



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16682.902991/2020-27</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3301-014.667 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	VALE S.A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/04/2017 a 30/06/2017

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. STJ, RESP 1.221.170/PR.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerandose a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO ALCANÇADOS PELA TRIBUTAÇÃO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

É vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessas contribuições, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS PARA A FORMAÇÃO DE LOTE DE EXPORTAÇÃO NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N.º 217

Nos termos da Súmula CARF n.º 217, não cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados para formação de lote de exportação.

BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. EDIFICAÇÕES. CRÉDITO. DEPRECIACÃO ACELERADA.

O aproveitamento de crédito de PIS/Pasep e COFINS decorrente de depreciação acelerada de edificações incorporadas ao ativo imobilizado restringe-se àquelas adquiridas ou construídas para utilização na produção

de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, o que não contempla a depreciação de edificações utilizadas nas demais áreas.

**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

**ARRENDAMENTO DE USINAS DE PELOTIZAÇÃO. CONCEITO ECONÔMICO DE SERVIÇO. INSUMO.**

Restabelecidos os créditos relativos a dispêndios com arrendamento de usinas de pelotização, por se tratar de operação de natureza complexa, na qual a cessão onerosa de estruturas industriais e ativos produtivos se integra a um conjunto organizado de utilidades indispensáveis à continuidade operacional da atividade de pelotização. À luz do conceito econômico de serviço acolhido pelo Supremo Tribunal Federal e da compreensão ampliada de insumo no regime da não cumulatividade, reconhece-se a natureza de insumo diretamente vinculada à atividade-fim de produção de pelotas de minério de ferro.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/04/2017 a 30/06/2017

**NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.**

Não há ofensa à garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa quando todos os fatos estão descritos e juridicamente embasados, possibilitando à contribuinte contestar todas razões de fato e de direito elencadas no despacho decisório.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do despacho decisório, a homologação tácita das compensações e o pedido de perícia. No mérito, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário pra reconhecer o crédito sobre arrendamento de usinas de pelotização, vencidos os Conselheiros Marcio José Pinto Ribeiro (relator) e Marco Unaian Neves de Miranda que lhe negavam provimento neste ponto e vencidos os Conselheiros Bruno Minoru Takii, Rachel Freixo Chaves e Keli Campos de Lima, que davam provimento em maior extensão para reconhecer o credito sobre

bens ou serviços utilizados do processo produtivo (fluxos ferrovia e porto), sobre bens do ativo imobilizado vinculados à ferrovia e porto e sobre a depreciação acelerada de bens vinculados a ferrovia e porto. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Bruno Minoru Takii.

*Assinado Digitalmente*

**Márcio José Pinto Ribeiro** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Rachel Freixo Chaves** - Redatora designada ad hoc

*Assinado Digitalmente*

**Paulo Guilherme Deroulede** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Marco Unaian Neves de Miranda (substituto[a] integral), Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Deroulede(Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos adoto o relatório do acórdão recorrido e transcrevo excertos:

Trata o presente processo de julgamento de Manifestação de Inconformidade contra o deferimento parcial do Pedido Eletrônico de Ressarcimento de créditos de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, referente ao período de apuração: 01/04/2017 a 30/06/2017, no valor de R\$ 261.755.276,18, transmitido através do PER nº 28794.80542.180319.1.5.19-1720.

### RELATÓRIO FISCAL

A Fiscalização realizou os procedimentos de auditoria atinentes à apuração de créditos do PIS/PASEP e da Cofins, apurados no regime não-cumulativo, nos termos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

A RFB destacou que a não-cumulatividade implementada pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não é plena, restringindo-se às hipóteses de desconto de créditos nelas previstas.

No que se refere ao crédito sobre bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços, apurado com base no inciso II do artigo 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002, é importante observar a decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, sob o regime dos chamados Recursos Repetitivos, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, que definiu o conceito de insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS e da Cofins.

O primeiro ponto a ressaltar é que a referida decisão judicial trata tão somente da modalidade de crédito sobre insumos do processo prevista no inciso II do artigo 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002. Não há extensão de seus efeitos a outras hipóteses de crédito previstas na legislação, tais como aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, contraprestações de operações de arrendamento mercantil, armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, bens incorporados ao ativo imobilizado etc.

A decisão judicial, no caso, é vinculante para a RFB, nos termos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018, que veiculou as principais repercussões no âmbito da RFB decorrentes da definição do **conceito de insumos na legislação da contribuição para o PIS e da Cofins** estabelecida pela Primeira Seção do **STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR**.

O julgado deixa claro que **o conceito de insumos fica circunscrito ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços**.

Assim, com base no entendimento do STJ, essencial é 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, e relevante é o 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, seja por imposição legal.

#### **Dos Dispêndios c/ Serviços Portuários e Ferroviários para o escoamento da produção**

Antes de adentrar nos demais resultados da auditoria a serem abordados em seguida, faz-se necessário tecer comentários e definições acerca das atividades e do fluxo produtivo precípua da VALE e suas implicações no tocante ao direito de creditamento das referidas contribuições, a luz do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018, o qual delimita o conceito de insumos de produção à **atividade produtiva da empresa**, conforme expressa determinação legal, nos termos do inciso II do caput do art. 3º das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003

Segundo o referido parecer, tem-se que o conceito de insumos fica circunscrito ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

Conforme será mais pormenorizadamente demonstrado em cada uma das rubricas concernentes, constataram-se nas EFD-Contribuições diversos registros com crédito sobre dispêndios associados aos fluxos “PORTO” e “FERROVIA”.

O fluxo PORTO (fluxo D) envolve as fases 33, 34, 35 e 36, conforme a seguir definidas:

**Fase 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.

**Fase 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.

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

**Fase 36. Pátios de estocagem, Píeres e armazéns**

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

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

Obs.: A Vale opera quatro sistemas integrados em que o escoamento da produção até os portos **ocorre pela via ferroviária**. Nos sistemas Sudeste e Norte, possui vias próprias: EFVM (Estrada de Vitória a Minas) e EFC (Estrada de Ferro Carajás) - as quais descreveremos a seguir. No sistema Centro-Oeste, utiliza as linhas da ALL e, **no sistema sul, da MRS Logística**.

De acordo com as informações prestadas e com a documentação apresentada pela VALE, o que se verifica é que a finalidade principal das estruturas portuárias e ferroviárias é o eficiente e ágil escoamento de sua produção e ainda que tenham importância em sua atividade empresarial como um todo, são fases posteriores à conclusão do processo produtivo.

Sobre o assunto, o já mencionado Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018, que veiculou as principais repercussões no âmbito da RFB

decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

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

O Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, nos itens 20 e 21, ressalta que o referido “teste da subtração”, proposto pelo Ministro Mauro Campbell, não consta da tese acordada e ainda que sua aplicação resulte em inviabilidade da atividade da VALE como um todo, certo é que o conceito de insumos, para fins de crédito das contribuições é restrito aos bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, por expressa disposição legal.

Por exemplo, não se pode considerar insumo um serviço utilizado na área administrativa ou jurídica da empresa ainda que a subtração de tal serviço inviabilize a atividade empresarial como um todo.

Não se trata de negar a importância de tais atividades nos negócios da empresa, mas tão somente de reconhecer que elas ocorrem quando o produto já foi finalizado, o que não enseja o crédito das contribuições sobre os gastos incorridos nessas etapas na hipótese de insumos. Ou seja, os efeitos tributários sobre tais gastos não são os pretendidos pela VALE.

Nesse ponto, é importante esclarecer que se consideraram aqui insumos para fins de crédito das contribuições os transportes internos que ocorrem dentro do processo produtivo **com o produto ainda não finalizado**, em consonância com a decisão do STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Os demais fretes internos após concluído o processo produtivo, não são passíveis de creditamento do PIS/Cofins Não-Cumulativos.

#### **GLOSAS SERVIÇOS INSUMOS**

96. Isto posto, retornamos a abordagem dos resultados de auditoria acerca dos demais dispêndios/bases de crédito do PIS/Cofins.

97. A VALE apurou créditos na aquisição de bens utilizados como insumos nas operações escrituradas nos registros C100, C190 e registros filhos C191/C195, D100 e F100 das EFD-Contribuições e na aquisição de serviços utilizados como insumos nas operações escrituradas nos registros A100, C100 e F100 das EFD-Contribuições.

(...)

99. Diante das informações e documentos apresentados pela VALE, em relação aos bens e serviços utilizados como insumos, além da verificação do lastro dos registros na documentação pertinente, analisaram-se os créditos apurados à luz do conceito de insumos e dos critérios de essencialidade e relevância, conforme o entendimento do STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, considerando sempre o processo produtivo no período fiscalizado.

100. Com base nos parâmetros resumidos acima, concatenados à citada jurisprudência formada no STJ, constatou-se que parte destes dispêndios foram destinados/ aplicados em atividades / fases concluídas após o ciclo de produção, não se enquadrando, portanto, no conceito de insumo de produção do STJ, cristalinamente pacificado no **Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018**.

101. Pelo exposto, glosou-se de ofício parte destas aquisições de bens/ serviços – insumos de produção, que constituíram as bases de crédito de PIS/Cofins não cumulativos, conforme os resumos expostos a seguir, originando-se os montantes aqui consolidados dos registros e/ou notas fiscais consignados de forma detalhada nos respectivos Anexos, conforme indicados no Relatório Fiscal.

102. Em relação aos dispêndios de serviços relacionados pela VALE como base de crédito de PIS/Cofins por entender tratar-se de insumos de produção, constataram-se, à luz do conceito de insumos definido no **Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018**, 3 (três) tipos de serviços que não se enquadram no conceito de insumo perquirido, cujas bases de crédito de PIS/Cofins foram objeto de glosa:

- **Serviço Aplicado Após o Processo Produtivo e/ou**
- **Tipo de Serviço Integrado Diretamente a Produção**
- **Direito de Passagem – Fora do Conceito de Insumo**

**Direito de Passagem: Fundamentação Não Enquadramento Conceito de Insumo**

106. No caso em tela, o acordo apresentado é específico do setor de transporte ferroviário e, ainda que se haja a previsão de compartilhamento mediante a disponibilização de ativos, não se reveste das características de um típico contrato de locação, posto que a VALE não detém, para o seu uso e gozo, a posse direta do trecho da malha ferroviária objeto do acordo.

107. Também não se trata de um contrato típico de prestação de serviços, posto que não há preponderância de uma obrigação de fazer.

108. De acordo com o artigo 12 da Resolução ANTT nº 3.695/2011 já transcrita, a tarifa paga pela operação é composta por custos operacionais e pela remuneração do capital.

(...)

111. Portanto, considerando que os dispêndios com “tráfego mútuo” e “direito de passagem” englobam a parcela de remuneração pelo uso da malha da concessionária visitada e seu licenciamento, não há como prosperar o crédito sobre tais gastos na hipótese de aquisição de serviços utilizados como insumos. Por não se caracterizarem como serviços, não há que se falar em insumos e nem mesmo nos critérios de creditamento aplicados aos mesmos (essencialidade ou relevância).

(...)

113. Ainda que se vislumbrasse a hipótese de uma autêntica locação, também não prospera o direito ao crédito, uma vez que definitivamente não se trata de “aluguel de prédios, máquinas e equipamentos”, e nem mesmo de locação de imóvel rural, posto que o objeto principal dos contratos, como visto, é a via férrea da concessionária visitada e seu licenciamento e, em alguns casos, as locomotivas e os vagões compartilhados pela concessionária visitada.

(...)

118. Pelo todo exposto, glosaram-se as respectivas bases de crédito de PIS/Cofins consideradas como indevidas, conforme a seguir resumidas, detalhando-se os respectivos registros e documentos no Anexo II.

#### **GLOSAS DE DESPESAS DE FRETES**

119. Conforme o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, é facultado o direito de crédito de PIS/Cofins no regime não cumulativo sobre armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos Incisos I e II (do mesmo dispositivo), quando suportado pelo vendedor.

(...)

124. Assim, em conformidade com os documentos fiscais que acompanham as cargas transportadas, trata-se de transporte de produtos destinados ao exterior.

125. Essas operações consistem em **remessas de carga (produto minério) para recinto alfandegado** para formação de lotes que comporão a totalidade da carga a ser exportada.”

126. No tocante à Contribuição para o PIS e à Cofins sobre tais remessas, tem-se o disposto no artigo 40 da Lei nº 10.865/2004.

127. A VALE é empresa preponderantemente exportadora habilitada pelo ADE nº 64, de 15/04/2009. Portanto, no transporte do minério de ferro destinado à formação de lote com a finalidade de exportação, **há a suspensão da Contribuição para o PIS e da Cofins.**

128. Assim, pelo fato de os transportes ferroviários de minério para recinto alfandegado para formação de lotes para exportação não estarem sujeitos ao pagamento das contribuições pelos transportadores, **em função da suspensão**

**mencionada, glosaram-se tais créditos por conta da vedação prevista no inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nos 10.833/2003**

129. Dentre os registros de dados relativos aos dispêndios de fretes aduzidos pela VALE como vinculados a vendas e, em tese, dentro dos preceitos legais que regem o direito de crédito de PIS/Cofins, ainda em relação ao fornecedor MRS, restou apurado que a maior parte dos dispêndios de fretes que tiveram apuração de crédito do PIS/Cofins, conforme verificado nas respectivas NF-es, tratam de operações de transferências internas (“intercompany”) dos **estoques de produtos acabados**, portanto, dispêndios de fretes **efetuados após concluído o processo produtivo**, não estando, portanto, enquadrada no conceito de insumo nos termos **Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018**, motivo pelo qual se glosaram as referidas bases de crédito.

130. Por todo exposto, as operações registradas como geradoras de crédito nos registros D100 das respectivas EFD-Contribuições foram objeto de glosa, haja vista a irregularidades acima suscitadas e fundamentadas a seguir:

**1- Glosa Frete c/ suspensão de PIS-Cofins ( Produto Destinado a Exportação)**

Vedação definida no inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002

**2- Glosa Dispêndio de Frete - Após P. Produtivo Mov. Interna ( Intercompany) - Estoque P.Acabado**

Inciso II do art. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002, observado o conceito de insumo pacificado no **Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018**.

**GLOSAS DE DESPESAS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL**

131. A partir dos registros F100 das EFD-Contribuições, constatou-se que a VALE apurou créditos com base na hipótese legal de contraprestações de arrendamento mercantil contratados com as pessoas jurídicas e os montantes resumidos a seguir.

132. Regularmente intimada, a VALE disponibilizou os respectivos contratos de arrendamento mercantil de forma a possibilitar o exame dos respectivos conteúdos e cláusulas contratuais.

133. Apesar de a VALE indicar nos registros F100, para as operações com tais participantes, a natureza da base de cálculo do crédito “contraprestações de arrendamento mercantil” (inciso V do artigo 3º das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003), verificar-se-á também a possibilidade de crédito com base em outras hipóteses como as dos incisos II (insumos) e IV (aluguéis de prédios, máquinas ou equipamentos) dos referidos dispositivos legais.

134. Transcrevem-se a seguir novamente as mencionadas hipóteses de crédito do artigo 3º, II, IV e V das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/20002.

135. Inicialmente, analisou-se o conteúdo dos contratos e seus regramentos de forma a verificar a possibilidade, de fato, de a VALE ter considerado os registros consignados nos registros F100 como natureza da base de cálculo do crédito “contraprestações de arrendamento mercantil” nos termos do inciso V do artigo 3º das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003.

(...)

161. Por todo exposto, com base nas características dos contratos apresentados e à luz dos requisitos estipulados nos arts. 2º e 5º da Lei nº 6.099/1974, e nos arts. 1º e 7º da Resolução BACEN nº 2.309/1996, conclui-se **que os referidos dispêndios não se enquadram, para fins tributários, como arrendamento mercantil, quer financeiro, quer operacional**, o que impossibilita o crédito sobre tais dispêndios com base na hipótese prevista no inciso V do art. 3º das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003, motivo pelo qual se glosaram as respectivas bases de crédito, conforme consignadas no Anexo IV.

#### **GLOSAS DE CRÉDITOS RELATIVOS AO ATIVO IMOBILIZADO**

162. Os registros F130 das EFD-Contribuições da VALE apontam créditos relativos ao ativo imobilizado.

163. O artigo 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/20002, em seus incisos VI e VII, prevê o crédito sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado e sobre edificações e benfeitorias.

164. Os §§ 1º e 14 do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 estabelecem a forma de determinação do crédito sobre ativo imobilizado.

(...)

167. Para o crédito relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao processo produtivo, o artigo 1º da Lei nº 11.774/2008, com a redação dada pela Lei nº 12.546/2011, dispõe sobre a opção de crédito imediato no valor integral para as aquisições ocorridas a partir de julho de 2012.

168. Para o crédito sobre edificações adquiridas ou construídas para utilização no processo produtivo, tem-se a opção do crédito na forma do artigo 6º da Lei nº 11.488/2007.

(...)

177. De acordo com as informações prestadas e com a documentação apresentada pela VALE, o que se verifica é que a **finalidade principal das estruturas portuárias e ferroviárias é o eficiente e ágil escoamento da produção** e ainda que tenham importância na sua atividade empresarial como um todo, **são fases posteriores à conclusão do processo produtivo**.

178. Por todo exposto, glosaram-se, conforme os quadros demonstrativos expostos adiante, os valores das bases de crédito originadas, especificamente, de parcelas de **depreciação acelerada de edificações vinculadas à estrutura PORTO**

e **FERROVIÁRIA, já que não integradas** diretamente ao processo produtivo, procedendo-se, então, os seguintes ajustes:

- **Glosa do crédito relativo à parcela de depreciação acelerada indevida**

- **Motivação da Glosa:** Ativos não agregados ao processo produtivo – Depreciação Acelerada Indevida

**Ajustes 1 e 2 (-)** Expurgo Parcial da Glosa – % Rateio Atividades PORTO/FERROVIA (\*)

**Ajustes 3 e 4 (-)** Expurgo Parcial da Glosa – parcela de depreciação Vida Útil

179. A VALE apurou o crédito sobre aquisições de máquinas e equipamentos de forma integral na data de aquisição (**parcela ÚNICA**), com base no artigo 1º da Lei nº 11.774/2008, com a redação dada pela Lei nº 12.546/2011.

180. Porém, da mesma forma, o crédito acelerado sobre máquinas e equipamentos é autorizado, segundo os termos do inciso VI do artigo 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002 e do inciso V do artigo 15 da Lei nº 10.865/2004 (importações), restringindo-se às máquinas e equipamentos adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

181. Por todo exposto, no mesmo trilho, glosaram-se os valores das bases de crédito originadas, especificamente, de parcelas de **depreciação acelerada de máquinas e equipamentos agregados à estrutura PORTO e FERROVIÁRIA, já que não integrados** diretamente ao processo produtivo, adotando-se as mesmas considerações, procedimentos e ajustes/expurgos verificados com relação a Edificações e Benfeitorias.

182. Concluindo, glosaram-se os valores das bases de créditos originadas de depreciação acelerada relativas a **Edificações e Benfeitorias / Máquinas e Equipamento**, considerados indevidos, conforme consignados de forma **detalhada no Anexo V** e consolidados nos quadros constantes do Relatório Fiscal.

#### MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Em sua peça de defesa, a Manifestante suscita, preliminarmente, a indevida inclusão da parcela a título de receita interna.

#### **DO EVIDENTE EQUÍVOCO INCORRIDO PELO I. FISCAL QUANTO À ABRANGÊNCIA DA DISCUSSÃO QUE PODERIA SER VEICULADA EM SEDE DE DESPACHO DECISÓRIO – INDEVIDA INCLUSÃO DA PARCELA A TÍTULO DE RECEITA INTERNA**

(...)

#### **DA EVIDENTE HOMOLOGAÇÃO TÁCITA PELA NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO DIANTE DO INDEVIDO ARTÍFICIO FISCAL DE TENTATIVA DE REGULARIZAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO DE FORMA EXTEMPORÂNEA**

(...)

**DO DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS E DE COFINS – DO CONCEITO DE INSUMO**

(...)

Conforme observado da leitura do despacho decisório, pelo entendimento do i.fiscal, os conceitos de essencialidade ou relevância supostamente só seriam aplicáveis aos itens utilizados no processo de produção do bem destinado à venda.

**Ocorre que, ao assim dispor a fiscalização incorreu, no entanto, em limitação ao entendimento do conceito de insumos já definido pela Corte Superior, haja vista que, os bens ora glosados estão claramente inseridos no processo produtivo de Impugnante, sendo certo que, ainda que assim não fosse, o que se admite apenas ad argumentandum tantum, estaria resguardada ainda, a possibilidade de creditamento nas etapas pós produtivas com base no conceito de relevância - --- o que, todavia, também restou desconsiderado no despacho decisório em análise.**

(...)

Dessa forma, determinada atividade --- como a desenvolvida pela Impugnante --- **pode ser exercida em etapas, mas que fazem parte integrante de um único processo singular.** Portanto, o conceito de insumos para os de apuração do PIS e da COFINS não é um conceito formulado em abstrato, mas deve-se atentar para o pressuposto de fato que envolve as contribuições em questão, **bem como a “dimensão funcional” de seu processo produtivo. Saliente-se que a Câmara Superior de Recursos Fiscais há tempo vem decidindo pela amplitude do conceito de insumos, de modo a favorecer a tomada de créditos pelos contribuintes.** Nestes termos, o Acórdão nº 9303-003.069, que negou provimento recurso da Fazenda. Proferido pela 3ª TURMA/CSRF. Publicado 02/02/2015.

(...)

Ademais, diferentemente do que asseverado pelo i. fiscal, **sem prejuízo do que será melhor demonstrado a seguir, importante pontuar que resta caracterizado também o caráter essencial dos bens e serviços utilizados após a fase de mineração,** eis que sem a aplicação deles haverá, sobretudo, drástica redução da quantidade e qualidade de bens produzidos disponibilizados ao mercado, visto que **o escoamento da produção é primordial no contexto produtivo do minério, tratando-se, as fases de mineração, ferrovia e porto, de um trinômio indissociável.**

(...)

De fato, a qualidade de insumos dos bens e serviços utilizados deve ser analisado dentro do contexto do processo produtivo da Impugnante, que possui particularidades que o distingue do apresentado por aqueles que desempenham outras atividades.

A necessidade de se analisar o conceito de insumo a partir de cada caso concreto é ponto de relevo no acórdão proferido no REsp nº 1.221.170. É dizer, o que é essencial e relevante para determinada cadeia produtiva pode não ser para outra. Há que se verificar o contexto produtivo e, assim, a relevância ou essencialidade em cada atividade econômica. Nessa esteira, destacamos trecho do voto do MM Relator do aludido Resp nº 1.221.170.

Frise-se, em nenhum momento, o acórdão proferido nos autos do **Resp nº 1.221.170 vedou ou impôs condições à apropriação de créditos nas etapas posteriores à produção como pretende fazer parecer fiscalização quanto aos créditos em discussão a partir da menção do conceito restritivo de insumos presente nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e no aludido Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 e sem observância à unicidade do processo produtivo da Impugnante.**

(...)

Ocorre que, a fiscalização, no presente caso, **não considerou as singularidades da cadeia produtiva da Impugnante, quando entendeu pelo não reconhecimento dos créditos pleiteados no caso presente, referentes à bens e serviços utilizados nas etapas “Ferrovia” e “Porto”.**

**Entretanto, em atenção à complexidade e unicidade do processo produtivo da Impugnante ---- não analisado em momento algum pelo i. fiscal ---- que abrange a tríade mina/ferrovia/porto, devem ser considerados todos os insumos (bens e serviços) utilizados desde a extração do minério até o embarque nos navios, uma vez que se trata de itens relevantes e essenciais para o desenvolvimento da atividade econômica da Impugnante, exatamente nos termos do que restou decidido no Resp 1.221.170/PR. Vejamos.**

#### **DA APLICAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO AO PROCESSO PRODUTIVO DA IMPUGNANTE (TRINÔMIO INDISSÓCIAVEL: MINA/FERROVIA/PORTO)**

(...)

Nesse contexto, o processo produtivo se deflagra ainda nas jazidas, tem sequência com a exploração da mina, com todas as despesas incorridas na industrialização e beneficiamento dessa fase produtiva, e a conclusão se dá com o carregamento do minério aos porões dos navios com destino à exportação, após o transporte do minério pela ferrovia, até o porto.

**Trata-se de trinômio indissociável que inclui os processos integrados envolvendo a mina, a ferrovia e o porto, sem os quais não se consuma sua atividade, conforme ilustrada graficamente.**

(...)

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

Cabe destacar que não só a Impugnante projeta e desenvolve suas atividades a partir da tríade mina-ferrovia-porto, como também o setor de mineração mundial. **Trata-se de dinâmica necessária, visto que no mais das vezes as minas se encontram em locais isolados e de difícil acesso.**

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

Com efeito, a Impugnante é a maior exportadora brasileira e deve ser analisada a partir da sua realidade fática. **No caso da Impugnante e da análise da sua cadeia produtiva, não haveria como realizar esta exportação se os produtos, extraídos das minas, não fossem transportados aos portos.**

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

A fiscalização afirma que a Impugnante teria realizado o indevido creditamento de insumos que seriam utilizados em etapas posteriores ao processo produtivo. **Ocorre que, diversamente do entendimento defendido fiscal, as etapas descritas pela Impugnante no presente caso fazem parte do próprio processo produtivo.**

(...)

#### **DA VIABILIDADE DO CREDITAMENTO DE BENS E SERVIÇOS INCORRIDOS NAS FASES DE FERROVIA E PORTO – RELEVÂNCIA E ESSENCIALIDADE**

(...)

**Destaque-se que, uma vez que as etapas da FERROVIA e do PORTO são, efetivamente, junto com a da mineração, fases do processo produtivo da Impugnante. Logo, elas compõem o processo produtivo, diferentemente do que tentou fazer parecer a fiscalização.**

Ademais, ainda que se tratasse de fases pós produtivas, o que se admite apenas por amor à argumentação, o fato é que, em sentido diametralmente oposto ao alegado pela fiscalização, tanto a decisão proferida pelo STJ, em sede de recurso repetitivo, quanto o mencionado Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, **reconhecem expressamente a possibilidade de creditamento após a produção, quando se tratar de imposição legal ou por singularidades da cadeia. Também por esse critério, o direito da Impugnante aos créditos resta inequivocamente caracterizado.** Veja-se

(...)

**DA EFETIVA INCLUSÃO DAS FASES DA FERROVIA E PORTO NO PROCESSO PRODUTIVO E DA RELEVÂNCIA E ESSENCIALIDADE DOS BENS E SERVIÇOS A ELAS ATRELADOS – JURISPRUDÊNCIA DA PRÓPRIA IMPUGNANTE FAVORÁVEL AO AFASTAMENTO DE TAIS GLOSAS**

(...)

Destaque-se abaixo o recente entendimento esposado pelo E. CARF, em decisões publicadas em 13/11/2023, as quais também se deram nesse mesmo sentido, em relação aos seguintes processos nos quais é parte também a Impugnante, nºs 16682.900613/2016-22, 16682.900615/2016-11, 16682.721001/2019-18, 16682.900617/2016-19 e 16682.900619/2016-08 e 16682.900611/2016-33.

(...)

O referido entendimento em casos em que é parte a Impugnante e que tratam apenas de glosas de PIS/COFINS em períodos diversos restou ratificado mais uma vez em recentes julgamentos realizados pelo E. CARF em 19/03/2024 (acórdãos ainda não publicados), tendo prevalecido novamente o afastamento quanto às referidas glosas - Processos nºs 16682.900610/2016-99, 16682.900612/2016-88, 16682.900614/2016-77, 16682.900616/2016-66 e 16682.900618/2016-55.

(...)

Em adição, note-se que, visando a demonstrar o equívoco do entendimento fiscal, **a Impugnante contratou estudos de renomadas empresas independentes, sendo que todos eles chegaram à inarredável de que as etapas da ferrovia e porto fazem parte indissociável do seu processo produtivo,** ao contrário do que afirmado pela fiscalização, que não possui expertise para sustentar as suas alegações.

Nesse sentido, cite-se que, a Impugnante solicitou à instituição **Unicamp a elaboração de parecer técnico (doc. da Manifestação)**, de autoria de Paulo Sérgio de Arruda Ignácio, Coordenador do Centro de Pesquisa em Engenharia de Produção (CENPRO) e Professor Doutor da Faculdade de Ciências Aplicadas FCA na Universidade Estadual de Campinas -UNICAMP.

Após amplo e fundamentado estudo, o trabalho concluiu pela essencialidade e relevância dos bens e serviços utilizados pela Impugnante, notadamente os abarcados pelas **fases da ferrovia e porto**, que, nos termos do parecer, integram o processo produtivo.

(...)

O laudo também não deixa dúvidas acerca da inadequação dos critérios utilizados pela fiscalização. Como já asseverado, **o processo produtivo da Impugnante é integrado e unificado**, ou seja, desenvolvido sob a **tríade de minas-ferrovias-portos**. A ferrovia e o porto se apresentam como parte integrante e

imprescindível do processo produtivo, assim como configuram conditio sine quo para a própria operacionalidade da atividade econômica desenvolvida pela Impugnante.

Também foi contratado **laudo elaborado pela empresa LCA (doc. da Manifestação)** que, na mesma esteira, comprovou que as fases da ferrovia e porto também são partes integrantes do processo de produção da Impugnante.

Por fim, a Impugnante solicitou ainda, à empresa Tyno Consultoria a elaboração de laudo técnico (**doc. da Manifestação**) também produzido por profissionais independentes e habilitados. **O aludido laudo, corroborando todos os anteriores, também concluiu pela inserção das fases ferrovia e porto no processo produtivo da Impugnante.**

(...)

Aliás, não é demais pontuar que, contrariamente a argumentação trazida pela fundamentação da fiscalização, não se trata meramente de agilizar e tornar mais eficiente o escoamento da produção. **Trata-se da própria viabilidade da atividade, inserindo-se, tais fases, no processo produtivo. De fato, sem a fase da ferrovia e do porto, não existe processo produtivo do minério. A produção resta inviável, totalmente prejudicada, notadamente no que diz respeito ao mercado externo.**

(...)

E o que se entende por produto acabado, na mineração, não pode ser comparado com o produto acabado em outras áreas do comércio e indústria. **Sem a ferrovia e o porto, a atividade da mineração é inviável, impraticável, o que está devidamente demonstrado nas análises técnicas ora apresentadas, bem como pela jurisprudência já existente em favor da própria Recorrente.**

(...)

**Registre-se ainda, que, os itens 57 e 58 do PN 05/18 viabilizam o creditamento em relação aos dispêndios efetuados no escoamento da produção da Impugnante, vez que a previsão de rodovias e estradas de ferro, e o transporte no beneficiamento da produção decorrem de expressa disposição regulatória do Código Minerário, que impõe a todo projeto minerário nacional a previsão das formas de escoamento de sua produção, sob pena de não autorização da lavra (arts. 38, III e 39).**

Ademais, conforme restou amplamente comprovado nos autos, o processo produtivo da Impugnante **apresenta diversas singularidades**. Da mesma forma que, fazendo menção ao acórdão proferido na sistemática dos recursos repetitivos, o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria, o papel do transporte do minério aos portos e do escoamento da produção nos navios, para posterior exportação, bem como os

bens e serviços aplicados nestas etapas, **são particulares e próprios, diferindo radicalmente da função destas atividades em outras linhas de produção.**

(...)

Em adição, sem prejuízo, é oportuno trazer a colação, sobre o tema, também sentença judicial prolatada em processo envolvendo a Impugnante e cobrança análoga à presente, porém de período anterior, que **andou bem ao proceder à análise atendo-se às singularidades da cadeia produtiva** - Embargos à Execução Fiscal nº 5055238-80.2019.4.02.5101, 2ª Vara Federal das Execuções Fiscais do Rio de Janeiro.

À medida que o insumo depende do contexto produtivo para ser avaliado, resta claro que a fiscalização não realizou interpretação correta, não merecendo prevalecer a assertiva de que não seria possível tal creditamento por estar diante de atividades que ocorrem quando o produto já está finalizado.

(...)

**DA DESCABIDAS GLOSAS DE CREDITAMENTO DECORRENTE DE SERVIÇOS DE TRÁFEGO MÚTUO, DIREITO DE PASSAGEM – LOCOMOTIVAS E VAGÕES - JURISPRUDÊNCIA DA PRÓPRIA IMPUGNANTE FAVORÁVEL AO AFASTAMENTO DE TAIS GLOSAS**

(...)

Como observado pela própria fiscalização no despacho decisório em questão, a Impugnante utilizou-se de trechos de concessões ferroviárias de outras empresas (FCA) visitados, que cobram dela tarifas de tráfego mútuo e direito de passagem de acordo com o trecho percorrido, conforme disposto na aludida Resolução ANTT nº 3.695 de 14/07/2011, tendo esclarecido que os valores registrados seriam referentes às despesas com tráfego mútuo e direito de passagem que necessita realizar.

**Logo, conclui-se que, já não prevalece a alegação da fiscalização no sentido de que os gastos com tráfego mútuo e direito de passagem não poderiam ser classificados como bens ou serviços empregados na atividade da empresa, uma vez que a própria norma os coloca de forma expressa, como operações necessárias à complementação e/ou encerramento de prestação de serviço. Aliás, tanto as receitas de direito de tráfego mútuo, quanto as de direito de passagem, são tributadas pelo Pis e pela Cofins.**

(...)

Longe de serem dissociados do seu processo de produção, os bens do ativo objeto de glosa (locomotivas, viradores de vagões, dormentes ferroviários e caminhões fora de estrada) são imprescindíveis ao seu fluxo operacional, não merecendo prosperar a r. decisão recorrida. **Não é possível a extração do minério de ferro e outros minerais sem a utilização destes bens.**

Não há como visualizar o processo produtivo da Recorrente sem a aquisição de locomotivas, vagões, dormentes ferroviários, caminhões, barcos, entre outros. Tais insumos são efetivamente aplicados na produção de serviços e na etapa final produtiva dos minérios embarcados, sendo inviável a extração e beneficiamento (produção) dos minérios sem a utilização destes bens.

(...)

#### **DA TOTAL POSSIBILIDADE DA TOMADA DE CRÉDITOS EM TRANSPORTE DE MERCADORIAS PARA LOTE DE EXPORTAÇÃO**

(...)

Em adição, constata-se do despacho decisório que o i. fiscal alega ainda, que, no que tange às mercadorias para formação de lote de exportação haveria suspensão da contribuição de PIS/COFINS, razão pela qual foram glosados créditos, em razão de vedação prevista pelo inciso II, do §2º do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.

Ocorre que, contrariamente ao que alegado pelo i. fiscal em análise nitidamente restritiva acerca do conceito de insumos e direito creditório, cumpre pontuar que, há inclusive decisões proferidas pelo C. CARF que consolidam o entendimento de que **a tomada de crédito na formação de lote para exportação é plenamente legítima**. Veja-se a recente decisão abaixo colacionada no processo nº 10675.721045/2016-16 Recurso Voluntário Acórdão nº 3401-008.983 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 28 de abril de 2021.

No mesmo sentido, cabe destacar decisão proferida pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se verifica no Acórdão CSRF n. 9303-007.286 no Processo n. 13971.001080/2004-17. Cons. Rel. Rodrigo da Costa Possas. 3ª Turma. Dj 15/08/2018.

(...)

#### **DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NA MODALIDADE FRETE INTERNO/ FRETE DE TRANSFERÊNCIA**

Ademais, nota-se que, **tampouco deve prevalecer a alegação fiscal (fls. 3098 - 3099), no sentido de que os dispêndios de fretes seriam decorrentes de operações de transferência internas (intercompany) de produtos acabados** ---- novamente sob o equivocado argumento de serem supostamente posteriores ao processo produtivo e fundamentado apenas nas Leis 10.833/2003 e 10.637/2002 e por parecer COSIT 05/2018 ----- **e que assim, não gerariam créditos**.

**É dizer, mais uma vez conclui-se pela inobservância da fiscalização acerca da unicidade do processo produtivo da Impugnante, o qual é composto do trinômio indissociável referente as fases de mineração, ferrovia e porto.**

Destaque-se que, o E. CARF já se manifestou no sentido de viabilizar o creditamento destas despesas. Nesse sentido, merece destaque inicialmente alguns acórdãos proferidos recentemente, em 2023, processo

10380903943201345, acórdão 3301-012.766, Relator: RODRIGO LORENZON YUNAN GASSIBE, Data de Julgamento: 29/06/2023, Data de Publicação: 28/08/2023; processo 10380903944201390, acórdão 3301-012.767, processo 10380903945201334, acórdão 3301-012.768, mesma relatoria e data de julgamento

(...)

**Verifica-se assim, que, ao contrário do que disposto pela fiscalização, o crédito em relação a transporte de produtos entre estabelecimentos do contribuinte também deve ser reconhecido com base no inc. IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, que autoriza a geração de frete na operação de venda, quando esse custo for suportado pelo vendedor. Nesse sentido, destacamos também, o seguinte acórdão, proferido pelo CARF, no Processo nº 13855.720542/201740, Acórdão nº 3301005.413,3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 25 de outubro de 2018.**

(...)

Veja-se, a título argumentativo, que o direito a crédito ocorre mesmo no caso de as mercadorias transportadas não serem oneradas com o PIS e a COFINS.

Com efeito, a incidência de norma desonerativa (independentemente de ser alíquota zero, suspensão, isenção, etc) do pagamento de tributo, não desconstituiu a natureza jurídica do insumo, ou seja, tais custos continuam sendo relevantes e essenciais à atividade produtiva. Ademais, trata-se de fatos jurídicos distintos, uma vez que a regra desonerativa abarca o insumo, mas não o frete em si. Não há, portanto, como “unificar” tais operações quando se trata de fatos jurídicos distintos.

(...)

#### **DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NO QUE DIZ RESPEITO AOS CRÉDITOS RELACIONADOS A SITUAÇÃO DE ARRENDAMENTO**

(...)

Inicialmente, no que se refere ao não reconhecimento de créditos a título de contraprestações de arrendamento mercantil constata-se que, para afirmar que os contratos em questão não abarcariam a figura do arrendamento mercantil (**fls. 3102- 3108**), a fiscalização utilizou como base as disposições da (i) Lei nº 6.099/1974, alterada pela Lei nº 7.132/1983, e (ii)

da Lei nº 4.595/11964 que emitiu a Resolução BACEN 2.309/1996.

Logo, segundo o i. fiscal no presente caso o creditamento não seria possível, uma vez que não estar-se-ia diante de situações de arrendamento mercantil, quer financeiro, quer operacional, diante do que consignado exclusivamente nos arts. 2º e 5º da Lei nº 6.099/1974, e nos arts. 1º e 7º da Resolução BACEN nº 2.309/1996.

**Entretanto, o posicionamento apresentado pela fiscalização não merece prosperar, eis que tal entendimento é excessivamente restritivo.**

(...)

#### **DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NA MODALIDADE CONTRATO DE ALUGUEL**

Sem prejuízo, das considerações já trazidas acima, veja-se que no caso em tela, a figura do aluguel se subsume à natureza dos contratos firmados, que tiveram como objeto prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica e utilizados nas atividades da empresa, bem como tiveram como objeto direitos minerários e de bens voltados a essa atividade, como é o caso das plantas de pelotização.

Com efeito, citamos, como por exemplo, os contratos com a Hispanobras, Kobrasco e Nibrasco, (aluguel de usinas de pelotização); a Itabrasco (aluguel de uma fábrica de pelotização e fabricação de pelotas de minério de ferro) mencionados pelo próprio fiscal e a Baovale (aluguel de maquinário, veículos, dentre outros). **São todas situações que se enquadram no art. 3º, inciso IV da Lei nº 10.637/02, reproduzido na Lei nº 10.833/03, motivo pelo qual tal indeferimento de direito creditório também não se sustenta.**

(...)

#### **DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NA MODALIDADE INSUMOS**

(...)

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

Como observado nos laudos técnicos existentes, o **exercício das atividades da Impugnante só é possível diante da exposição das suas operações, dentre elas a pelotização do minério de ferro.**

Nesse sentido, merece destaque as fls. 06 e 09 do Parecer da LCA.

(...)

**Nessa linha, merece destaque recente acórdão proferido pelo E. CARF em 2022, o qual dispõe expressamente sobre a possibilidade de creditamento de tais insumos em observância ao arrendamento de direitos minerários e em total contrariedade ao que defendido pelo i. fiscal, conforme Processo nº 10680.910610/2011-26 - Recurso Voluntário - Acórdão nº 3201-009.659 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 15 de dezembro de 2021.**

**Logo, nota-se que o E. CARF se manifestou expressamente acerca da possibilidade de aproveitamento de tais créditos relativos à arrendamento**

**minerário, também pela sua inequívoca constatação como sendo insumos, sendo evidente a relevância e essencialidade de tais serviços relativos à pelotização e direitos de mineração, o que fica ainda mais evidente como observado acima, quando da análise aprofundada acerca do processo produtivo da Impugnante.**

(...)

**DA EQUIVOCADA GLOSA DE CRÉDITOS RELATIVOS AOS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO – JURISPRUDÊNCIA DA PRÓPRIA IMPUGNANTE FAVORÁVEL AO AFASTAMENTO DE TAIS GLOSAS**

(...)

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

Desse modo, evidente a presença dos requisitos legais necessários ao deferimento de crédito de PIS/COFINS, visto que as máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado e sobre edificações e benfeitorias não só são relevantes como essenciais às atividades da Impugnante, dentre elas a atividade de escoamento da sua produção.

**Assim, ante à análise do processo produtivo da empresa e suas inúmeras etapas demonstradas de forma detalhadas acima, em contraponto ao referido fundamento do despacho decisório, resta ainda mais evidenciado o descabimento também da aludida glosa, haja vista que apesar de reconhecer a relevância e o emprego de tais bens, alegou meramente a fiscalização que estes seriam supostamente empregados em fase posterior à produção ---- em patente desconsideração à totalidade da cadeia produtiva.**

**Ademais, não prospera, tampouco, a menção da fiscalização sobre a suposta aplicação da restrição trazida na previsão do art. 6º da Lei nº 11.488/2007.**

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

(...)

**DA EQUIVOCADA GLOSA DE CRÉDITOS RELATIVOS À PARCELA DE DEPRECIAÇÃO ACELERADA INDEVIDA**

Por fim, constata-se no despacho decisório que foram glosados ainda, créditos a título de parcela de depreciação acelerada indevida.

**Desse modo, restou adotada a mesma premissa equivocada ---- já afastada exaustivamente pelos tribunais administrativos, como amplamente**

**demonstrado acima ---- no sentido de que, também a aludida glosa seria justificaria em razão das fases PORTO e FERRORIA supostamente não serem parte integrante do processo produtivo da Impugnante, o que como visto, não se sustenta. Logo, as referidas glosas são resultantes tão somente do entendimento equivocado quanto ao processo produtivo da Impugnante e a desconsideração das etapas referentes às fases de FERROVIA/PORTO**

Devidamente processada a Manifestação de Inconformidade apresentada, a – 9ª TURMA/DRJ01, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, conforme Acórdão nº 101-028.752, datado de 24 de outubro de 2024.

Cientificada do Acórdão recorrido em 10/02/2025 conforme termo de ciência de fls. 5057 a recorrente acostou em 11/03/2025, às fls. 5061/5130, recurso voluntário no qual repisa os argumentos da manifestação de inconformidade e em síntese aduz que:

(...)

As glosas perpetradas, essencialmente, se deram em relação aos (i) bens e serviços incorridos supostamente em etapas posteriores à atividade produtiva da empresa, notadamente no fluxo “ferrovia” e “porto”; (ii) aos gastos incorridos com contratos de arrendamento; (iii) ao frete interno em etapas posteriores ao processo produtivo; (iv) aos bens do ativo imobilizado e em relação à depreciação acelerada.

(...)

## **II - PRELIMINARMENTE**

### **II.1 – DA TEMPESTIVIDADE**

(...)

### **II.2 DO EVIDENTE EQUÍVOCO INCORRIDO PELO I. FISCAL QUANTO À ABRANGÊNCIA DA DISCUSSÃO QUE PODERIA SER VEICULADA EM SEDE DE DESPACHO DECISÓRIO – DA INDEVIDA INCLUSÃO DA PARCELA A TÍTULO DE RECEITA INTERNA**

É imperioso esclarecer que, em que pese a Recorrente, durante a fiscalização do referido período (2017), ter apresentado demonstrativos que subsidiaram as bases de cálculos das apurações e os inputs dos dados das obrigações acessórias transmitida contendo os respectivos percentuais de rateio por ela utilizados em cada mês, para determinar as classificações dos créditos vinculados: **tais informações restaram, todavia, desconsideradas pelo i. fiscal no despacho decisório em análise e na r. decisão recorrida.**

(...)

Outrossim, não é demais pontuar que, quanto ao percentual sobre os descontos praticados nas parcelas do mercado interno, caso fosse do interesse da

fiscalização também a referida discussão, fato é que deveria ter sido veiculado pelos meios adequados, qual seja: lavratura de auto de infração.

**Destaque-se que, também sob esse prisma, tal ato apenas poderia ter sido realizado até 07/2022, o que também não ocorreu, restando evidente, ainda, a DECADÊNCIA de qualquer possibilidade de direito nesse sentido.**

Portanto, constata-se de plano a evidente nulidade existente no despacho decisório em tela, o qual veicula indevidos créditos a título de mercado interno nas glosas trazidas pela fiscalização que não poderiam ter sido abarcados.

(...)

#### **II.1.2 - DA EVIDENTE HOMOLOGAÇÃO TÁCITA PELA NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO DIANTE DO INDEVIDO ARTÍFICIO FISCAL DE TENTATIVA DE REGULARIZAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO DE FORMA EXTEMPORÂNEA**

Em adição, cumpre pontuar que, de forma totalmente descabida e ilegal, constata-se da análise do presente caso que, **para a surpresa da Recorrente, o i. fiscal pautou-se ainda, em indevidos atos no processo administrativo, a fim de tentar sanar os vícios existentes, o que não se admite.**

Nesse sentido, para que não restem quaisquer dúvidas quanto ao descabimento do que ora verificado, necessárias as seguintes considerações:

Inicialmente, há que se observar que, como destacado pelo próprio relatório fiscal que acompanha o despacho decisório (fls. 02 e 113), **os Pedidos de Ressarcimentos e PER/DCOMPS realizados pela Recorrente quanto ao 2º trimestre de 2017 (tanto a título de PIS, como de COFINS) se deram em 18/03/2019:**

(...)

**Ao assim fazer e homologar as compensações de forma genérica, constata-se que, não houve o cuidado da fiscalização no que se refere ao necessário atendimento acerca do apontamento de quais seriam as PER/DCOMPS veiculadas.**

**Ou seja, não foram discriminados quando da emissão do referido despacho decisório, do qual a Recorrente teve ciência em 04/03/2024, quais as compensações que estavam envolvidas.**

**Aliás, destaque-se que, conforme observado em Extrato de Cobrança acostado ao processo, apenas em 19/03/2024 “Data da Vinculação”, ----- quando passados, mais de 05 anos da data em que realizados os pedidos de ressarcimento (diante do lapso temporal de 18/03/2019 - 18/03/2024) ----- é que entendeu por bem o i. fiscal tentar sanar tal irregularidade e complementar tardiamente o ato administrativo por ele realizado.**

(...)

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

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

(...)

Com efeito, em relação ao julgado em questão, do voto o Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho, que acolheu o entendimento esposado pela Ministra Regina Helena Costa, restou registrada a necessidade de observação dos **critérios da essencialidade OU relevância**, cristalizando-se as seguintes teses: i) **É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas INs RFB 247/02 e 404/04 porquanto compromete a eficiência do sistema de não cumulatividade da contribuição do PIS e da COFINS, tal como definida nas leis 10.637/02 e 10.833/03;** ii) **O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.**

Conforme descrito pelo próprio acórdão recorrido, dispôs o E. STJ, no julgamento do referido recurso em sede de repetitivo, que os insumos, para fins de creditamento de PIS e COFINS, estão inseridos nos conceitos de essencialidade ou relevância, assim entendidos:

(...) Assim, com base no entendimento do STJ, essencial é 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, e relevante é o 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, seja por imposição legal. (grifos acrescidos).

Desse modo, observa-se que ao afirmar que, no presente caso, o entendimento do E. STJ estaria supostamente observado e resguardado pelos “parâmetros” presentes no Parecer Normativo Cosit nº 05, de 2018 e da IN 2121 de 2022 e Nota Explicativa nº 63/2018, da PGFN, **o v. acórdão incorre em nítida desconsideração acerca da necessidade de adequada averiguação dos requisitos de essencialidade ou relevância do bem ou serviço ao desenvolvimento da atividade econômica da empresa.**

**De fato, em nenhum momento, o acórdão proferido nos autos do Resp nº 1.221.170 vedou ou impôs condições à apropriação de créditos nas etapas posteriores à produção como pretende fazer parecer o v. acórdão recorrido, quanto às glosas ainda em discussão.**

**(...)**

A doutrina e a moderna jurisprudência, sobretudo a exarada pelo STJ, convergem para uma definição de insumos que contempla todo e qualquer elemento essencial ou relevante, **ainda que anterior ou posterior à produção de bens, circulação de mercadorias ou prestação de serviços.**

Assim, para se permitir que os desígnios originais da correção da distorção perpetrada pela incidência não cumulativa da contribuição ao PIS e a COFINS sejam efetivamente cumpridos, outra interpretação não pode ser admitida além daquela que permita uma tomada de crédito mais ampla; buscar conceito de insumo que consagre seus limites como aqueles bens essenciais ou relevantes às atividades desenvolvidas pelos contribuintes dentro dos espectros de suas atuações.

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

**(...)**

Nesse contexto, em atenção à complexidade e unicidade do processo produtivo da Recorrente ---- não analisado pelo acórdão recorrido ---- que abrange a tríade mina/ferrovia/porto, devem ser considerados todos os insumos (bens e serviços) utilizados desde a extração do minério até o embarque nos navios, uma vez que se trata de itens relevantes e essenciais para o desenvolvimento da atividade econômica da Recorrente, exatamente nos termos do que restou decidido no REsp 1.221.170/PR.

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

**(...)**

**Ocorre que, o v. acórdão recorrido, assim como a fiscalização, não considerou as singularidades da cadeia produtiva da Recorrente, que glosou a totalidade dos bens e serviços utilizados nas etapas “Ferrovia” e “Porto”.**

**(...)**

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.

(...)

Cabe destacar que não só a Recorrente projeta e desenvolve suas atividades a partir da tríade mina-ferrovia-porto, como também o setor de mineração mundial. **Trata-se de dinâmica necessária, visto que no mais das vezes as minas se encontram em locais isolados e de difícil acesso.**

(...)

**No caso em análise, o v. acórdão recorrido se olvida que, considerandose a extensão territorial do Brasil e a expressiva distância entre as minas e o mercado consumidor, é fato que a ausência do trinômio em questão inviabilizaria o escoamento do minério e interromperia o fluxo do processo produtivo da Recorrente.**

(...)

O acórdão recorrido entende que as etapas de ferrovia e porto não podem ser consideradas como elemento inseparável do processo produtivo do minério, tampouco se tem que sua ausência inviabilizaria a atividade de mineração. **No entanto, o fato é que a ausência de quaisquer dessas etapas inviabilizaria por completo o processo produtivo, revelando a essencialidade dos gastos nelas incorridos, conforme comprovado por importantes empresas especializadas e terceirizadas.**

O processo produtivo da Recorrente e os insumos geradores de créditos de PIS e de COFINS já foram estudados com profundidade por renomados profissionais independentes e habilitados. **Entretanto, a despeito da juntada de aprofundados estudos sobre o processo produtivo da Recorrente e a importância dos itens nele aplicados, como visto acima, o acórdão não se manifestou ainda que exiguamente sobre tais estudos. Veja-se.**

### **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**

(...)

Para demonstração do descabimento de tais alegações, ante à patente limitação do v. acórdão ao processo produtivo da Recorrente apenas no que tange à etapa de mineração e aos critérios do PN Cosit nº 05/2018, merecem destaque os seguintes trechos do acórdão recorrido:

(...)

É dizer, da análise da fundamentação trazida pelo v. acórdão para manutenção das glosas relativas às etapas de PORTO/FERROVIA, constata-se que: i) O acórdão limitou o processo produtivo da Recorrente à etapa de mineração, contrariando, assim, a unicidade existente na cadeia produtiva formada pelas etapas de MINA, FERROVIA E PORTO; ii) ao assim fazer, o acórdão de forma arbitrária limitou o processo produtivo da Recorrente também aos critérios adotados unicamente pela RFB, no Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, sob a despropositada afirmação de que este estaria em consonância com o entendimento do E. STJ em sede de repetitivo; iii) Diante de tais premissas equivocadas, concluiu que as atividades descritas nos fluxos “Ferrovia” e “Porto” seriam supostamente posteriores ao processo produtivo da Recorrente.

(...)

Com efeito, o direito da Recorrente **restou amplamente comprovado pelos laudo técnicos produzidos pelaPWC, Tyno Unicamp e LCA**

Cite-se que, apesar de a Recorrente ter frisado que solicitou à renomada instituição Unicamp a elaboração de **parecer técnico (doc. da Manifestação de Inconformidade), de autoria de Paulo Sérgio de Arruda Ignácio**, Coordenador do Centro de Pesquisa em Engenharia de Produção (CENPRO) e Professor Doutor da Faculdade de Ciências Aplicadas FCA na Universidade Estadual de Campinas - UNICAMP, **sobre ele, no entanto, não se debruçou o v. acórdão.**

Ora, nobres julgadores, há de ser observado que, após amplo e fundamentado estudo, o trabalho concluiu pela essencialidade e relevância dos bens e serviços utilizados pela Recorrente, notadamente os abarcados pelas fases da ferrovia e porto, que, nos termos do parecer, integram o processo produtivo:

(...)

**Verifica-se, portanto, também pelo exame do relatório técnico em comento, que as atividades ligadas à Ferrovia e ao Porto estão inseridas em seu processo produtivo, gerando direito ao crédito.**

**No intuito de demonstrar de forma robusta, detalhada e satisfatória o processo produtivo existente, a Recorrente também solicitou à PricewaterhouseCoopers - -- renomada empresa de auditoria --- a elaboração de laudo técnico, produzido por profissionais independentes e habilitados, que também concluiu que as atividades de ferrovia e porto fazem parte do processo produtivo da Recorrente (doc. da Manifestação de Inconformidade).**

No referido laudo, restou inequivocamente comprovado que, com base no contexto operacional, histórico e econômico da Recorrente a operação de exploração mineral, por ser complexa, contínua e dotada de características específicas, não pode subsistir senão através de três grandes pilares: a) atividades nas minas; b) atividades ferroviárias; e c) atividades portuárias.

(...)

Também foi contratado **laudo elaborado pela empresa LCA (doc. da Manifestação de Inconformidade)** que, na mesma esteira, comprovou que as fases da ferrovia e porto também são partes integrantes do processo de produção da Recorrente:

(...)

Por fim, a Recorrente solicitou ainda, à renomada empresa Tyno Consultoria a **elaboração de laudo técnico** (doc. da Manifestação de Inconformidade), também produzido por profissionais independentes e habilitados. **O laudo em questão, corroborando os anteriores, também concluiu pela inserção das fases ferrovia e porto no processo produtivo da Recorrente, registrando:**

Nesse contexto, foi demonstrada, de forma cristalina, a verdadeira natureza de insumos dos bens e serviços utilizados no processo produtivo da Recorrente, dentre eles os referentes às etapas da ferrovia e porto, sendo todos passíveis de creditamento.

(...)

**E a jurisprudência corrobora essa possibilidade de creditamento. Destaque-se abaixo o entendimento esposado pelo E. CARF em relação à própria Recorrente, em decisões publicadas em 13/11/2023, as quais permitiram o creditamento de “porto e ferrovia” nos processos nºs 16682.900613/2016-22, 16682.900615/2016-11, 16682.721001/2019-18, 16682.900617/2016-19 e 16682.900619/2016-08 e 16682.900611/2016-33.**

(...)

Assim, não restam dúvidas que laborou em equívoco o v. acórdão diante do entendimento de não reconhecimento da totalidade dos créditos pleiteados. É dizer, contrariamente ao entendimento consignado pela fiscalização e pelo acórdão, temse entendido ser inequivocamente passível de crédito os custos com exportação decorrentes de ambas as etapas de Ferrovia/Porto, ainda que se entenda por estar diante de produtos acabados, conforme já observado ainda, em demais processos envolvendo a própria Recorrente.

(...)

O STJ 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.**

**De fato, os serviços portuários são de fundamental importância para a Recorrente.** A movimentação de carga dos portos (capatazia), a rebocagem e os

demaís serviços portuários são partes indissociáveis do seu processo produtivo. Sem tais etapas, o processo produtivo específico da Recorrente não cumpre os seus objetivos.

Conforme amplamente demonstrado pela Recorrente, inclusive como visto, por meio de laudos e pareceres trazidos ao processo e não analisados, os quais foram amplamente ressaltados no tópico acima, juntamente com a jurisprudência deste E.CARF, as fases “ferrovia” e “porto” são efetivamente integrantes do processo produtivo da Recorrente, diferentemente do que asseverado pela fiscalização e pelo acórdão da DRJ.

**Entretanto, ainda que se tratasse de fases pós processo produtivo, o que se admite tão somente ad argumentandum tantum, imperioso pontuar que também seria viável o creditamento.**

**Veja-se que mesmo o Parecer Normativo Cosit nº 5/20184 --- por meio do qual a SRFB apresenta interpretação bastante restritiva sobre o entendimento emanado pelo E. STJ --- apoiado na aludida decisão reconhece que, embora o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação podem ser considerados insumos, quando integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.**

(...)

Ora, deve-se registrar que, **os itens 57 e 58 do próprio PN 05/185 tanto utilizado pelo acórdão, 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 396 )<sup>7</sup>.**

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

Ademais, conforme restou amplamente comprovado nos autos, o processo produtivo da Recorrente **apresenta diversas singularidades.** Da mesma forma que, fazendo menção ao acórdão proferido na sistemática dos recursos repetitivos, o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria, o papel do transporte do minério aos portos e do escoamento da produção nos navios, para posterior exportação, bem como os

bens e serviços aplicados nestas etapas, são particulares e próprios, **diferindo radicalmente da função destas atividades em outras linhas de produção.**

**Resta claro que no presente caso, o acórdão não considerou as singularidades da cadeia produtiva da Recorrente (critério da relevância), razão pela qual manteve as indevidas cobranças de gastos que afirma serem posteriores à finalização do processo de produção, mas que, pela singularidade da cadeia produtiva (trinômio mina, ferrovia e porto), devem ser considerados no presente caso como resultantes de créditos.**

(...)

#### **A) DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO SOBRE FRETE DE PRODUTOS ACABADOS**

O r. acórdão da DRJ negou o creditamento de “frete de produtos acabados”. Contudo, 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, o que está devidamente demonstrado nas análises técnicas apresentadas, bem como pela jurisprudência já existente em favor da Recorrente<sup>8</sup>.**

Ademais, ainda que minério fosse equivalente ao produto acabado em outros ramos de cadeias produtivas, o que não procede pelas explicações já apresentadas à exaustão, há que se destacar que **este E. CARF já se manifestou no sentido de viabilizar o creditamento destas despesas<sup>9</sup>. Nesse sentido, dentre os vários existentes, destacamos os seguintes acórdãos:**

“FRETE DE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTOS.POSSIBILIDADE. OPERAÇÃO DE VENDA. **O frete de produto acabado entre estabelecimentos da mesma empresa é indispensável à atividade do sujeito passivo, configurando-se como frete na operação de venda, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX c/c art. 15 da Lei nº 10.833/2003.** (CARF 10380903943201345 3301-012.766, Relator: RODRIGO LORENZON YUNAN GASSIBE, Data de Julgamento: 29/06/2023, Data de Publicação: 28/08/2023) (grifos acrescidos).

(...)

**Verifica-se que, ao contrário do que consta do r. acórdão recorrido, o crédito em relação a transporte de produtos entre estabelecimentos do contribuinte também deve ser reconhecido com base no inc. IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, que autoriza a geração de frete na operação de venda, quando esse custo for suportado pelo vendedor.** Nesse sentido, destacamos também, o seguinte acórdão, proferido pelo CARF:

(...)

Outrossim, as remessas destinadas a recinto alfandegado para formação de lotes para exportação devem necessariamente gerar créditos de PIS e COFINS, eis que fazem parte integrante do processo produtivo da Recorrente. Não deve, portanto,

prevalecer o argumento de que o crédito seria inviabilizado por suspensão da contribuição.

(...)

Como tem sido devidamente observado pelos E. Tribunais as referidas despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos do contribuinte, destinados à exportação, inclusive, para a formação de lote como trazido pelo fiscal, são inequívocas despesas na operação de venda, e permitem o aproveitamento aos créditos, de modo que a reversão das glosas é medida que se impõe.

B) DO DESCABIMENTO DAS GLOSAS REFERENTES A SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO O v. acórdão recorrido negou o creditamento dos serviços de manutenção. Ocorre que, tais serviços são primordiais. Como poderia a Recorrente continuar a exercer suas atividades sem que haja a manutenção dos britadores, caminhões, viradores de vagão dentre tantos outros equipamentos necessários à produção dos minerais e seu escoamento até o porto de destino? Também a manutenção das embarcações é de fundamental relevo para as atividades perseguidas pela Recorrente, bem assim a manutenção da extensa malha ferroviária utilizada pela Recorrente, única via de transporte do minério de ferro, justamente por seu porte representativo.

(...)

#### III.4 - DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NO QUE DIZ RESPEITO AOS CRÉDITOS RELACIONADOS A SITUAÇÃO DE ARRENDAMENTO

(...)

**Porém, em sentido diametralmente oposto ao que afirmado até o momento, 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 no inciso V. Veja-se.**

##### III.4.A – DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NA MODALIDADE CONTRATO DE ALUGUEL

Constata-se que, o v. acórdão entendeu pela suposta impossibilidade de creditamento de tais valores glosados a título de contraprestações de arrendamento, sob o aspecto da análise como modalidade de aluguel, fundamentalmente pela ausência de segregação dos itens glosados.

(...)

Frise-se, que, contrariamente à referida insurgência presente nos fundamentos do v. acórdão, veja-se que no caso em tela, a figura do aluguel se subsume à natureza dos contratos firmados, que **tiveram como objeto prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica e utilizados nas atividades da empresa, como é o caso das plantas de pelotização, os quais por certo geram direito à crédito em sua totalidade.**

Com efeito, citamos, como por exemplo, os contratos com a Hispanobras, Kobrasco e Nibrasco, (aluguel de usinas de pelotização); a Itabrasco (aluguel de uma fábrica de pelotização e fabricação de pelotas de minério de ferro). **São todas situações que fazem parte da usina da Recorrente e que, ainda, se enquadram no art. 3º, inciso IV da Lei nº 10.637/02, reproduzido na Lei nº 10.833/03, motivo pelo qual tal indeferimento de direito creditório, ainda mais em sua totalidade, não se sustenta de forma alguma.**

Destaque-se que, os bens foram locados de empresas que possuem personalidade jurídica própria, isto é, CNPJ próprio, quadro de funcionários próprios, ativos individualizados, exercem atividades econômicas diversas, dentre outras características.

Diante da completa ausência de verificação da jurisprudência colacionada pela Recorrente, não é demais pontuar de plano, que, no julgamento do RE 592.905/SC (Rel. Min. Eros Grau, J. 02/12/2009), no qual se decidiu que incide ISS sobre operações de leasing financeiro, argumentou o Relator que o leasing operacional se assemelha a um contrato de locação. Em seu entendimento, no leasing operacional, modalidade de arrendamento mercantil, “o fabricante de um bem o dá em locação a quem dele fará uso”, sendo que “o arrendante é o próprio produtor industrial”.

(...)

Em linha argumentativa semelhante, a Segunda Turma do TRF-4 **equiparou o leasing operacional à locação** de bens no seguinte acórdão:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IPI. LEASING FINANCEIRO. IMPORTAÇÃO. TRIBUTOS DEVIDOS.

1. Se o arrendatário assume a condição de importador direto do equipamento objeto de leasing mercantil do tipo financeiro assume o status de importador e arca com os tributos (II e IPI) decorrentes do desembaraço aduaneiro.

2. O leasing financeiro não se confunde com o leasing operacional porque inexistente no primeiro a prestação de serviços, geralmente ligado a instituições financeiras. No leasing operacional ocorre uma locação de bens, com cláusula de prestação de serviços, porque o arrendante é o próprio fabricante dos bens arrendados e presta assistência técnica ao arrendatário, fornecendo treinamento e reparando consertos e cuidando da manutenção periódica, assumindo inclusive, os riscos tecnológicos à obsolescência e ao mercado.

Tratando-se de leasing financeiro incabe aplicação do instituto da admissão temporária de que trata o Regulamento Aduaneiro (art. 290 e 313 do Decreto 91.030/95). (...) 4. Apelações improvidas. (TRF4, AMS 2000.04.01.040455-7, Segunda Turma, Relator Alcides Vettorazzi, publicado em 06/02/2002). (grifos acrescidos).

(...)

O Conselheiro Relator afirmou que **“estamos diante de arrendamento operacional (o despacho decisório fala em arrendamento operacional sem opção de compra), que, como se sabe, caracteriza-se em essência, como uma operação de aluguel”**.

Destaque-se que, o entendimento quanto à possibilidade de creditamento nessas situações de arrendamento/locação em atenção ao processo produtivo das empresas, tem sido amplamente ratificado pelo E. CARF, contrariando o referido entendimento do acórdão recorrido. Vejamos:

(...)

Desse modo, dúvidas não restam acerca também da natureza de verdadeira locação no arrendamento operacional de estabelecimentos (cujas glosas como visto acima, são afastadas pelo E. CARF com a descrição: “aluguéis/arrendamento”).

No mesmo sentido merece destaque o acórdão 3201-009.659 proferido na sessão de 15/12/2021:

(...) CRÉDITO. ARRENDAMENTO MINERÁRIO. EXTRAÇÃO DE MINÉRIO DE FERRO. INSUMO. POSSIBILIDADE. Os dispêndios suportados pelo contribuinte na aquisição ou extração do minério de ferro, principal insumo do seu processo produtivo, ainda que decorrentes de contrato de arrendamento de minas, ensejam o direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas, observados os demais requisitos da lei. (...)

(...)

**Veja-se que, o acórdão envolvendo a também mineradora Samarco Mineração S/A, guarda perfeita similitude fática com o presente caso, tendo sido naquela oportunidade verificada a natureza dos contratos, ante a complexidade do processo produtivo envolvido.**

**No caso em tela, o acórdão registra que o contrato de arrendamento é sinônimo de aluguel, de modo que a tomada de crédito pode se dar com base no inciso IV, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, independentemente do termo utilizado nos contratos.**

(...)

Frise-se ainda, que, a própria RFB emitiu em 24/06/2020, a Solução de Consulta nº 67 – COSIT, na qual também se pronunciou quanto ao reconhecimento da situação de arrendamento como sendo semelhante ao de uma locação para fins de reconhecimento creditório. Vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ARRENDAMENTO. ALUGUEL. IMÓVEL RURAL. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. POSSIBILIDADE.

A remuneração paga pela arrendatária em relação a bem arrendado é considerada aluguel para os fins do art. 3º, IV, da Lei nº 10.833, de 2003; conseqüentemente, o pagamento por parte da arrendatária a pessoa jurídica arrendadora pelo uso de imóvel rural, bem como pelo uso de máquinas e equipamentos destinados a gerar energia elétrica para consumo empresarial próprio, podem gerar créditos da não cumulatividade da Cofins.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 331, DE 21 DE JUNHO DE 2017, PUBLICADA NO DOU DE 30 DE JUNHO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inc. IV.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ARRENDAMENTO.ALUGUEL. IMÓVEL RURAL. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

POSSIBILIDADE.

A remuneração paga pela arrendatária em relação a bem arrendado é considerada aluguel para os fins do art. 3º, IV, da Lei nº 10.637, de 2002; conseqüentemente, o pagamento por parte da arrendatária a pessoa jurídica arrendadora pelo uso de imóvel rural, bem como pelo uso de máquinas e equipamentos destinados a gerar energia elétrica para consumo empresarial próprio, podem gerar créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 331, DE 21 DE JUNHO DE 2017, PUBLICADA NO DOU DE 30 DE JUNHO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, IV. (grifos acrescentados);

**Ocorre que, ao contrário do alegado no v. acórdão, não há distinção entre o referido caso objeto de análise na COSIT 67/2020 e o presente. Como observado no trecho acima colacionado para fins de melhor elucidação, não há distinção com o presente caso, uma vez que não houve menção a cada item objeto do contrato, mas a verificação ao processo produtivo e a substância das operações realizadas pelo contribuinte.**

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

Registre-se que conforme alegado pelo próprio acórdão, a COSIT é vinculante ao entendimento da fiscalização e da DRJ, de modo que a glosa em questão jamais poderia ter sido perpetrada, muito menos mantida, devendo ser observada a natureza dos contratos da Recorrente.

(...)

Da análise do v. acórdão, nota-se que, contrariando tais previsões da própria RFB, no presente caso a possibilidade de creditamento da locação de tais bens têm sido descaracterizada ao argumento de que não teriam como objeto, em sua inteireza, prédios, máquinas e equipamentos.

**Ora, no tocante aos arrendamentos de estabelecimentos, como visto, estes indubitavelmente incluem prédios, máquinas e equipamentos, restando demonstrado ainda que, em casos como da Recorrente em que os contratos se assemelham à locação de imóvel rural, a própria RFB observa tal possibilidade de creditamento pela própria natureza dos contratos envolvidos.**

(...)

**Assim, TODOS os bens objetos dos contratos são passíveis de inclusão nessas categorias, não havendo que segregar os bens individualmente, como argumentado pelo acórdão para negar o direito ao crédito da Recorrente.**

**É dizer, todos os bens objeto dos contratos são passíveis de creditamento pela natureza dos contratos nos quais estão inseridos, sendo essenciais e relevantes para usina da Recorrente como um todo.**

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

Logo, há que se observar a natureza dos contratos. Que o que se transfere ao arrendatário é o direito à **utilização** do complexo de bens/serviços do arrendante, o torna o contrato de arrendamento de estabelecimento/bens, derivado como visto acima como sendo **locação**.

**Tanto é assim, que também da análise dos contratos apresentados ao processo, verifica-se inclusive, previsão expressa de devolução dos bens com observância à eventuais reparos necessários, assim como ocorre com a locação.**

Vejamos:

(...)

O objetivo dos contratos é meramente a utilização dos bens/equipamentos para viabilização do exercício da atividade produtiva da Recorrente.

Desse modo, diferentemente do contrato de prestação de serviços em que há uma obrigação de fazer, no contrato de arrendamento, tal como observado no da locação, a obrigação é de ceder um bem para uso, gozo e fruição.

Veja-se a título elucidativo que, no mesmo sentido do que já observado acima por meio do acórdão publicado em 03/11/2022, o aluguel de veículos, também gera direito a créditos, conforme ampla jurisprudência emanada por este CARF<sup>11</sup>:

(...)

**Há que se observar que, o fato de o contrato prever a locação de uma planta com diversos bens e edifícios não pode ser descaracterizado para fins de creditamento com base no inc. IV, uma vez que, os bens e edifícios nela situados são, materialmente, objetos da relação locatícia, independentemente da forma como o contrato foi redigido.**

Ademais, ainda que houvesse bens, constantes dos contratos e que porventura não estivessem discriminados de forma segregada no contrato, **é certo que jamais poderia prevalecer o argumento trazido pelo fiscal e pelo v. acórdão no sentido de que nenhum crédito seria devido, por suposta impossibilidade de segregação dos bens e pelo mero ônus da Recorrente em detalhar item a item.**

Ora, tal raciocínio, amparado pela ilegal Solução de Consulta nº 80/2012 ----

cuja ilegalidade não quis abordar o v. acórdão, sob a afirmação de que não seria competência da DRJ a avaliação de qualquer lei ou norma vigente ----, **revela-se pernicioso e enseja o locupletamento ilícito do fisco, que reconhece a existência de valores passíveis de créditos, mas os nega pois não seriam segregáveis.**

Frise-se, de plano, o próprio acórdão reconhece o direito creditório quanto ao aluguel de prédios (imóveis), máquinas e equipamentos. Logo, não poderia entender como supostamente indevidos todos os créditos da Recorrente, sob a mera alegação de suposta impossibilidade de segregação.

Deveria, sim, com base no entendimento que apresenta, proporcionalizar as despesas, e não afastar o aproveitamento dos créditos sob o inverídico argumento de que seria necessário por parte da Recorrente tal segregação.

**A natureza e a origem do crédito está presente nos contratos firmados pela Recorrente, se mostrando suficiente, portanto, para que haja o reconhecimento creditório em seu favor.**

**O que não se pode admitir é tampouco o afastamento por completo de tais itens, em total desconsideração ao direito da Recorrente.**

Outrossim, destaque-se que, em que pese a alegação do v. acórdão de ausência de caráter vinculante, fato é que, em fiscalização da Recorrente ocorrida em 2011, o fisco entendeu que as operações em questão geram direito a crédito.

**Tal situação pode ser plenamente observada no Processo nº 16682.900003/2014-67, o qual veiculou suposto débito de COFINS, relativo à discussão de glosas de créditos do 3º trimestre de 2011:**

(...)Neste item, compulsando-se os históricos da conta “353031010-Arendamentos” dos arquivos da contabilidade digital transmitidos para o ambiente SPED, referentes a gastos com arrendamentos, constatou-se a existência de vultuosos valores faturados por empresas “Joint Venture” formadas pela VALE S/A e outras companhias internacionais, dentre as quais pode-se citar: Cia Italo Brasileira de Pelotização – Itabasco; Cia Nipo Brasileira de Pelotização – Nibrasco; e Companhia Coreano Brasileira de Pelotização – Kobrasco. Também

constatou-se vultosos valores faturados pela empresa Minerações Brasileiras Reunidas – MBR. Na investigação do crédito referente aos anos de 2008 a 2010 a empresa já tinha sido inquirida a apresentar notas referentes às operações com tais empresas e as operações, na oportunidade se referiam ao arrendamento mercantil de usinas de pelotização. Recorreu-se a internet, na época, e verificou-se que a Itabasco foi criada em 1973, a Nibrasco em 1974 e a Kobrasco em 1996 e que as plantas industriais das usinas foram construídas após a constituição das respectivas empresas. Poder-se-ia cogitar se as referidas operações estariam dentro do alcance do art. 31 da Lei n.º 10.865, de 2004, que veda a constituição de créditos relativos a contraprestações dos arrendamentos de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica. O caso em questão, entretanto, encontra-se fora da hipótese prevista na legislação. As usinas de pelotização em momento algum foram diretamente da VALE S/A. E as “Joint Venture” foram constituídas muito antes da entrada em vigor do sistema de não-cumulatividade do PIS e da Cofins. Em suma, não foram encontrados óbices nos dispositivos legais para o arrendamento das unidades de pelotização pela VALE S/A junto às empresas ligadas, motivo pelo qual fica mantido os valores declarados pela contribuinte para estas despesas.

Logo, o que se verifica é uma nítida modificação no entendimento administrativo - **--- inovação interpretativa ----, sem que houvesse, todavia, qualquer alteração no processo produtivo da Recorrente.**

(...)

Sendo assim, constata-se de plano que, **ao glosar os créditos em questão, a fiscalização incorre em inovação ou mudança de critério jurídico e lesão aos princípios da segurança jurídica, da confiança (art. 24 da Lindb).**

Por fim, não merece guarida o argumento no sentido de que, o fato de a fiscalização não considerar as operações como arrendamento mercantil, para fins tributários, não implicaria que as operações pudessem de pronto ser consideradas como despesas de aluguéis.

(...)

#### **III.4.B –DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DOS CRÉDITOS RELACIONADOS A SITUAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL**

(...)

Nesse sentido, verifica-se que assim dispôs o v. acórdão, em consonância, todavia, com o entendimento fiscal:

“(...)com base nas características desses contratos e **à luz dos requisitos estipulados nos arts. 2º e 5º da Lei nº 6.099/1974, e nos arts. 1º e 7º da Resolução BACEN nº 2.309/1996, a fiscalização concluiu que não se trata, para fins tributários, de hipótese de arrendamento mercantil, quer financeiro, quer operacional**, o que impede o crédito em relação a tais dispêndios com base na

hipótese prevista no inciso V do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (arrendamento mercantil).” (grifos acrescidos).

(...)

Segundo o i. fiscal e, todavia, acolhido pela DRJ, no presente caso o creditamento não seria possível, uma vez que não estar-se-ia diante de situações de arrendamento mercantil, à luz do que consignado exclusivamente nos arts. 2º e 5º da Lei nº 6.099/1974, e nos arts. 1º e 7º da Resolução BACEN nº 2.309/1996.

**Entretanto, o posicionamento adotado não merece prosperar, eis que tal entendimento é excessivamente restritivo, sob vários aspectos.**

Com efeito, cumpre esclarecer que, ambas as previsões trazidas pelo fiscal para justificar as mantenças das glosas em tela, (i) **Lei nº 6.099/1974**, alterada pela Lei nº 7.132/1983, e (ii) Lei nº 4.595/11964 que emitiu a **Resolução BACEN 2.309/1996** (frise-se, que também aduz sobre a Lei nº 4.595/1964), não veiculam um conceito amplo que tenha pretensões de aplicabilidade irrestrita no ordenamento jurídico, mas apenas um conceito de arrendamento mercantil “para os efeitos desta Lei - nº 6.099/1974”.

(...)

É dizer, o arrendamento mercantil citado pela aludida Lei nº 6.099/1974, diz respeito apenas ao que o parágrafo determina, sendo evidente que existe outras formas de arrendamento, com previsão na legislação comercial.

**Há que se destacar que, a expressão “arrendamento mercantil” não é limitada ao chamado arrendamento mercantil financeiro, que tem as características descritas na referida Lei nº 6.099/74 ---- como restringido, todavia, de forma equivocada pela fiscalização e pelo acórdão recorrido ----- mas também abarca o arrendamento operacional, o qual apesar de meramente citado pelo acórdão ao dispor sobre os fundamentos da Recorrente, não foi objeto de mínimas considerações.**

Nesse sentido, vejam-se as definições constantes do Pronunciamento Técnico do COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC 06 Operações de Arrendamento Mercantil (R1):

**Arrendamento mercantil financeiro** é aquele em que há transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade de um ativo. O título de propriedade pode ou não vir a ser transferido. **Arrendamento mercantil operacional** é um arrendamento mercantil diferente de um arrendamento mercantil financeiro (grifos acrescidos).

Esse diploma regulamentar contábil foi revogado em 2018 e substituído pela versão R212, que não mais emprega a terminologia “arrendamento mercantil”, mas fala apenas em “arrendamento”, de modo a abranger tanto os antigos arrendamentos mercantis financeiros como os arrendamentos mercantis operacionais. Portanto, a expressão arrendamento mercantil pode ser empregada

de maneira indistinta para albergar não somente os arrendamentos mercantis financeiros como também os operacionais.

**No que tange à nítida demonstração dos equívocos incorridos nas premissas adotadas pelo acórdão quanto aos contratos de arrendamento por ela firmados e, assim, a possibilidade de aproveitamento dos créditos existentes, imperiosas primeiramente, as seguintes transcrições conceituais acerca do tema.**

(...)

**Não há, dessa forma, como desconstituir a natureza de arrendamento mercantil apenas com fulcro na referida Lei nº 6.099/1974 e nas disposições que sobre ela versam como consignado no auto de infração.**

Frise-se, aliás, que o próprio inciso V, do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 ---- que dispõem sobre a não-cumulatividade na cobrança de PIS/COFINS ----, não limitou o crédito sobre os valores pagos a título de contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, aos conceitos estabelecidos pela Lei 6.099 de 1974.

***As Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 ---- que tratam especificamente sobre a não-cumulatividade na cobrança de PIS/COFINS e que são inclusive mais atuais que as normas citadas pelo acórdão ---- sequer mencionam a Lei nº 6.099 de 1974 e tampouco a Resolução BACEN 2.309/1996.***

(...)

Logo, em que pese o entendimento genérico do acórdão quanto à suposta ausência de fundamentação, nota-se que, tanto pela análise normativa acerca do tema, bem como pelo respaldo da doutrina constata-se que, a norma não pode ferir as fronteiras do campo de atuação legal.

(...)

**Portanto, diferentemente do que mantido pelo acórdão ora recorrido, da análise doutrinária acima, temos que nenhum dos fundamentos trazidos em desfavor da Recorrente se sustentam:**

A definição de arrendamento mercantil (financeiro) pode ter sido limitada aos termos da Lei nº 6.099/1974, alterada pela Lei nº 7.132/1983 e observar a Resolução BACEN 2.309/1996. Nada obstante, como demonstrado, **existem outros tipos de arrendamento mercantil, dentre eles o operacional, sobre o qual claramente não se debruçou data vênica de forma adequada o v.acórdão ao manter, todavia, a referida glosa, negando assim, o direito de creditamento da Recorrente.**

O contrato de arrendamento operacional não impõe como necessária a inclusão da previsão de opção de compra, como apontado de forma despropositada pelo acórdão.

Ao contrário dos contratos de arrendamento mercantil financeiros, **nos contratos de arrendamento operacional não há participações de instituições financeiras, nesta modalidade de leasing, não há intermediário.** Trata-se de insurgência claramente descabida, trazida, todavia, pelo acórdão.

**Não há qualquer vedação no arrendamento mercantil operacional na celebração de contratos entre empresas coligadas e interdependentes.**

É dizer, os contratos em questão não descaracterizam de forma alguma o contrato de arrendamento mercantil para fins de creditamento.

Aliás, nota-se ainda, que, **considerando-se que as contraprestações de arrendamento mercantil operacional são regularmente tributadas pelas contribuições, não há qualquer sentido em se negar o direito de crédito relativamente ao arrendatário.** Além de importar quebra na lógica da nãoacumulatividade, essa interpretação viola o princípio da igualdade (CF/88, art. 150, II), pois estabelece tratamento distinto entre os arrendatários em arrendamento financeiro e aqueles em arrendamento operacional, sem que exista qualquer justificativa legal para tanto.

**Ao afastar o reconhecimento creditório da Recorrente, constata-se que o acórdão claramente limitou à possibilidade de reconhecimento do crédito apenas a hipótese de arrendamento mercantil financeiro, em atenção à Lei 6.099/1996 e às demais normas que sobre ela tratam, como a Resolução 2.309/1996, incorrendo assim, em desconsideração a total e explícita amplitude do que se entende por arrendamento, conforme expressamente observado pela própria norma e por ilustres doutrinadores.**

(...)

É dizer, tanto em casos de arrendamento operacional ou diante de locação, há que se observar a possibilidade de dedução de tais valores, como pretende a Recorrente.

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

### **III.5 - DA EQUIVOCADA GLOSA DE CRÉDITOS RELATIVOS AOS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E À PARCELA DE DEPRECIAÇÃO ACELERADA INDEVIDA**

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

Portanto, sendo as edificações imobilizadas na estrutura logística da VALE – Fluxos FERROVIA e PORTO, utilizadas em atividades extraprodução, correto o

procedimento adotado pela fiscalização em reconhecer os créditos sobre tais edificações com fulcro no art. 1º, § 1º, da IN SRF nº 457/2004, observando o disposto na IN SRF nº 162/1998 quanto ao prazo de vida útil (25 anos) para tais bens. Não competindo a este órgão julgador emitir qualquer juízo de valor quanto a essa legislação, por ser de observância obrigatória no âmbito da RFB por subsumir aos fatos aqui tratados. Essas INs foram revogadas pelas atualmente vigentes IN RFB nº 1.911/2019 e 1.700/2017, respectivamente.

Entretanto, a reversão dessas glosas faz-se imperiosa. Inicialmente, necessário esclarecer que, no se refere às **edificações e benfeitorias**, cujos créditos foram objeto de indevidas glosas pelo i fiscal, claramente restou desconsiderado o teor do inciso VII do art. 3º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03<sup>14</sup>.

**Como demonstrado, diferente do entendimento consignado no despacho decisório, o dispositivo em questão exige apenas que tais itens sejam inseridos em atividades da empresa, mas não há imposição de que estejam atrelados à produção de bens e serviços.**

**Ademais, constata-se ainda, que, mais uma vez foram glosados créditos decorrentes das fases do processo produtivo da Recorrente relativos à PORTO e FERROVIA, as quais como demonstrado acima, já foram reconhecidas administrativamente como parte integrante da cadeia produtiva da Recorrente, em acórdãos do E. CARF, que afastaram também as glosas de ativo imobilizado, em favor da Recorrente.**<sup>15</sup>

Sem prejuízo, no que tange ao argumento de que às máquinas e equipamentos glosados não seriam utilizados em áreas do processo produtivo da Recorrente, novamente, cabe destacar que **a fiscalização se mostrou completamente omissa quanto à observância das etapas que formam o processo produtivo da Recorrente e a necessária verificação da presença dos requisitos de relevância e/ou essencialidade da presença de tais bens objeto da glosa em questão na cadeia produtiva da Recorrente. Negligenciou, outrossim, os laudos juntados aos autos pela Recorrente.**

Desse modo, evidente a presença dos requisitos legais necessários ao deferimento de crédito de PIS/COFINS, visto que as máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado e sobre edificações e benfeitorias não só são relevantes como essenciais às atividades da Recorrente, dentre elas a atividade de escoamento da sua produção.

**Assim, ante à análise do processo produtivo da empresa e suas inúmeras etapas demonstradas de forma detalhadas acima, em contraponto ao referido fundamento do despacho decisório, resta ainda mais evidenciado o descabimento também da aludida glosa, haja vista que apesar de reconhecer a relevância e o emprego de tais bens, alegou meramente a fiscalização que estes seriam supostamente empregados em fase posterior à produção ---- em patente desconsideração à totalidade da cadeia produtiva.**

Ademais, não prospera, tampouco, a menção da fiscalização sobre a suposta aplicação da restrição trazida na previsão do art. 6º da Lei nº 11.488/2007.

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

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

(...)

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

Por fim, constata-se no despacho decisório que foram glosados ainda, créditos a título de parcela de depreciação acelerada indevida. **Desse modo, restou adotada a mesma premissa equivocada ---- já afastada exaustivamente pelos tribunais administrativos, como amplamente demonstrado acima ---- no sentido de que, também a aludida glosa seria justificaria em razão das fases PORTO e FERRORIA supostamente não serem parte integrante do processo produtivo da Recorrente, o que como visto, não se sustenta.**

(...)

Como destacado acima, restaram glosados valores das bases de créditos originadas de depreciação acelerada das parcelas relativas à Edificações e Benfeitorias e Máquinas e Equipamentos. Contudo, a glosa em questão se pautou em uma limitação excessivamente restritiva do processo produtivo da Recorrente.

Além da previsão “geral “de creditamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção do inciso II do art. 3º, das Leis 10.637/02 e 10.833/0316, a disciplina normativa do creditamento de PIS/COFINS sobre bens do ativo/edificações é especificamente disposta nos incisos VI e VII do referido dispositivo<sup>17</sup>.

Com o advento da Lei 11.488/07, as aquisições relativas às **edificações** efetuadas a partir de janeiro de 2007, construídas para os setores de produção das empresas, também passaram a gerar crédito na proporção de 1/24, desde que apropriado com base nas disposições constantes dos respectivos parágrafos<sup>18</sup>.

Assim, o que temos de disciplina legislativa quanto às edificações é pela apropriação dos créditos a 1/300 (se relativo às edificações não operacionais) ou a 1/24 (se vinculado às edificações operacionais posteriores a janeiro de 2007 - §5º).

Vale frisar que, a RFB vem legitimando a possibilidade de apropriação dos créditos relativos às edificações destinadas à produção na proporção de 1/24 (v.Solução de Consulta COSIT 423/17)<sup>19</sup>.

Frise-se também que, no tocante às máquinas e equipamentos do ativo, o benefício da depreciação acelerada foi posterior disposto de maneira ainda mais favorável ao contribuinte, no tocante aos bens de ativo/edificações (v. art. 1º da Lei 11.774/08).

**Portanto, a Recorrente espera deixar claro que, neste ponto, a glosa perpetrada pela Fiscalização além de desconsiderar as etapas do processo produtivo da empresa, que ensejam direito à créditos de PIS/COFINS, desconsidera ainda as parcelas dos créditos que deveriam ser apropriadas.**

Por fim, para que não restem quaisquer dúvidas quanto ao referido direito creditório relativo à depreciação acelerada, traz ainda a Recorrente o destaque à recente jurisprudência do E. CARF acerca do tema ---- em decisão que ainda, reforça mais uma vez também, o direito creditório decorrente do transporte de matérias primas, produtos intermediários, em elaboração e produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua relevância na cadeia produtiva.

Vejamos.

(...)

Portanto, evidente também o descabimento quanto à referida glosa presente no despacho decisório (i) haja vista que embasada em premissa equivocada quanto ao processo produtivo da Recorrente e (ii) pois, em desconsideração à legislação sobre o tema e (iii) diante da observância do E. CARF quanto à possibilidade de creditamento.

(...)

#### **IV – DO DESCABIMENTO DAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS TRAZIDAS PELO ACÓRDÃO -VINCULAÇÃO À JURISPRUDÊNCIA**

(...)

É possível observar que os argumentos trazidos pelo v. acórdão recorrido **visam, todavia, de forma genérica, desconsiderar de plano a jurisprudência administrativa e judicial e a doutrina** que foram trazidos ao processo pela Recorrente, a fim de corroborar a análise quanto ao descabimento das autuações, contudo, ainda mantidas.

Nesse cenário, quanto às referidas alegações trazidas pelo acórdão, imperioso tecer desde já algumas ponderações da Recorrente.

Primeiramente, no que diz respeito ao argumento da DRJ de que as alegações da Recorrente teriam como objetivo de afastar a aplicação da legislação vigente, cumpre observar que, **ao contrário do que consignado no v. acórdão, é pacífico o entendimento de que o CARF não só pode, como deve afastar a aplicação de atos normativos editados pela SRFB que destoem dos mandamentos legais ou não estejam alinhados com julgados exarados em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo.**

(...)

Em adição, como visto, restou alegado pelo acórdão que as decisões deste E.CARF, não teriam força vinculante. Ora, contrariamente ao defendido pelo v. acórdão, não há como deixar de considerar a existência de jurisprudência, com posicionamento já adotado sobre os temas em discussão e a uniformização das decisões, ainda mais no que diz respeito à análise de decisões proferidas na própria via eleita. **Aliás, a maioria das glosas discutidas no presente recurso já teriam sido expressamente afastadas pela DRJ, se tivesse sido observada a jurisprudência deste E. CARF.**

(...)

Também não merecem prevalecer a vedação à prova pericial pleiteada pela Recorrente, devendo o acórdão ser reformado também neste ponto.

**Portanto, trata-se de considerações claramente genéricas, as quais, contudo, se limitaram ao nítido afastamento da análise de parte da fundamentação trazida pela Recorrente e que conforme restará melhor demonstrado, se mostra imprescindível ao cancelamento das glosas em discussão.**

**Por fim, merece destaque-se que, em não tendo clareza sobre as glosas perpetradas, a Recorrente se insurgiu contra eventual glosa relativa à direito de tráfego mútuo e direito de passagem, que constava, de forma genérica, no relatório fiscal. Porém, o próprio acórdão recorrido, às fls. 74 e 75, ao tratar sobre tais glosas traz a informação de que elas não teriam sido abarcadas nos presentes autos, mas apenas no que tange ao 1º trimestre de 2017. Tal fato comprova que nenhuma glosa relativa a tal tema pode prevalecer.**

Ao final a recorrente pugna que:

Em face dessas razões, requer a Recorrente seja provido o presente recurso, de modo que este E. órgão julgador reforme o v. acórdão recorrido, a fim de que seja reconhecida a integralidade do crédito pleiteado, com o afastamento das referidas glosas.

Requer, outrossim, seja efetuada a intimação dos subscritores da presente para procederem à sustentação oral das razões anteriormente expostas, consoante o

disposto no artigo 110, inciso II, do atual Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

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

A Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) acostou contrarrazões às fls. 5133/5181.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **Márcio José Pinto Ribeiro**, Relator

### 1 ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

### 2 PRELIMINAR

#### 2.1 NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO

Alega a recorrente que:

(...)

Como demonstrado abaixo pela Recorrente, adota-se o critério de rateio para a utilização dos créditos de acordo com o percentual do tipo de receitas apuradas, conforme determinado nos dispositivos legais, e declarados nas obrigações acessórias – EFD-Contribuições.

(...)

Segundo o critério de rateio, é possível evidenciar nos demonstrativos disponibilizados e nas EFD-Contribuições transmitidas os percentuais para utilizações dos créditos para os (i) descontos efetuados nos tributos de mesma natureza (mercado interno), como (ii) os montantes passíveis de ressarcimentos e compensações (mercado externo), conforme demonstrado abaixo:

(...)

Veja-se as fls. 58 e 59 do relatório fiscal trazido pela Recorrente para análise, uma vez que, o despacho decisório em exame não está acompanhado do seu respectivo relatório:

“76. Pelo constatado, considerou-se a composição das receitas declaradas nas respectivas EFD-Contribuições, bem como os respectivos percentuais de rateios de créditos comuns, conforme resumidos a seguir, consistentes e sem necessidade de alterações:” (grifos acrescidos)

Sobre este tema, o r. acórdão cingiu-se a afirmar, de forma bastante lacônica, apenas que no aludido item 76, acima transcrito, o Fisco anexa tabela com a composição das receitas para fins de rateio em 2017, donde se extrai que o percentual da receita de exportação frente às demais receitas da empresa gira em torno de 85%.

Tal assertiva não pode prevalecer. Ao concluir a análise, o i. fiscal não observou os percentuais a serem aplicados nas utilizações dos créditos, e seguiu, no entanto, com as referidas em desfavor da Recorrente, considerando todos os créditos glosados alocados aos pedidos de ressarcimentos, sem atentar-se às parcelas e percentuais referente aos descontos dos próprios tributos no mercado interno. O procedimento equivocado, foi refletido, para todos os trimestres de 2017 erroneamente. É dizer, nos cálculos efetuados pelo fisco para a cobrança do débito os percentuais não foram refletidos.

Para que não restem dúvidas quanto ao equívoco incorrido, destaca a Recorrente para fins elucidativos a planilha trazida pela própria fiscalização quanto à “Apuração de Suficiência de Crédito”, presente no despacho decisório, o que confirma ter sido indevidamente considerado o percentual de 100 % (cem por cento) a título de rateio, conforme demonstrado no 2º trimestre de 2017. Ferindo os preceitos básicos da apuração determinado pela norma. Vejamos:

(...)

**Na tabela a seguir é possível perceber que o i. fiscal, mesmo indicando os valores glosados para cada tipo de receita, ao final, considera, de forma equivocada, todo o montante vinculado a receita de exportação, resultando na glosa de R\$ 87.709.620,81.**

(...)

Ou seja, como evidenciado nos autos, não houve a imprescindível segregação do que era correspondente à (i) receita de mercado interno e o que era (ii) receita de exportações.

(...)

Dessa forma, constata-se de plano ---- sem prejuízo dos demais fundamentos a seguir e que visam o afastamento da totalidade das glosas em discussão e que são devidamente abordados nos tópicos seguintes ----- que, os percentuais que supostamente poderiam ter sido considerado pelo i. fiscal como decorrente de receitas de exportação (análise dos pedidos de compensação) e poderia ensejar eventuais glosas a serem discutidas por meio do despacho decisório ora em análise ---- o que se admite meramente para fins de argumentação ---- seriam de

87,58%(abril), 84,09%(maio) e 85,31%(junho) e não 100%, como indevidamente ocorreu, em nítida desconsideração ao referido critério de rateio adotado pela Recorrente.

Outrossim, não é demais pontuar que, quanto ao percentual sobre os descontos praticados nas parcelas do mercado interno, caso fosse do interesse da fiscalização também a referida discussão, fato é que deveria ter sido veiculado pelos meios adequados, qual seja: lavratura de auto de infração.

Destaque-se que, também sob esse prisma, tal ato apenas poderia ter sido realizado até 07/2022, o que também não ocorreu, restando evidente, ainda, a DECADÊNCIA de qualquer possibilidade de direito nesse sentido.

Portanto, constata-se de plano a evidente nulidade existente no despacho decisório em tela, o qual veicula indevidos créditos a título de mercado interno nas glosas trazidas pela fiscalização que não poderiam ter sido abarcados.

Mas não é só.

O acórdão recorrido assim tratou esta questão:

A empresa alega que para fins elucidativos a planilha trazida pela própria fiscalização quanto à “Apuração de Suficiência de Crédito”, presente no despacho decisório, o que confirma ter sido indevidamente considerado o percentual de 100 % (cem por cento) a título de rateio, conforme demonstrado no 2º trimestre de 2017. Ferindo os preceitos básicos da apuração determinados pela norma.

Essa alegação não se sustenta, pois no item 76 do Relatório Fiscal, o Fisco anexa tabela com a composição das receitas para fins de rateio em 2017, donde se extrai que o percentual da receita de exportação frente às demais receitas da empresa gira em torno de 85%.

Consta das contrarrazões trazidas pela PGFN :

(...)

#### **II.1) Do suposto equívoco incorrido na consideração do critério de rateio**

Segundo alega a recorrente, ao adotar o critério de rateio para a determinação dos créditos, a Autoridade Fiscal teria deixado de observar as “parcelas e percentuais referente (sic) aos descontos dos próprios tributos no mercado interno” (fl. 5.066), procedimento refletido para todos os trimestres do ano de 2017. Aponta “ter sido indevidamente considerado o percentual de 100%(cem por cento) a título de rateio” (fl. 5.066), conforme demonstrativo constante no Anexo VIII-A.

A DRJ reputou improcedente a alegação, com base em informações constantes no Relatório Fiscal.

De fato, a análise do Relatório Fiscal e dos Anexos nele contidos afasta qualquer possibilidade de acolhimento da preliminar aduzida.

A Fiscalização considerou, a todo o tempo, o critério de rateio utilizado pelo contribuinte. Diferentemente do que consta no Recurso Voluntário, o gráfico de fl. 3.077 revela que houve a devida segregação de receitas do mercado interno e de exportação:

(...)

Como observado pela DRJ, o percentual de receita de exportação frente às demais receitas se aproxima de 85%, e não do percentual de 100% mencionado na peça recursal.

O mesmo se observa no Anexo VIII-A, referente ao 2º trimestre de 2017, em que os percentuais de rateio das receitas de exportação atingem **87,58%, 84,09% e 85,31% (fl. 3.128)**:

(...)

Assim, ao que tudo indica, a presente questão trazida não passa de leitura distorcida do particular frente às informações constantes no Relatório Fiscal, motivo pelo qual a preliminar não merece acolhida.

Entendo acertado os fundamentos do acórdão recorrido, reforçado pelas contrarrazões da PGFN, com os quais concordo pelo que adoto seus fundamentos como razão de decidir.

Observe-se que o art. 59 do Decreto 7.235/72 dispõe que só é nulo os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa o que não se verifica no caso Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Medida Provisória nº 367, de 1993) § 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem

em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Aprecio.

Rejeito a preliminar de nulidade.

## 2.2 HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DAS COMPENSAÇÕES

Alega a recorrente que em virtude dos vícios suscitados no ítem anterior que:

Em adição, cumpre pontuar que, de forma totalmente descabida e ilegal, constata-se da análise do presente caso que, para a surpresa da Recorrente, o i. fiscal pautou-se ainda, em indevidos atos no processo administrativo, a fim de tentar sanar os vícios existentes, o que não se admite.

Nesse sentido, para que não restem quaisquer dúvidas quanto ao descabimento do que ora verificado, necessárias as seguintes considerações:

Inicialmente, há que se observar que, como destacado pelo próprio relatório fiscal que acompanha o despacho decisório (fls. 02 e 113), os **Pedidos de Ressarcimentos e PER/DCOMPS realizados pela Recorrente quanto ao 2º trimestre de 2017 (tanto a título de PIS, como de COFINS) se deram em 18/03/2019:**

(...)

Ocorre, conforme é possível verificar do despacho decisório emitido em 26/02/2023, (item b), o fiscal informou na referida data que teria homologado apenas parcialmente as compensações do crédito solicitado até o limite do direito creditório reconhecido, ensejando assim, na cobrança dos que não alcançados pela compensação.

Segue a título elucidativo:

(...)

**Ao assim fazer e homologar as compensações de forma genérica, constata-se que, não houve o cuidado da fiscalização no que se refere ao necessário atendimento acerca do apontamento de quais seriam as PER/DCOMPS veiculadas.**

**Ou seja, não foram discriminados quando da emissão do referido despacho decisório, do qual a Recorrente teve ciência em 04/03/2024, quais as compensações que estavam envolvidas.**

**Aliás, destaque-se que, conforme observado em Extrato de Cobrança acostado ao processo, apenas em 19/03/2024 “Data da Vinculação”, ----- quando passados, mais de 05 anos da data em que realizados os pedidos de**

**ressarcimento (diante do lapso temporal de 18/03/2019 - 18/03/2024) ----- é que entendeu por bem o i. fiscal tentar sanar tal irregularidade e complementar tardiamente o ato administrativo por ele realizado.**

(...)

**O extrato de cobrança reforça ainda mais a extemporaneidade do ato administrativo e a homologação tácita incorrida, em razão do prazo superior a 05 anos para homologação das compensações. Uma vez que traz como data de vinculação: 19/03/2024.**

**A referida informação acerca da complementação do ato e da apresentação do Extrato de Cobrança em 19/03/2024 (Processo de crédito 16682-720.120/2024-11) é ratificada também pela consulta ao processo no sistema e-cac.**

(...)

**O que se denota quanto ao despacho decisório emitido com as referidas glosas (26/02/2024), é que da data da ciência da Recorrente (03/04/2024 até 18/03/2024 (último dia para homologação), o ato administrativo estava inequivocamente dissociado das compensações.**

**O fiscal não finalizou as glosas dentro dos 05 (cinco) anos existentes para tanto. Dispõe, nesse sentido, o §5º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996<sup>1</sup>.**

Consta do acórdão recorrido:

A Manifestante alega que, em consonância com o disposto no § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, houve patente homologação tácita dos pedidos de compensações realizados, não havendo que se falar tampouco em discussão de mérito acerca do descabimento das glosas perpetradas, vez que transcorreu mais de 05 anos entre a data de transmissão do PER/Dcomp e a homologação da compensação declarada.

Essa preliminar deve ser rejeitada de plano. É verdade que o § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996 estabelece o lapso temporal de 05 (cinco) anos para o Fisco homologar a compensação declarada.

No caso analisado, o PER/Dcomp foi transmitido em 18/03/2019 e a ciência do Despacho Decisório em 04/03/2024, portanto antes do decurso do prazo legal de 05 (cinco) anos estabelecido pela legislação.

Importante esclarecer que os procedimentos de Fiscalização, que resultaram no Relatório Fiscal, referente à análise dos créditos do PIS e da Cofins de todo o ano-calendário de 2017 encontram-se formalizados nos **processos nº 16682.902988/2020-11 e 16682.902991/2020-27.**

Consta das contrarrazões da PGFN:

**II.2) Ausência de homologação tácita das compensações**

Como bem decidiu a DRJ, a presente alegação merece ser rejeitada de plano, pois está claro que não houve o transcurso do prazo para que fosse caracterizada a homologação tácita da compensação.

Os fatos são incontroversos. **O PER/Dcomp foi transmitido em 18/3/2019, e a ciência do despacho decisório se deu em 4/3/2024**, antes, portanto, do prazo legal de 5 (cinco) anos previsto no §5º do art. 74 da Lei 9.430/1996.

A recorrente aponta suposta “incompletude” do ato administrativo, sob o fundamento de que a homologação se deu de forma genérica, sem especificação de quais seriam as PER/DCOMPS vinculadas.

Não procede a irresignação.

O próprio Despacho Decisório traz a informação do número do PER/DCOMP nº 28794.80542.180319.1.5.19-1720 (COFINS) e o Extrato do Processo todas as informações relevantes. A partir do número do PER/Dcomp e das informações constantes no Despacho Decisório o contribuinte teve **todas as informações necessárias para o exercício do seu direito de defesa**, tanto assim que o fez no presente processo, em que se denota **pleno conhecimento dos limites objetivos deste litígio**.

Aliás, o contribuinte nem sequer indica qual norma legal teria sido violada quanto aos requisitos de validade do ato administrativo questionado.

O fato é que o ato foi praticado por agente administrativo dotado de competência, houve observância das formas legais e preservação do direito de defesa do contribuinte.

Portanto, sem que fique caracterizada violação de requisito essencial de validade do ato administrativo, não há como reconhecer nulidade na homologação parcial expressa realizada antes do transcurso do prazo de 5 (cinco)anos, o que afasta, conseqüentemente, a suposta homologação tácita.

Entendo acertado os fundamentos do acórdão recorrido, reforçado pelas contrarrazões da PGFN , com os quais concordo pelo que adoto seus fundamentos como razão de decidir.

Como visto o Despacho Decisório foi efetivado dentro do prazo legal e não vislumbro a suposta “incompletude” do ato administrativo, sob o fundamento de que a homologação se deu de forma genérica, sem especificação de quais seriam as PER/DCOMPS vinculadas pois consta do relatório fiscal e do despacho decisório os perdcomps que foram objeto de análise e decisão.

O Despacho Decisório possibilitou a recorrente as informações necessárias ao exercício do seu direito de defesa, perfeitamente delineado no recurso voluntário caracterizando o pleno conhecimento dos limites objetivos deste litígio.

Aprecio.

Rejeito a preliminar.

### 2.3 SOLICITAÇÃO DE PERÍCIA

Em seu pedido a recorrente protesta por juntada de eventuais provas que se façam necessárias, inclusive a realização de perícia.

Consta do acórdão recorrido que:

A empresa protesta pela realização de perícia.

Pois bem. Deve-se indeferir, de plano, esse pedido da contribuinte.

De acordo com o §11, do art. 74, da Lei nº 9.430/1996, à Manifestação de Inconformidade interposta à DRJ, são aplicáveis, mutadis mutandis, as mesmas condicionantes legais estabelecidas pelo art. 16, do Decreto nº. 70.235, de 1972, em relação à impugnação interposta contra a formalização de exigência de crédito tributário, a saber.

O art. 16, do Decreto nº.70.235, de 1972 estabelece que o momento para a apresentação de provas é o da apresentação da Manifestação de Inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual.

Art. 16. A impugnação mencionará:

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº8.748, de 1993)

4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Ademais, a diligência deverá ser concedida com fundamento nas causas que justifiquem a sua imprescindibilidade, pois ela só tem sentido na busca da verdade material.

Logo, somente é justificável o seu deferimento, quando se referir à matéria de fato, ou assunto de natureza técnica, que tenha utilidade probatória relacionada ao objeto que cuida o processo, ou cuja comprovação não possa ser feita no corpo dos autos.

Como se trata de solicitação não necessária para o deslinde do caso analisado, o art. 18 do Decreto 70.235/1972 estabelece que a autoridade julgadora deverá indeferi-la.

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.

Assim, rejeita-se o pedido de diligência, por considerá-lo prescindível e meramente protelatório.

Ademais, no caso dos autos, a contribuinte tem direito à restituição, ressarcimento ou compensação do tributo, desde que faça prova de possuir crédito líquido e certo contra a Fazenda Pública, de acordo com o art. 170 do CTN:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Como se trata de um direito de crédito alegado pelo contribuinte, o ônus de prova é dela, conforme dispõe o art. 36, da Lei nº 9.784/1999 e o art. 373, da Lei nº 13.105/2015:

Lei nº 9.784/1999

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Lei nº 13.105/2015 Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

Depreende-se, portanto, que a Manifestante tem o ônus de comprovar seu direito creditório, apresentando materialidade fática e jurídica das suas alegações, a fim de demonstrar a liquidez e certeza de seu crédito perante a Autoridade Fazendária, o que ocorreu parcialmente no caso, em epígrafe.

(...)

Entendo conforme o art. 18 do Decreto 70235/72 como desnecessária a perícia visto que não há dúvidas quanto aos documentos acostados ao processo e que são suficientes para o julgamento

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente. Rejeito a preliminar.

### 3 MÉRITO

O Relatório Fiscal, fls. 3132, relaciona os seguintes anexos com detalhamento das glosas:

**Anexo I.A- Glosas de Crédito Aquisições Bens Mercado Interno- Insumos de Produção \_ Blocos "C"- "D"**

**Anexo I.B- Glosas de Crédito Aquisições Bens Mercado Interno- Insumos de Produção \_ Bloco "F"**

**Anexo I-C Glosas de Crédito - Aquisições Bens Importados - Insumos de Produção -Alíquota Diferenciada**

**Anexo II- Glosas de Crédito Serviços Insumos**

**Anexo III- Glosas de Crédito Fretes - Armazenagem s/ Vendas**

**Anexo IV- Glosas de Crédito Despesas de Arrendamento - Leasing**

**Anexo V- Glosas de Créditos - Ativo Imobilizado - Depreciação Antecipada Indevidamente**

**Anexo V-A Demonstrativo das Depreciações Consideradas Pela Fiscalização – Vida Útil**

**Anexo VII Resumo Consolidado – Glosas de Crédito PIS / COFINS**

**ANEXO VIII-A Demonstrativo de Apuração de Suficiência de Crédito - PER-COFINS NÃO CUMULATIVO**

**ANEXO VIII-B Demonstrativo de Apuração de Suficiência de Crédito - PER- PIS NÃO CUMULATIVO**

#### 3.1 DO DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS E DE COFINS – DO CONCEITO DE INSUMO

Alega a recorrente que:

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

(...)

Desse modo, observa-se que ao afirmar que, no presente caso, o entendimento do E. STJ estaria supostamente observado e resguardado pelos “parâmetros” presentes no Parecer Normativo Cosit nº 05, de 2018 e da IN 2121 de 2022 e Nota Explicativa nº 63/2018, da PGFN, **o v. acórdão incorre em nítida desconsideração**

acerca da necessidade de adequada averiguação dos requisitos de essencialidade ou relevância do bem ou serviço ao desenvolvimento da atividade econômica da empresa.

**De fato, em nenhum momento, o acórdão proferido nos autos do Resp nº 1.221.170 vedou ou impôs condições à apropriação de créditos nas etapas posteriores à produção como pretende fazer parecer o v. acórdão recorrido, quanto às glosas ainda em discussão.**

(...)

Em outras palavras, o acórdão recorrido revela-se desbordador do conceito de insumo fixado pelo STJ, bem como desconsidera a demonstração do processo produtivo da Recorrente nos autos, a fim de afastar o enquadramento dos itens glosados da condição de insumo. **E os laudos acerca do processo produtivo, apresentados pela Recorrente, não foram minimamente analisados, o que se verá mais adiante.**

A doutrina e a moderna jurisprudência, sobretudo a exarada pelo STJ, convergem para uma definição de insumos que contempla todo e qualquer elemento essencial ou relevante, **ainda que anterior ou posterior à produção de bens, circulação de mercadorias ou prestação de serviços.**

(...)

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

(...)

Nesse contexto, em atenção à complexidade e unicidade do processo produtivo da Recorrente ---- não analisado pelo acórdão recorrido ---- que abrange a tríade mina/ferrovia/porto, devem ser considerados todos os insumos (bens e serviços) utilizados desde a extração do minério até o embarque nos navios, uma vez que se trata de itens relevantes e essenciais para o desenvolvimento da atividade econômica da Recorrente, exatamente nos termos do que restou decidido no REsp 1.221.170/PR.

(...)

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

Nesse contexto, o processo produtivo se deflagra ainda nas jazidas, tem sequência com a exploração da mina, com todas as despesas incorridas na industrialização e beneficiamento dessa fase produtiva, e a conclusão se dá com o carregamento do minério aos porões dos navios com destino à exportação, após o transporte do minério pela ferrovia, até o porto.

(...)

Cabe destacar que não só a Recorrente projeta e desenvolve suas atividades a partir da tríade mina-ferrovia-porto, como também o setor de mineração mundial. Trata-se de dinâmica necessária, visto que no mais das vezes as minas se encontram em locais isolados e de difícil acesso.

Não prospera, destarte, a assertiva do acórdão no sentido de que nem toda mineradora possui uma estrutura logística e portuária próprias para o escoamento de sua produção e nem por isso deixa de produzir e exportar seus produtos, a exemplo de eventuais clientes da própria interessada que desta tomem serviços de transporte e portuários. Ora, se eventualmente alguém tomasse serviço de transporte portuário da Recorrente para escoar minério próprio, isso apenas reforçaria o fato de que é imprescindível o escoamento do minério sem o que não há se falar em processo produtivo, tratando-se de despesas essenciais e relevantes. Ademais, o acórdão deixa claro que não se deu conta da colossal operação levada a efeito pela Recorrente e das particularidades nela existentes.

**No caso em análise, o v. acórdão recorrido se olvida que, considerandose a extensão territorial do Brasil e a expressiva distância entre as minas e o mercado consumidor, é fato que a ausência do trinômio em questão inviabilizaria o escoamento do minério e interromperia o fluxo do processo produtivo da Recorrente.**

(...)

É dizer, da análise da fundamentação trazida pelo v. acórdão para manutenção das glosas relativas às etapas de PORTO/FERROVIA, constata-se que: i) O acórdão limitou o processo produtivo da Recorrente à etapa de mineração, contrariando, assim, a unicidade existente na cadeia produtiva formada pelas etapas de MINA, FERROVIA E PORTO; ii) ao assim fazer, o acórdão de forma arbitrária limitou o processo produtivo da Recorrente também aos critérios adotados unicamente pela RFB, no Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, sob a despropositada afirmação de que este estaria em consonância com o entendimento do E. STJ em sede de repetitivo; iii) Diante de tais premissas equivocadas, concluiu que as atividades descritas nos fluxos “Ferrovia” e “Porto” seriam supostamente posteriores ao processo produtivo da Recorrente.

No mais, é totalmente impropriedade o registro feito pelo v. acórdão recorrido, no sentido de que as alegações da Recorrente seriam de natureza jurídica e estariam desacompanhadas de provas capazes de comprovar o direito creditório. Verdade

seja dita, é o v. acórdão recorrido que ignora por completo o acervo probatório produzido pela Recorrente, olvidando-se de examinar os laudos técnicos por ela apresentados.

Com efeito, o direito da Recorrente **restou amplamente comprovado pelos laudo técnicos produzidos pela PWC, Tyno Unicamp e LCA**

(...)

**Verifica-se, portanto, também pelo exame do relatório técnico em comento, que as atividades ligadas à Ferrovia e ao Porto estão inseridas em seu processo produtivo, gerando direito ao crédito.**

**No intuito de demonstrar de forma robusta, detalhada e satisfatória o processo produtivo existente, a Recorrente também solicitou à PricewaterhouseCoopers - -- renomada empresa de auditoria --- a elaboração de laudo técnico, produzido por profissionais independentes e habilitados, que também concluiu que as atividades de ferrovia e porto fazem parte do processo produtivo da Recorrente (doc. da Manifestação de Inconformidade).**

No referido laudo, restou inequivocamente comprovado que, com base no contexto operacional, histórico e econômico da Recorrente a operação de exploração mineral, por ser complexa, contínua e dotada de características específicas, não pode subsistir senão através de três grandes pilares: a) atividades nas minas; b) atividades ferroviárias; e c) atividades portuárias.

(...)

Também foi contratado **laudo elaborado pela empresa LCA (doc. da Manifestação de Inconformidade)** que, na mesma esteira, comprovou que as fases da ferrovia e porto também são partes integrantes do processo de produção da Recorrente:

**“De fato, a elevada especificidade de ativos que caracteriza o setor impõe às mineradoras a necessidade de verticalizar toda a cadeia – não se restringindo à retirada do minério do solo. Com efeito, a atividade produtiva da mineradora engloba todo o trinômio mina-ferrovia-porto. (...) Por todo o exposto, e com as especificidades devidamente elencadas a cada etapa do processo produtivo, considera-se que insumos utilizados nas etapas essenciais de mina, ferrovia e porto devem ser contempladas pela sistemática da não cumulatividade do Pis e da Cofins”. (Parecer LCA – pág. 16 e 20, grifamos).**

(...)

**E a jurisprudência corrobora essa possibilidade de creditamento. Destaque-se abaixo o entendimento esposado pelo E. CARF em relação à própria Recorrente, em decisões publicadas em 13/11/2023, as quais permitiram o creditamento de “porto e ferrovia” nos processos nºs 16682.900613/2016-22, 16682.900615/2016-11, 16682.721001/2019-18, 16682.900617/2016-19 e 16682.900619/2016-08 e 16682.900611/2016-33.**

(...)

O STJ 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.**

**De fato, os serviços portuários são de fundamental importância para a Recorrente.** A movimentação de carga dos portos (capatazia), a rebocagem e os demais serviços portuários são partes indissociáveis do seu processo produtivo. Sem tais etapas, o processo produtivo específico da Recorrente não cumpre os seus objetivos.

Conforme amplamente demonstrado pela Recorrente, inclusive como visto, por meio de laudos e pareceres trazidos ao processo e não analisados, os quais foram amplamente ressaltados no tópico acima, juntamente com a jurisprudência deste E.CARF, as fases “ferrovia” e “porto” são efetivamente integrantes do processo produtivo da Recorrente, diferentemente do que asseverado pela fiscalização e pelo acórdão da DRJ.

**Entretanto, ainda que se tratasse de fases pós processo produtivo, o que se admite tão somente ad argumentandum tantum, imperioso pontuar que também seria viável o creditamento.**

(...)

Ora, deve-se registrar que, **os itens 57 e 58 do próprio PN 05/185 tanto utilizado pelo acórdão, 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<sup>6</sup>)<sup>7</sup>.**

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

Consta do acórdão recorrido:

(...)

Na análise dos créditos de PIS/COFINS apurados pelo contribuinte a título de bens e serviços utilizados como insumo, a fiscalização aplicou a disciplina dada pela Receita Federal do Brasil à matéria, ou seja, o Parecer Normativo COSIT nº 05/2018 que concretizou os critérios definidos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça na conceituação de insumos geradores de créditos da não cumulatividade do PIS/COFINS e concluiu que não podem ser considerados como tais os produtos e serviços aplicados em momento posterior ao encerramento do processo de produção/prestação.

O contribuinte contesta o entendimento da fiscalização e pleiteia a aplicação de um conceito mais amplo de insumo, que abranja as despesas essenciais e/ou relevantes ao exercício da sua atividade empresarial. Sendo assim, o processo de produção poderia abarcar inclusive gastos incorridos na fase pós-produtiva, desde que utilizados no desempenho do objeto societário da empresa.

Conforme ficou esclarecido no início deste voto, é defeso a este órgão julgador negar vigência ou deixar de aplicar as disposições de leis e/ou de normas infralegais.

Quanto à questão do conceito de insumo, incumbe a esta instância julgadora observar a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os artigos 1.036 e seguintes do Código de Processo Civil de 2015, com os limites trazidos pelos atos de observância obrigatória no âmbito da RFB. O acórdão resultante desse julgado restou assim ementado:

(...)

Essa decisão modificou substancialmente o entendimento que vinha sendo adotado pela Receita Federal do Brasil a respeito da apuração de créditos de PIS e COFINS sobre insumos, pois afastou expressamente os conceitos restritivos que constavam das Instruções Normativas SRF nº 247/02 e 404/04.

A Receita Federal do Brasil encontra-se vinculada ao entendimento adotado pelo STJ no referido Recurso Especial, em face do disposto no art. 19-A da Lei nº 10.522/2002, incluído pela Lei nº 13.874/2019 (cujas disposições são semelhantes à dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522/2002, revogados pela Lei nº 13.874/2019), e nos termos da Nota Explicativa nº 63 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, publicada no Diário Oficial da União em 01/10/2018. A seguir, transcrevo as conclusões constantes dos itens 64 a 68 da Nota Explicativa em questão:

(...)

O julgado do Superior Tribunal de Justiça e a Nota Explicativa da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional deixaram clara a inaplicabilidade do conceito restritivo de insumo constante das Instruções Normativas SRF nº 247/02 e 404/04. Entretanto, isso não significa que se deva aplicar um conceito tão amplo que abarque toda despesa necessária ao funcionamento da empresa.

Na verdade, o conceito de insumo que restou definido pela Corte Especial abrange todos aqueles bens ou serviços cuja aquisição se mostre essencial ou relevante para o desenvolvimento da atividade da empresa, **consistente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços** (interpretação intermediária).

Para melhor expor a abrangência do conceito intermediário definido pelo Superior Tribunal de Justiça, convém transcrever alguns excertos da Nota Explicativa PGFN nº 63/2018:

14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotaram a interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, 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.

(...)

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, **é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços**. Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim. (Grifei)

Ainda sobre essa matéria, a Receita Federal do Brasil editou o Parecer Normativo COSIT nº 05, de 17/12/2018 (publicado no Diário Oficial em 18/12/2018), no qual foram apresentadas as principais repercussões decorrentes da definição do conceito de insumo pelo Superior Tribunal de Justiça. A seguir, transcrevo as principais conclusões desse Parecer Normativo:

(...)

Destarte, a análise relativa ao enquadramento de bens ou serviços no conceito de insumo para fins de apuração de créditos de PIS e COFINS será efetuada com base nas premissas estabelecidas nos atos acima mencionados (julgado do Superior Tribunal de Justiça, Nota Explicativa PGFN e Parecer Normativo COSIT), os quais têm caráter vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil.

Dever-se-á considerar como se insumos fossem os bens e serviços que fazem parte do processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto aqueles que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

É preciso frisar também que o processo de produção termina com a fim das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços com a finalização da prestação ao cliente. Assim, bens e serviços empregados depois de finalizado o processo de produção ou o de prestação de serviço não são considerados insumos, salvo itens utilizados por imposição legal.

Vale ressaltar que os novos critérios adotados para insumos não ampliaram a tomada de créditos para todas e quaisquer despesas necessárias às atividades das empresas.

Assim, para a tomada de créditos da Contribuição para o PIS/COFINS, não se pode confundir as diversas hipóteses previstas nos arts. 3º da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/03, com suas respectivas ressalvas, com a hipótese de insumos, especificamente prevista no inciso II dos arts. 3º dessas leis.

Deste modo, nos termos dos arts. 3º dessas leis, a hipótese da tomada de créditos sobre insumos é tão específica quanto a tomada de créditos sobre despesas com energia elétrica ou frete na operação de venda, por exemplo. E, dadas as diversas hipóteses, há que se ter sempre em mente que o específico deve preceder o geral e o geral não deve abarcar o específico, sob pena de a lei tornar-se ilógica ou redundar em dispositivos desnecessários.

E ainda, entendo por bem consignar que as regras que versam sobre créditos da Contribuição para o PIS/COFINS no regime não-cumulativo, pela sua natureza exoneratória, representam uma exceção à regra geral de tributação, devendo ser interpretadas, tanto quanto possível, de modo literal.

Demonstrados esses limites que deverão ser observados por este órgão julgador, passa-se a analisar as glosas efetuadas.

Em contrarrazões a PGFN aduz que:

(...)

**III) Regime jurídico não cumulativo do PIS e da COFINS e autonomia do legislador ordinário – RE 841.979/PE (Tema 756 da Repercussão Geral)**

A solução do litígio perpassa pela interpretação e aplicação das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Qualquer decisão acerca do regime jurídico não cumulativo do PIS e da COFINS, em especial do seu sistema de créditos, precisa observar a orientação adotada pelo Supremo Tribunal Federal, no **RE 841.979/PE (Tema 756 da repercussão geral)**, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, em que se reiterou jurisprudência no sentido de

que **“o legislador ordinário possui autonomia para tratar da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, negar créditos em determinadas hipóteses e concedê-los em outras, de forma genérica ou restritiva”**<sup>1</sup>, desde que respeitada a matriz constitucional das contribuições e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção da confiança. Eis o teor da ementa:

EMENTA Repercussão geral. Recurso extraordinário. Direito tributário. Regime não cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS. Autonomia do legislador ordinário para tratar do assunto, respeitadas as demais normas constitucionais. Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Conceito de insumo. Matéria infraconstitucional. Artigo 31, § 3º, da Lei nº 10.865/04. Constitucionalidade.

1. O art. 195, § 12, da Constituição Federal, incluído pela EC nº 42/03, conferiu autonomia para o legislador tratar do regime não cumulativo de cobrança da contribuição ao PIS e da COFINS, devendo ele, não obstante, respeitar os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional das citadas exações, mormente o núcleo de sua materialidade, e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção da confiança.

2. Nesse contexto, são válidas as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 no que, v.g., estipularam como se deve aproveitar o crédito decorrente de ativos produtivos, de edificações e de benfeitorias (art. 3º, § 1º, inciso III) e no que impossibilitaram o crédito quanto ao valor de mão de obra paga a pessoa física e ao valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento do PIS ou da COFINS, 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 (art. 3º, § 2º, incisos I e II).

3. Não se depreende diretamente do texto constitucional o que se deve entender, de maneira estanque, por insumo para fins da não cumulatividade de PIS/COFINS, cabendo, assim, ao legislador dispor sobre tal assunto. De mais a mais, é certo que o art. 3º, inciso II, das referidas leis, considerada a interpretação conferida pelo Superior Tribunal de Justiça (Temas repetitivos nºs 779 e 780), não viola aqueles ou outros preceitos constitucionais.

4. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04, na medida em que a vedação dele constante também se encontra em harmonia com o texto constitucional, mormente com a irretroatividade tributária e com os princípios da proteção da confiança, da isonomia, da razoabilidade.

5. Recurso extraordinário não provido.

6. Foram fixadas as seguintes teses para o Tema nº 756: “I. O legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitadas os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional da contribuição ao PIS e da COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança; II. É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral,

a discussão sobre a expressão insumo presente no art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 e sobre a compatibilidade com essas leis das IN SRF nºs 247/02 (considerada a atualização pela IN SRF nº 358/03) e 404/04. III. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04”.

(RE 841979, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 28/11/2022, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL -MÉRITO DJe-s/n DIVULG 08-02-2023 PUBLIC 09-02-2023)

Desse modo, se o órgão julgador não possui competência para realizar o controle de constitucionalidade das Leis 10.637 e 10.833, à luz dos princípios acima referidos – caso desse eg. Conselho Administrativo –, há que ser preservada a opção do legislador ordinário, por força da presunção de constitucionalidade ratificada pelo STF.

No presente litígio, a estratégia do contribuinte consiste em buscar o enquadramento dos pretendidos créditos num conceito elástico de insumo não respaldado pela interpretação conferida pelo STJ, e em detrimento da existência de previsões autônomas e restritivas baseadas nos demais incisos dos arts. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

A decisão recorrida está em conformidade com a orientação do STF e com o princípio da legalidade, uma vez que respeita a autonomia do legislador ordinário para vedar créditos em determinadas hipóteses e autorizá-los em outras, de maneira genérica ou restritiva.

#### **IV) Posicionamento firmado pelo STJ em Repetitivo – aplicabilidade restrita à hipótese de aquisição de insumos (inciso II do art. 3º)**

A recorrente alega que, segundo o precedente firmado no Recurso Especial n. 1.221.170/PR, devem ser considerados insumos, para fins de aplicação da legislação do PIS e da COFINS, todas as despesas essenciais ao exercício da atividade da empresa e, portanto, à obtenção de receita decorrente da mineração, ainda que esses gastos ocorram após o processo produtivo dos bens. Com base nisso, pugna pela exclusão das glosas de créditos apurados a partir de despesas com o escoamento e a logística dos bens por ela produzidos.

A questão nuclear, tratada no repetitivo, é a definição de insumos considerados como crédito no regime de incidência não-cumulativa do PIS/COFINS. Os aludidos créditos foram tratados de modo taxativo no art. 3º da Lei no 10.637/2002, tendo sofrido alterações posteriores, com a seguinte redação atual, verbis:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Lei nº 11.727, de 2008)(Produção de efeitos):

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção

de efeitos)b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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).”

O STJ entende que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende considerar como insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

Importante ressaltar, porém, que o precedente firmado pelo STJ nº REsp n. 1.221.170/PR **apenas se aplica aos créditos relativos a insumos**, não abrangendo outras formas de creditamento. Ao longo de todo o processo a recorrente busca ampliar a abrangência do julgado para aplicar esse conceito a hipóteses de creditamento que não se relacionam com o permissivo relativo aos insumos.

A importância e a imprescindibilidade não são os únicos critérios para determinar a tomada de créditos. É necessário, em cada hipótese legal, que se analise se o gasto ou a despesa se insere no rol estabelecido pelo legislador. Se o item possui previsão em inciso autônomo, é vedado deslocar o debate para os critérios de essencialidade e de relevância, o que tornaria absolutamente ineficaz o rol contido na lei. Com efeito, se todas as despesas tivessem aptidão para gerar créditos com base na essencialidade e na relevância à atividade econômica da empresa, os demais incisos seriam transformados em letra morta, em clara dissonância com os mais básicos princípios de hermenêutica.

Ademais, é imperioso observar os critérios de essencialidade e de relevância, **tais como delineados pelo STJ**, sob pena de descumprimento do próprio repetitivo. **Não basta fazer alusão genérica a esses dois critérios, se a aplicação do precedente se distanciar da interpretação adotada pelo STJ.**

De fato, os critérios de essencialidade e de relevância, que balizam a definição de “insumo”, não ostentam a elasticidade suposta pela empresa, conforme é possível constatar nas razões de decidir do referido julgado, em especial no voto-vista da Ministra REGINA HELENA COSTA. Nas palavras de Sua Excelência:

Demarcadas tais premissas, 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 aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

A essencialidade se revela em item que constitui “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, o critério de relevância identifica 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 (...), seja por imposição legal** (v.g., equipamento de proteção individual - EPI)”. Portanto, seja por singularidade da cadeia produtiva, seja por imposição legal, sob o prisma do critério de relevância, **o item precisa integrar o processo de produção de bens e serviços.**

No caso apreciado pelo STJ, tratava-se de empresa do ramo alimentício que pretendia aproveitar créditos de despesas efetuadas com:

"Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "**Despesas Gerais Comerciais**" ("Despesas com Vendas", **incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões**) (fls. 25/29e).

**No voto-vista que orientou a formação da tese vencedora, a Ministra REGINA HELENA COSTA afastou a possibilidade de creditamento lastreado em despesas com propaganda, veículos, prestação de serviços-PJ, promoções, seguros, telefone, viagens, conduções, enfim, despesas comerciais em geral. Confira-se:**

**No caso em tela,** observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, **pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões)** (fls. 25/29e).

(...)

Observando-se essas premissas, **penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, em princípio, inserem-se no conceito de insumo** para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".

Todavia, a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.

**Logo, mostra-se necessário o retorno dos autos à origem, a fim de que a Corte a quo, observadas as balizas dogmáticas aqui delineadas, aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual – EPI.**

Os **exemplos reconhecidos pelo STJ como inaptos** ao aproveitamento de créditos por empresa da indústria alimentícia **servem como segura analogia para o exame do caso concreto, em especial os gastos relacionados às despesas com vendas,** hipótese que engloba a alegada distância para o escoamento entre a mina e o mercado consumidor.

É fundamental perceber que o **STJ descartou, de plano,** a possibilidade de creditamento baseado em despesas situadas **após o término do processo produtivo,** inseridas no que chamou de "Despesas Gerais Comerciais". Por outro lado, **mesmo no que tange às despesas em tese admitidas,** o Tribunal decidiu **pela necessidade do retorno dos autos à instância ordinária para que** “observadas as balizas dogmáticas aqui delineadas, aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual – EPI”.

Assim, **a aplicação do precedente repetitivo pressupõe estrita observância da forma pela qual o próprio STJ aplicou e vem aplicando a ratio decidendi de seu julgado.**

Aprecio.

Entendo acertado os fundamentos do acórdão recorrido, reforçado pelas contrarrazões da PGFN, com os quais concordo pelo que adoto seus fundamentos quanto ao conceito de Insumo aplicável

A seguir serão analisadas as glosas de créditos mantidas pelo acórdão recorrido observando-se a casuística e o conceito de Insumo decorrente da aplicação do repetitivo STJ (Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

### 3.2 GLOSA SOBRE AQUISIÇÃO DE BENS OU SERVIÇOS UTILIZADOS EM FASES POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO (FLUXOS FERROVIA E PORTO)

Alega a recorrente que:

(...)

É dizer, em sentido contrário ao v. acórdão recorrido, **nota-se terem sido afastadas as glosas a título de bens serviços decorrentes das etapas de PORTO e FERROVIA, inclusive quanto a locomotivas e vagões e bens incorporados ao ativo imobilizado, em demais casos em que também é parte a Recorrente e que dizem respeito apenas à período de apuração diverso ao do ora em análise, oportunidade em que devidamente salientada a unicidade do processo produtivo da Recorrente e a relevância e essencialidade intrínsecas em tais fases.**

Cabe dizer, outrossim, que no presente caso, conforme demonstrado, o despacho decisório não veio acompanhado de relatório fiscal, comprometendo a possibilidade de perfeita identificação das glosas perpetradas. Mas dúvidas não restam de que, a exemplo dos bens e serviços aplicados na fase da mineração, todas as glosas perpetradas no que tange aos bens e serviços referentes às fases da ferrovia e porto devem ser revertidas.

(...)

**Assim, não restam dúvidas que laborou em equívoco o v. acórdão diante do entendimento de não reconhecimento da totalidade dos créditos pleiteados.** É dizer, contrariamente ao entendimento consignado pela fiscalização e pelo acórdão, temse entendido ser inequivocamente passível de crédito os custos com exportação decorrentes de ambas as etapas de Ferrovia/Porto, ainda que se entenda por estar diante de produtos acabados, conforme já observado ainda, em demais processos envolvendo a própria Recorrente.

(...)

**De fato, os serviços portuários são de fundamental importância para a Recorrente.** A movimentação de carga dos portos (capatazia), a rebocagem e os demais serviços portuários são partes indissociáveis do seu processo produtivo. Sem tais etapas, o processo produtivo específico da Recorrente não cumpre os seus objetivos.

(...)

Entretanto, ainda que se tratasse de fases pós processo produtivo, o que se admite tão somente ad argumentandum tantum, imperioso pontuar que também seria viável o creditamento.

Veja-se que mesmo o Parecer Normativo Cosit nº 5/20184 --- por meio do qual a SRFB apresenta interpretação bastante restritiva sobre o entendimento emanado pelo E. STJ --- apoiado na aludida decisão reconhece que, embora o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação **podem ser considerados insumos, quando integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.**

(...)

Ora, deve-se registrar que, **os itens 57 e 58 do próprio PN 05/185 tanto utilizado pelo acórdão, 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<sup>6</sup>)<sup>7</sup>.**

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

(...)

#### **B) DO DESCABIMENTO DAS GLOSAS REFERENTES A SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO**

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

O acórdão recorrido manifesta-se quanto a este tópico da seguinte forma:

(...)

De outra banda, a manifestante diz que está equivocado o entendimento da fiscalização, porque devido à complexidade e unicidade da sua cadeia produtiva, que abrange a tríade mina/ferrovia/porto, devem ser considerados insumos todos os bens e serviços utilizados desde a extração do minério até o embarque nos navios, uma vez que se trata de itens relevantes e essenciais para o desenvolvimento da sua atividade econômica.

Quanto aos gastos com as atividades logísticas ferroviária e portuárias ocorridos após o processo de mineração, não procede a alegação de que a autoridade fiscal apresenta argumentos genéricos e estanques, não analisando o contexto de seu processo produtivo. Além disso, ao contrário do que a interessada demonstra entender, não há a alegada distorção do conceito de insumo firmado pelo STJ no entendimento posto pelo fiscal. Tampouco procede o argumento de que a fiscalização, no presente caso, não considerou as singularidades da cadeia produtiva ao glosar as aquisições de bens e serviços utilizados nas etapas “Ferrovia” e “Porto”.

(...)

Como se extrai do relatório fiscal, a autoridade fiscal concluiu pela ausência do direito ao crédito decorrente dos custos com a atividade portuária e de logística, por serem posteriores à produção do minério, a partir da análise do processo produtivo da empresa, nos termos por esta minuciosamente apresentados, com base no conceito de insumo posto no PN Cosit nº 05/2018.

Conforme o PN Cosit nº05/2018, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação de serviço não são considerados insumos.

No entanto, como afirma a interessada, tal parecer reconhece a possibilidade de créditos em relação a bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação de serviço; todavia, há que se salientar, isso somente ocorre em casos de bens e serviços que legislação específica exija que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a teor dos parágrafos que seguem transcritos:

(...)

Tal condição está claramente posta no relatório fiscal, onde o fiscal reproduz trechos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 (itens 55 e 56), que, dispõem acerca da limitação do conceito de insumo e sua circunscrição ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

Vê-se também nesse relatório fiscal que, ao contrário do que a interessada alega, a autoridade fiscal concluiu pela ausência do direito ao crédito decorrente dos custos com logística, não com base em “argumentos genéricos e estanques”, mas com base nas informações que a interessada, intimada para tanto, apresentou à

fiscalização por meio do laudo elaborado por “LCA Consultores” que trata dos negócios de PORTO e FERROVIA/CARGA e sua relação com o processo produtivo da VALE.

No mais, diga-se que de fato, como alega a interessada, não há a necessidade da cumulação dos critérios de relevância e essencialidade, bastando, para ser considerado como insumo o bem ou o serviço tido como relevante.

Todavia, nos termos postos pelo STJ, é considerado relevante aquele bem ou serviço que, 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" ou "por imposição legal".

No que tange à cadeia produtiva, essa não pode ser entendida como sendo a atividade desenvolvida como um todo, isto é, etapas que, embora indispensáveis à consecução do objeto social, não mais se relacionam à produção ou à prestação do serviço. Nesse sentido é o que vem decidindo o próprio STJ ao aplicar as teses do repetitivo REsp nº 1.221.170 – PR, v.g.:

(...)

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

Tampouco demonstra, a interessada, a relevância (na acepção posta pelo STJ) dessas operações para o processo produtivo do minério destinado à exportação: não aponta qualquer dispositivo legal que imponha a utilização de tais atividades (sob pena de o produto não poder ser vendido) e também não aponta e nem se vislumbra, em análise aos seus fluxos produtivos, que esse tipo de operação, embora posterior ao processo de mineração, o integre devido a alguma singularidade própria e típica deste tipo de cadeia produtiva.

Sobre isso, mencione-se que nem toda mineradora possui uma estrutura logística e portuária próprias para o escoamento de sua produção e nem por isso deixa de produzir e exportar seus produtos, a exemplo de eventuais clientes da própria interessada que desta tomem serviços de transporte e portuários.

De se salientar, ainda, que os gastos em questão foram considerados como insumos e acolhidos os respectivos créditos em relação aos serviços prestados a terceiros (embarque e desembarque de bens, transporte ferroviário e de outros serviços portuários ou ferroviários acessórios), atividade com ciclo produtivo próprio, apartado da atividade de mineração.

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

Consta das contrarrazões acostada pela PGFN que:

**V) Bens e serviços utilizados posteriormente à finalização do processo de produção de bens: gastos com ferrovia e porto**

A tese recursal consiste na afirmação de que as etapas de ferrovia e porto são elementos indissociáveis do processo produtivo do minério, a revelar a essencialidade dos gastos nelas incorridos.

A propósito, cita a importância de laudos que reconheceram a essencialidade das fases da ferrovia e porto, como ilustra a seguinte passagem de um parecer:

Nesse sentido, é possível responder a questão sobre dissociar os equipamentos e recursos de transporte e transferência de materiais durante o processo produtivo da empresa objeto de estudo, dentro do trinômio mina, ferrovia e porto? **É possível responder a questão, afirmando não ser válido dissociar os equipamentos e recursos de transporte e transferência de materiais durante o processo produtivo da empresa objeto de estudo, dentro do trinômio mina, ferrovia e porto, porque a cadeia produtiva da empresa objeto de estudo é integrada verticalmente, com controle patrimonial da infraestrutura que executa as operações na mina de lavra, beneficiamento e transformação do minério de ferro, da ferrovia que transfere esses minérios para a área de expedição e finalmente no porto onde é realizado o abastecimento dos navios para entrega aos clientes. A localização das fontes de minérios e dos pontos de embarque são distantes, exigindo transferência do material para concretização dos processos de negócios da empresa objeto de estudo.**

Com isso, é atendido o objetivo primário deste trabalho, através da avaliação técnica do sistema produtivo de extração de minério de ferro, confirmando a indissociabilidade das atividades dos processos integrados da empresa objeto de estudo no trinômio mina, ferrovia e porto como um processo produtivo único para seu desenvolvimento econômico e efetividade do seu modelo de negócio (...)

**Foi também possível avaliar a existência da relação das atividades de transporte, ou outras equivalentes, ao escoamento da produção com a atividade econômica desenvolvida pela empresa objeto de estudo e o quanto esse escoamento está diretamente integrado as outras atividades do processo produtivo. Essa relação está identificada nos fluxogramas apresentados no desenvolvimento deste relatório.**

Observa-se que a pergunta tem caráter indutivo da resposta, ao delimitar um suposto processo produtivo baseado no trinômio “mina/ferrovia/porto”. Por outro lado, a resposta traduz a contradição da tese da defesa quando menciona o “escoamento da produção com a atividade econômica desenvolvida pela empresa”. **Como a ferrovia serve para escoar a produção, é óbvio que o processo produtivo do bem já está encerrado nessa fase, o que torna incongruente pretender tratá-la como “insumo” utilizado na produção de bens.**

É digno de nota que a **Fiscalização se amparou em informações técnicas fornecidas pela própria VALE** acerca de seu processo produtivo. Confirma-se o fluxo operacional produtivo do minério de ferro (fl. 3080):

(...)

Da mesma forma, o fluxo produtivo da pelota de ferro, do cobre e do ferro níquel e ferro gusa não abrangem, como parece intuitivo, as etapas de ferrovia e porto:

(...)

A rigor, não há diferença entre a importância do escoamento de seus produtos para a VALE e para as demais empresas produtoras de bens. Todas as empresas possuem despesas para o eficaz escoamento de sua produção, mormente num País continental como o Brasil. Nem por isso, admite-se o elastecimento do conceito de insumo para abranger despesas efetuadas após a extração do minério de ferro.

**Lembre-se que o STJ, ao julgar o caso concreto no recurso repetitivo, afastou a possibilidade de creditamento do que chamou de “despesas comerciais gerais”, as quais abrangiam combustível e veículos para escoamento dos bens produzidos por empresa do ramo alimentício.**

A jurisprudência do STJ, após o julgamento do recurso repetitivo, vem afastando muito claramente a possibilidade de aproveitamento de créditos de bens ou serviços não aplicados direta ou indiretamente no processo produtivo.

Confiram-se:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. DIREITO DE CREDITAMENTO. DESPESAS COM A IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. INEXISTÊNCIA. ACÓRDÃO CUJA CONCLUSÃO DEPENDE DO EXAME DE PROVA PARA EVENTUAL ALTERAÇÃO. INADMISSIBILIDADE.

1. A Primeira Seção definiu que "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"(REsp 1.221.170/PR, repetitivo, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, DJe 24/4/2018).

2. "Para haver a aplicação das teses do repetitivo REsp. n. 1.221.170 - PR [...] é preciso que a empresa que deseja enquadrar determinado bem ou serviço como insumo: 1º) Demonstre que realiza qualquer processo produtivo ou prestação de serviços; e 2º) Demonstre que esse bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou prestação de serviços; e 3º) Demonstre que esse bem ou serviço é essencial ao processo produtivo ou prestação de serviços. Além disso, o creditamento do valor relativo ao bem ou serviço não pode ser objeto de nenhuma outra vedação ou autorização legal específicas" (AgInt no REsp 1.804.057/CE, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 4/10/2019).

3. "A empresa possui o direito de creditamento de PIS e Cofins apenas em relação aos bens e serviços empregados diretamente sobre o produto em fabricação [...] a não tem o direito de deduzir créditos de suas despesas com o desembaraço aduaneiro, e. g. comissão paga à importadora por conta e ordem, serviços de desembaraço, verificação fiscal dos produtos, preparação e emissão de documentos, monitoramento das mercadorias da origem ao destino, entrega dos produtos, porque tais serviços não se encontram abrangidos pelo conceito de insumo, porquanto não incidem diretamente sobre o produto fabricado" (REsp 1.665.957/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 13/9/2017).

4. No caso dos autos, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região, além de decidir em conformidade com a orientação deste Tribunal Superior, consignou que "a recorrente nem presta serviços, nem importa insumos para a prestação de serviços ou fabricação de bens", o que não pode ser revisto na via do especial, consoante enuncia a Súmula 7 do STJ.

5. Agravo interno não provido.

(AgInt no REsp n. 1.457.160/PE, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 28/9/2020, DJe de 1/10/2020.)

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. AGRAVO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N.10.833/2003. PERTINÊNCIA, ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA AO PROCESSO PRODUTIVO. EMPRESA DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS(SUPERMERCADO). DESPESAS COM EMBALAGENS (SACOLAS DE SUPERMERCADO). DESPESAS NÃO ESSENCIAIS. TEMA JÁ JULGADO EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO RESP. N. 1.221.170-PR. AGRAVO MANIFESTAMENTE INADMISSÍVEL. MULTA DO ART. 1.021, §4º, DO CPC/2015.

1. Não há motivo algum para alterar o julgado monocrático. Na petição do recurso especial a recorrente invocou a violação ao art. 1.022, do CPC/2015, alegando genericamente que: "[...] várias questões relevantes e imprescindíveis para se firmar qualquer conclusão a respeito da matéria trazida na presente ação não foram apreciadas, mesmo após a interposição dos Embargos de Declaração".

Não houve qualquer descrição clara a respeito de quais seriam estas questões e, cumulativamente, do modo como interviriam no resultado do presente julgamento.

A aplicação da Súmula n. 284/STF: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia".

**2. Para haver a aplicação das teses do repetitivo REsp. n. 1.221.170 - PR(Primeira Seção, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 22.02.2018), onde foi definido o conceito de insumos para fins de creditamento nas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos, é preciso que a empresa que deseja enquadrar determinado bem ou serviço como insumo: 1º) Demonstre que realiza qualquer processo produtivo ou prestação de serviços; e 2º) Demonstre que esse bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente nº processo produtivo ou prestação de serviços; e 3º) Demonstre que esse bem ou serviço é essencial ao processo produtivo ou prestação de serviços. Além disso, o creditamento do valor relativo ao bem ou serviço não pode ser objeto de nenhuma outra vedação ou autorização legal específicas.**

3. A empresa não demonstrou desenvolver qualquer processo produtivo ou prestação de serviço onde as referidas embalagens (sacolas de supermercado) fossem utilizadas, conforme o exigem os arts. 3, II, das Leis n. n. 10.637/2002 e 10.833/2003 ("bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"). Também a Corte de Origem afastou a sua essencialidade (das sacolas) ao registrar que os produtos do supermercado podem ser revendidos sem as referidas sacolas, o que afasta o sucesso no teste de subtração referido no precedente repetitivo que seria forma apta a demonstrar a essencialidade. Tais constatações, inclusive, afastam a aplicação da invocada Solução de Consulta DISIT/SRRF08 Nº 204, 28 maio de 2010, que se refere a dispêndios com a aquisição de material de embalagem utilizado no produto destinado a venda ao fim do processo produtivo.

4. Ainda que houvesse qualquer processo produtivo por parte da recorrente, na linha do repetitivo julgado, mutatis mutandis, as despesas com promoções e propagandas (e aqui entram as despesas com as embalagens impressas e personalizadas com a marca do supermercado) são "custos" e "despesas" não essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo alimentício.

5. Por fim, as referidas sacolas de supermercado não são revendidas, mas sim entregues gratuitamente e de forma facultativa aos clientes do supermercado, de modo que não se enquadram no disposto no art. 3º, I, das Leis n. n. 10.637/2002 e 10.833/2003 (bens adquiridos para revenda).

6. O recurso que insiste em atacar tema já julgado em sede de recurso repetitivo é manifestamente inadmissível, devendo ser penalizado com a multa de 1%, sobre o valor atualizado da causa, prevista no art. 1.021, §4º, do CPC/2015.

Precedentes: AgInt no REsp 1653953 / MG, Primeira Turma, Rel. Min. Regina Helena Costa, julgado em 19.08.2019; REsp 1771755 / SP, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 06.11.2018; AgInt nos EDcl no REsp 1601690 / SP, Terceira Turma, Rel. Min. Paulo de Tarso Sanseverino, julgado em 12.11.2018; AgInt nº AREsp 1151486 / DF, Quarta Turma, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, julgado em 12.12.2017.

7. Agravo interno não provido.

(AgInt no REsp n. 1.804.057/CE, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 1/10/2019, DJe de 4/10/2019.)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. PIS/COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CREDITAMENTO. TEMA DECIDIDO EM RECURSO ESPECIAL REPETITIVO (RESP 1.221.170/PR). CONCEITO DE INSUMOS. CRITÉRIOS DE ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA, A SEREM AFERIDOS NO CASO CONCRETO. CONTROVÉRSIA RESOLVIDA, PELO TRIBUNAL DE ORIGEM, À LUZ DAS PROVAS DOS AUTOS. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO, NA VIA ESPECIAL. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

I. Agravo interno ajuizado contra decisão que julgara Recurso Especial interposto contra acórdão publicado na vigência do CPC/2015.

II. Na origem, trata-se de Mandado de Segurança impetrado pela parte ora agravante, contra ato do Delegado da Receita Federal do Brasil em Recife/PE, objetivando reconhecimento de direito a creditamento do PIS e da COFINS incidentes sobre despesas com "utensílios móveis e máquinas; água; serviços prestados por atividade econômica PJ; conservação e manutenção; manutenção de máquinas e equipamentos", os quais considera essenciais e relevantes para sua atividade econômica. O Juízo de 1º Grau denegou a segurança. O Tribunal de origem manteve a sentença de denegação.

**III. A Primeira Seção do STJ, sob a sistemática dos recursos repetitivos, definiu que "o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte"(STJ, REsp 1.221.170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 24/04/2018).**

IV. No caso, o Tribunal de origem, com base no exame dos elementos fáticos dos autos, consignou que "é inviável o creditamento pretendido, já que os bens e serviços listados na inicial não trazem, necessariamente, relação direta com a atividade-fim da impetrante. Ou seja, são despesas que, embora tenham importância para o custo de operação da empresa, não têm relação com a produção e/ou venda de bens ou prestação de serviços que compõe seu objeto social, como, por exemplo, consumo de água, conservação e manutenção de máquinas" e, ainda, que "as despesas mencionadas, ainda que tenham

**utilidade para a existência e regula funcionamento da impetrante, mormente em sua atividade administrativa e promocional no mercado, não são insumos em sua atividade-fim produtiva. Logo, não são nem essenciais nem relevantes, por imprescindíveis ou importantes, ao processo produtivo realizado, mas apenas à sua organização administrativa". Tal entendimento, firmado pelo Tribunal a quo, não pode ser revisto, pelo Superior Tribunal de Justiça, por exigir o reexame da matéria fático-probatória dos autos.**

Precedentes: STJ, AgInt no AREsp 1.576.570/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, DJe de 23/08/2021; AgInt no REsp 1.902.904/RS, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 20/04/2021; AgInt no REsp 1.822.551/RS, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 03/08/2020; AgInt no AREsp 1.530.250/MS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/05/2020; AgInt no REsp 1.747.154/SE, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, DJe de 24/04/2020.

V. Agravo interno improvido.

(AgInt no REsp n. 1.897.982/PE, relatora Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 25/4/2022, DJe de 29/4/2022.)

Além do próprio REsp 1.221.170/PR, respalda o despacho decisório o que decidiu o Tribunal Superior no seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO. PIS E CONFINS. CREDITAMENTO. DESPESAS COM EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTO. PROIBIÇÃO LEGAL. NÃO INCLUSÃO NO CRITÉRIO DE INSUMO.

1. Cuida-se de inconformismo com acórdão do Tribunal de origem que não autorizou dedução de créditos de PIS e COFINS, no âmbito do regime não cumulativo das contribuições, das despesas financeiras.

HISTÓRICO DA DEMANDA

2. Na origem, trata-se de Mandado de Segurança impetrado pelo recorrente contra ato imputado ao Delegado da Receita Federal em Maringá, no qual requer, em síntese, a compensação dos valores indevidamente recolhidos a título de PIS e Cofins sem a utilização dos créditos das despesas financeiras.

3. Na sentença, indeferiu o pleito, decidindo que não tem o contribuinte o direito de deduzir crédito, no âmbito do regime não cumulativo das contribuições, das despesas financeiras incorridas, com base na mesma alíquota aplicável, nos termos do Decreto n.º 8.426, de 2015, às receitas financeiras. A Corte a quo, por sua vez, ratificou a sentença denegando o Mandado de Segurança.

DISCIPLINA LEGAL DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA O PIS E COFINS

4. Coube às Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 regulamentar a sistemática da não cumulatividade na apuração do PIS e da Cofins. Originalmente, ambas as leis admitiam a apuração de créditos de PIS e Cofins sobre as despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamento.

5. Todavia, a Lei 10.865/2004 excluiu a possibilidade de apurar os créditos das mesmas contribuições sobre as despesas financeiras ao dar nova redação ao inciso V do citado preceito legal. Nenhum vício afigura-se em tal procedimento, já que é dado à lei estabelecer as despesas passíveis de gerar créditos, bem como sua forma de apuração, introduzindo novas hipóteses de creditamento ou revogando outras.

#### INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL AUTORIZANDO O CRÉDITO DE PIS E COFINS SOBRE AS DESPESAS FINANCEIRAS

6. Assim sendo, não há mais previsão legal possibilitando o creditamento de PIS e Cofins sobre as despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos.

Cabendo somente à lei estabelecer as despesas que serão passíveis de gerar créditos, não faz jus a impetrante aos créditos pleiteados.

#### DESPESAS COM EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTO NÃO SE INCLUEM NO CONCEITO DE INSUMOS

7. Acresce que o inciso II do art. 3º das leis 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, por seu turno, permite o desconto de créditos calculados 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, inclusive combustíveis e lubrificantes. Isso significa dizer que **insumos, no sentido restrito das referidas leis, são somente aqueles bens ou serviços empregados fisicamente "na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda", e não todas as despesas necessárias à consecução das suas atividades ou que sejam incorridas para a geração de suas receitas, como defende a impetrante.** No caso de despesas, as Leis 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, arrolam taxativamente, nos incisos IV a X de seu art. 3º, quais aquelas dedutíveis da base de cálculo, e entre elas não se encontram as despesas financeiras.

8. Logo, sobre a caracterização das despesas financeiras como verdadeiros insumos, uma vez que viabilizariam o processo produtivo, autorizando o creditamento, entende-se como insumos, para fins de creditamento e dedução dos valores da base de cálculo da contribuição para o PIS e Cofins (arts. 3º, II, da Lei 10.637/2002, e 3º, II, da Lei 10.833/2003, respectivamente) apenas os elementos com aplicação direta na elaboração do produto ou na prestação do serviço.

9. Conforme o objeto social da recorrente, não há dúvida de que as despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos não se relacionam à atividade-fim da empresa, não se incluindo, portanto, no conceito de insumo.

10. Consoante orientação firmada em repetitivo no STJ (REsp 1.221.170/PR, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, DJe 24/4/2018) e nas

circunstâncias delineadas pelo Tribunal de origem, os custos incorridos não se incluem no conceito de insumo.

#### CONCLUSÃO

11. Enfim, a inobservância às regras de hermenêutica jurídica - mesmo àquelas positivadas no art. 11 da Lei Complementar 95, de 1998 ("Dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona"), invocadas pela impetrante - não implica permissão ao Poder Judiciário para, atuando como legislador positivo, suprir eventual omissão legislativa e autorizar a dedução de créditos, como quer a impetrante. Dessarte, não tem a impetrante o direito de deduzir créditos, no âmbito do regime não cumulativo do PIS e da Cofins, das suas despesas financeiras.

12. Recurso Especial não provido.

(REsp n. 1.810.630/PR, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 11/6/2019, DJe de 1/7/2019.)

Na jurisprudência do CARF, encontram-se precedentes na mesma linha do STJ, que **delimitam no espaço-temporal do processo produtivo aquilo que se pode entender como insumo**. Confirmam-se:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

PIS. INSUMOS. CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DESPESAS PORTUÁRIAS

Em razão da ampliação do conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, decorrente do julgado no REsp STJ nº 1.221.170/PR, na sistemática de recursos repetitivos, adotam-se as conclusões do Parecer Cosit nº 05, de 2018. Assim, é prevista a concessão de créditos do PIS, entre outras situações, a gastos com insumos ou frete/armazenamento na venda de produtos. 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.

**No caso, as despesas portuárias – de capatazia e estivas, movimentação de carga, serviços de embarque, despesas com estadia de container, assessoria logística, serviço de despacho aduaneiro, etc, não dão direito a crédito por não caracterizarem insumo nem frete/armazenamento na venda do produto.** (Acórdão nº 9303-011.000, Relator LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS)

DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIOS DIVERSOS. NÃO SUBSUNÇÃO AO CONCEITO DE INSUMOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA CREDITAMENTO.

A jurisprudência majoritária do CARF sustenta que o conceito de insumos, no âmbito das contribuições não-cumulativas. Pressupõe a relação de pertinência entre os gastos com bens e serviços e o limite espaço-temporal do processo produtivo. Em outras palavras, não podem ser considerados insumos aqueles bens ou serviços que venham a ser consumidos antes de iniciado o processo ou depois que ele tenha se consumado. Despesas portuárias não se subsumem ao conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições não-cumulativas, uma vez que tais gastos, inconfundíveis com os gastos com frete e armazenagem nas operações de comercialização – para os quais há expressa previsão normativa para seu creditamento –, são atinentes a serviços ocorridos após o fim do ciclo de produção, não gerando, portanto, direito a crédito. (Acórdão nº 3302-007.594, Relator JORGE LIMA ABUD)

DESPESAS DIVERSAS. DESPESAS PORTUÁRIAS. POSTERIORES AO PROCESSO PRODUTIVO. IMPOSSIBILIDADE DE DESCONTO DE CRÉDITO.

**Despesas diversas** relacionadas à operação de exportação, **após o processo produtivo, não são insumos e também não se enquadram no conceito de despesas de armazenagem.** (Acórdão nº 3402-007.345, Relator SILVIO RENNAN DO NASCIMENTO ALMEIDA)

De fato, quando quis autorizar o aproveitamento de créditos com despesas ocorridas após o processo produtivo, o legislador o fez expressamente, ao estabelecer, por exemplo, a hipótese de “frete na operação de venda”.

Por fim, ao julgar **caso específico da VALE**, o CARF não admitiu o creditamento de despesas realizadas com ferrovia e porto, sob o fundamento de que são fases posteriores ao processo de produção de bens. Confira-se fragmento da ementa do **Acórdão nº 3402-011.770, de 16/4/2024:**

Ementa(s)

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

AUTO DE INFRAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Se o Fisco efetua o lançamento fundado nos elementos apurados no procedimento fiscal, cabe ao Autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco, conforme preceitua o art.373 do CPC/2015.

NÃO CUMULATIVIDADE. REVENDA. PRODUTOS ADQUIRIDOS COM ISENÇÃO, ALÍQUOTA ZERO, SUSPENSÃO E NÃO INCIDÊNCIA. CRÉDITO.

IMPOSSIBILIDADE.

Uma vez comprovado, com base em notas fiscais eletrônicas, que os produtos adquiridos para revenda não se submeteram à tributação das contribuições não

cumulativas, em razão de isenção, alíquota zero, suspensão ou não incidência, afasta-se o direito ao desconto de crédito correspondente a tais operações.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO.

APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

**CRÉDITOS DE DESPESAS TRANSPORTE MINÉRIO. FERROVIA. PÓS FASE DE PRODUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

**As despesas com transporte em ferrovia do estabelecimento até o porto de produtos acabados são posteriores à fase de produção e não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.**

A **mesma razão de decidir** deve ser aplicada no que diz respeito à pretensão de creditamento de despesas, **a título de insumos**, com manutenção dos britadores, caminhões, viradores de vagão e outros equipamentos utilizados na produção e no escoamento do minério até o porto, assim como com manutenção de embarcações.

Entendo acertado os fundamentos do acórdão recorrido, reforçado pelas contrarrazões da PGFN, com os quais concordo pelo que adoto seus fundamentos como razão de decidir.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

### **3.3 GLOSA SOBRE GASTOS COM TRANSPORTE FERROVIÁRIO DE PRODUTOS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO**

Alega a recorrente que:

#### **A) DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO SOBRE FRETE DE PRODUTOS ACABADOS**

O r. acórdão da DRJ negou o creditamento de “frete de produtos acabados”. Contudo, 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, o que está devidamente demonstrado nas análises técnicas apresentadas, bem como pela jurisprudência já existente em favor da Recorrente<sup>8</sup>.**

Ademais, ainda que minério fosse equivalente ao produto acabado em outros ramos de cadeias produtivas, o que não procede pelas explanações já apresentadas à exaustão, há que se destacar que **este E. CARF já se manifestou**

**no sentido de viabilizar o creditamento destas despesas<sup>9</sup>. Nesse sentido, dentre os vários existentes, destacamos os seguintes acórdãos:**

“FRETE DE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTOS.POSSIBILIDADE. OPERAÇÃO DE VENDA. **O frete de produto acabado entre estabelecimentos da mesma empresa é indispensável à atividade do sujeito passivo, configurando-se como frete na operação de venda, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX c/c art. 15 da Lei nº 10.833/2003.** (CARF 10380903943201345 3301-012.766, Relator: RODRIGO LORENZON YUNAN GASSIBE, Data de Julgamento: 29/06/2023, Data de Publicação: 28/08/2023) (grifos acrescentados).

(...)

**Verifica-se que, ao contrário do que consta do r. acórdão recorrido, o crédito em relação a transporte de produtos entre estabelecimentos do contribuinte também deve ser reconhecido com base no inc. IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, que autoriza a geração de frete na operação de venda, quando esse custo for suportado pelo vendedor.** Nesse sentido, destacamos também, o seguinte acórdão, proferido pelo CARF:

(...) DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS. CRÉDITOS.POSSIBILIDADE. **As despesas com fretes para o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, para venda/revenda, constituem despesas na operação de venda e geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal. A norma introduzida pelo inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, segundo a qual a armazenagem e o frete na operação de venda suportados pela vendedora de mercadorias geram créditos, é ampliativa em relação aos créditos previstos no inc. II do mesmo artigo. Com base nesses dois incisos, geram créditos, além do frete na operação de venda, para entrega das mercadorias vendidas aos seus adquirentes, os fretes entre estabelecimentos da própria empresa, desde que para o transporte de insumos, produtos acabados ou produtos já vendidos.** (acórdão nº 9303-009.680, 16/10/2019, grifamos)

(...)

Outrossim, as remessas destinadas a recinto alfandegado para formação de lotes para exportação devem necessariamente gerar créditos de PIS e COFINS, eis que fazem parte integrante do processo produtivo da Recorrente. Não deve, portanto, prevalecer o argumento de que o crédito seria inviabilizado por suspensão da contribuição.

(...)

Como tem sido devidamente observado pelos E. Tribunais as referidas despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos do contribuinte, destinados à exportação, inclusive, para a formação de lote como trazido pelo fiscal, são inequívocas despesas na operação

de venda, e permitem o aproveitamento aos créditos, de modo que a reversão das glosas é medida que se impõe.

(...)

O Acórdão recorrido assim se manifestou:

No item 130 do Relatório Fiscal ficou consignado que, se por um lado o art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 autoriza a pessoa jurídica a acumular créditos quanto aos insumos adquiridos, de outro, o disposto no inciso II, do seu § 2º, veda o seu aproveitamento com relação a aquisições não tributadas pelo PIS/COFINS.

A fiscalização promoveu essa glosa porque as remessas destinadas a recinto alfandegado para formação de lotes para exportação efetuadas por pessoa jurídica preponderantemente exportadora ficará suspensa da incidência da Contribuição para o PIS e da COFINS, conforme prevê o art. 40 da Lei nº 10.865/2004.

Nesse ponto, mantém-se também as glosas de gastos com operações de transferências internas (“intercompany”) dos estoques de produtos acabados, por não serem considerados insumos, vez que tais dispêndios de fretes foram efetuados após a conclusão do processo produtivo.

Portanto, sendo tal vedação de natureza legal, a glosa dos créditos referentes a tais gastos deve ser mantida.

Em contrarrazões a PGFN aduz que:

No presente tópico, a recorrente busca discutir duas questões: a) direito ao crédito baseado em fretes de operações de interna; b) remessas destinadas a recinto alfandegado, em que há suspensão da incidência das contribuições.

Quanto ao chamado frete entre estabelecimentos, o contribuinte pretende se valer do permissivo legal abaixo transcrito:

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

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e **frete na operação de venda**, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Não se pode admitir interpretação extensiva para que se equiparem a fretes **nas operações de venda** os deslocamentos entre estabelecimentos da mesma empresa, consoante jurisprudência assentada pela 3ª Turma da CSRF.

Confirmam-se:

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

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. (Acórdão nº 9303-013.921, sessão de 11/04/2023)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Ano-calendário: 2009 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA.

Para que o recurso especial seja conhecido, é necessário que a recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma em que, enfrentando questão fática equivalente, a legislação tenha sido aplicada de forma diversa.

Hipótese em que as decisões apresentadas a título de paradigma trataram de questões diferentes daquela enfrentada no acórdão recorrido.

NÃO CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. SERVIÇOS DE TRANSPORTE DAS MERCADORIAS VENDIDAS, AOS CLIENTES. POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO.

Deve-se admitir o aproveitamento de créditos originados dos serviços de transportes quando relacionados às operações de venda. Aplicação da regra contida no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.

**Não há direito ao crédito sobre o valor do frete de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, por não subsumirem-se ao conceito de insumo e não se enquadrarem no conceito de frete na venda do produto.**

(Acórdão nº 9303-009.650, sessão de 16/10/2019)

Cumprе reiterar que a opção restritiva feita pelo legislador teve sua constitucionalidade confirmada pelo Supremo Tribunal Federal, de maneira que não cabe ao intérprete ampliar o alcance da norma para situação não prevista em seu enunciado. Frete na operação de venda pressupõe o transporte de mercadoria do vendedor para o comprador, o que não se faz presente no simples deslocamento entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica.

No mesmo sentido, a jurisprudência do STJ afasta a possibilidade de equiparação do transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa aos fretes em operações de venda. É o que revelam os seguintes precedentes:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973. INOCORRÊNCIA. DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. ILEGITIMIDADE. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. NÃO DEMONSTRADO. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO ENTRE OS JULGADOS CONFRONTADOS. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

(...)

**III - É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda, revelando-se incabível reconhecer o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa.**

IV - Para a comprovação da divergência jurisprudencial, a parte deve proceder ao cotejo analítico entre os julgados confrontados, transcrevendo os trechos dos acórdãos os quais configurem o dissídio jurisprudencial, sendo insuficiente, para tanto, a mera transcrição de ementas.

V - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

VI - Agravo Interno improvido.

(AgInt no REsp n. 1.978.258/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 23/5/2022, DJe de 25/5/2022.)

Assim, fretes entre estabelecimentos da mesma empresa para transporte de produtos acabados não geram créditos de PIS e COFINS, pois não se situam intrinsecamente na operação de venda.

Ademais, os transportes ferroviários de minério para recinto alfandegado destinados à formação de lotes para exportação não sofrem a incidência do PIS e da COFINS, em razão do disposto no art. 40, §6º-A, II, da Lei 10.865/2004, in verbis:

Art. 40. A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS ficará suspensa no caso de venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

(Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

(...)

§ 6º-A. A suspensão de que trata este artigo alcança as receitas de frete, bem como as receitas auferidas pelo operador de transporte multimodal, relativas a frete contratado pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora no mercado interno para o transporte dentro do território nacional de: (Redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008)

(...)

II - produtos destinados à exportação pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

Como a VALE é uma empresa preponderantemente exportadora, nos termos do ADE nº 64, de 15/04/2009, o transporte do minério de ferro destinado à formação de lotes com finalidade de exportação é beneficiado com a **suspensão das contribuições**.

O art. 3º, §2º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 veda o direito ao creditamento na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Por todas essas razões, a decisão recorrida merece ser confirmada.

Aplica-se aos fretes de produtos acabados em movimentação interna a Súmula CARF 217.

Súmula CARF nº 217

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

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

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

Entendo acertados os fundamentos do acórdão recorrido, reforçado pelas contrarrazões da PGFN, com os quais concordo pelo que adoto seus fundamentos como razão de decidir. Aplica-se a Súmula CARF nº 217

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

### 3.4 DA CONTRAPRESTAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL

Alega a recorrente que:

Conforme observado no acórdão, restaram considerados como supostamente indevidos nas hipóteses de prestações de arrendamento mercantil, créditos apurados pela Recorrente.

No entanto, em relação a tais operações, assim como o i. fiscal, o acórdão proferido pela DRJ afirmou equivocadamente que, em nenhum dispositivo legal os créditos em questão teriam guarida, uma vez que não se trataria de arrendamento mercantil e nem de aluguel.

**Porém, em sentido diametralmente oposto ao que afirmado até o momento, 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 no inciso V. Veja-se.**

#### III.4.A – DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NA MODALIDADE CONTRATO DE ALUGUEL

Constata-se que, o v. acórdão entendeu pela suposta impossibilidade de creditamento de tais valores glosados a título de contraprestações de arrendamento, sob o aspecto da análise como modalidade de aluguel, fundamentalmente pela ausência de segregação dos itens glosados.

(...)

Frise-se, que, contrariamente à referida insurgência presente nos fundamentos do v. acórdão, veja-se que no caso em tela, a figura do aluguel se subsume à natureza dos contratos firmados, que **tiveram como objeto prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica e utilizados nas atividades da empresa, como é o caso das plantas de pelotização, os quais por certo geram direito à crédito em sua totalidade.**

Com efeito, citamos, como por exemplo, os contratos com a Hispanobras, Kobrasco e Nibrasco, (aluguel de usinas de pelotização); a Itabrasco (aluguel de uma fábrica de pelotização e fabricação de pelotas de minério de ferro). São

**todas situações que fazem parte da usina da Recorrente e que, ainda, se enquadram no art. 3º, inciso IV da Lei nº 10.637/02, reproduzido na Lei nº 10.833/03, motivo pelo qual tal indeferimento de direito creditório, ainda mais em sua totalidade, não se sustenta de forma alguma.**

Destaque-se que, os bens foram locados de empresas que possuem personalidade jurídica própria, isto é, CNPJ próprio, quadro de funcionários próprios, ativos individualizados, exercem atividades econômicas diversas, dentre outras características.

(...)

**Ocorre que, ao contrário do alegado no v. acórdão, não há distinção entre o referido caso objeto de análise na COSIT 67/2020 e o presente. Como observado no trecho acima colacionado para fins de melhor elucidação, não há distinção com o presente caso, uma vez que não houve menção a cada item objeto do contrato, mas a verificação ao processo produtivo e a substância das operações realizadas pelo contribuinte.**

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

(...)

**Há que se observar que, o fato de o contrato prever a locação de uma planta com diversos bens e edifícios não pode ser descaracterizado para fins de creditamento com base no inc. IV, uma vez que, os bens e edifícios nela situados são, materialmente, objetos da relação locatícia, independentemente da forma como o contrato foi redigido.**

Consta do acórdão recorrido que:

(...)

Também com base nas características desses contratos e à luz dos requisitos estipulados nos arts. 2º e 5º da Lei nº 6.099/1974, e nos arts. 1º e 7º da Resolução BACEN nº 2.309/1996, a fiscalização concluiu que não se trata, para fins tributários, de hipótese de arrendamento mercantil, quer financeiro, quer operacional, o que impede o crédito em relação a tais dispêndios com base na hipótese prevista no inciso V do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ainda, 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, é inviável o aproveitamento de crédito das contribuições relativamente a tais gastos com base

na hipótese prevista no inciso IV do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

A manifestante defende a ilegitimidade desta glosa porque a “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”.

(...)

Com relação a essa informação, cabe esclarecer que no referido procedimento anterior, conforme se verifica no Termo de Verificação Fiscal do processo nº 16682.900001/2014-78, o entendimento do auditor em favor do direito ao crédito está fundamentado no art. 31 da Lei nº 10.865/2004, que veda a constituição de créditos relativos a contraprestações dos arrendamentos de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica. Já no presente caso, o entendimento do fiscal está fundamentado no art. 2º da Lei nº 6.099/1974, que determina que “Não terá o tratamento previsto nesta Lei o arrendamento de bens contratado entre pessoas jurídicas direta ou indiretamente coligadas ou interdependentes, assim como o contratado com o próprio fabricante”.

Como se vê, a interessada, ciente de que não tem direito ao crédito pleiteado, nos termos e com base nos fundamentos legais inicialmente postos em seu pleito, pretende, em sede de contencioso, ter alterados a natureza e fundamentos legais do crédito, para assim ter acolhido o direito e dele se utilizar por meio do pedido de ressarcimento em análise. Nesse sentido, afirma que as operações consubstanciadas nos contratos de arrendamento mercantil, apresentados à fiscalização, e que foram contabilizadas na conta “353031010- Arrendamento” consistiriam, em verdade, de operações de aluguel, situação que, por força do 3º, IV, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, lhe dariam direito ao creditamento pretendido. Ademais diz que a citada solução de consulta é ilegal e que caberia ao fisco 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.

Tal pretensão é descabida e não merece acolhimento.

O fato de a fiscalização considerar que “as operações descritas neste item não podem ser consideradas arrendamento mercantil para fins tributários”, não implica, por si só, que tais operações possam, de pronto, ser consideradas como despesas de aluguel, para as quais a legislação autorize a tomada de crédito, a saber, “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”.

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

Isso, conforme já visto neste voto, se faz necessário ante o ônus que toca ao contribuinte de demonstrar minudentemente a natureza e origem do crédito que pleiteia, incabível a inversão de tal ônus, como pretende a manifestante.

Por derradeiro, como bem pontuou a fiscalização, “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)”.

(...)

Consta das contrarrazões da PGFN:

#### **VII) Contraprestação de arrendamento mercantil**

A Fiscalização constatou que, a partir dos registros F100 das EFD-Contribuições, a VALE apurou créditos com base na hipótese legal de contraprestações de arrendamento mercantil contratados com pessoas jurídicas(art. 3º, V, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003).

A Autoridade Fiscal examinou, ainda, a possibilidade do enquadramento dessas despesas como hipóteses de insumos (inciso II) ou aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos (inciso IV).

Eis o teor dos dispositivos:

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)

(...)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

A Autoridade Fiscal concluiu “com base nas características dos contratos apresentados e à luz dos requisitos estipulados nos arts. 2º e 5º da Lei nº 6.099/74, e nos arts. 1º e 7º da Resolução BACEN nº 2.309/96, **que não se trata,**

**para fins tributários, de hipótese de arrendamento mercantil, quer financeiro, quer operacional**, o que impede o crédito sobre tais dispêndios com base na hipótese prevista no inciso V das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003” (fl.

3.109).

Também foi afastada a possibilidade de enquadramento como insumos, uma vez que as obrigações estipuladas decorrem da entrega de instalações e estabelecimentos inteiros, usinas de pelletização e direitos de mineração, hipóteses que não se confundem com a venda de bens ou com prestação de serviços.

Por fim, a Autoridade Fiscal consignou que, além do fato de os contratos não configurarem contratos de aluguel, eles têm por objeto “direitos mineratórios, instalações e estabelecimentos inteiros, usinas de pelletização e todos os ativos pertencentes aos referidos estabelecimentos necessários a suas operações” (fl. 3.110). O regime de remuneração abrange os chamados “honorários de êxito”, “taxa de performance” ou “taxa de sucesso”, calculados em função da quantidade produzida, ou seja, a obrigação paga pela VALE não se dá em função da universalidade de bens entregues a ela, nem se faz possível individualizar o valor relativo a cada bem supostamente alugado. Em síntese:

156. O que se verifica no presente caso é que os valores pagos a título de arrendamento não são relativos a um ou a outro bem, **sendo impossível identificar cada um dos bens locados**, que, porventura, ensejassem o aproveitamento do crédito das contribuições com base na hipótese de locação, **devendo-se ainda levar em conta que grande parte dos bens envolvidos nos contratos em questão não podem ser caracterizados como prédio, máquina ou equipamento, além de os contratos contemplarem não só os ativos, mas também os direitos de mineração.** (destacou-se)

A DRJ confirmou a conclusão do Despacho Decisório.

No Recurso Voluntário, a empresa se atém às hipóteses de modalidade de contrato de aluguel e de arrendamento mercantil.

#### **VII.1) Impossibilidade de creditamento na modalidade de aluguel**

Sob o título “Da possibilidade de creditamento na modalidade contrato de aluguel”, a recorrente desenvolve a tese de que “a figura do aluguel” está incluída na natureza dos contratos firmados, os quais seriam caracterizados como “leasing operacional”. Partindo dessa premissa, cita precedentes no sentido de que no leasing operacional ocorre uma locação de bens. Por fim, faz referência a entendimento jurisprudencial que admite a apuração de créditos de PIS e COFINS nas “situações de arrendamento/locação”.

O primeiro aspecto a ser observado é que a recorrente busca, a todo tempo, defender o direito ao crédito sobre **despesas de aluguéis**, sob argumentação genérica de sua equiparação ao arrendamento. Nesse ponto, observa-se que as

razões recursais não enfrentaram especificamente o fundamento utilizado pela Autoridade Fiscal de que o regime de remuneração presente nos contratos não permite identificar o pagamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, por abranger “honorários de êxito”, “taxa de performance” ou “taxa de sucesso”.

No próximo tópico, será demonstrado que de fato a legislação tributária impede que os referidos contratos tenham o tratamento de arrendamento mercantil. Por ora, cabe enfrentar a insurgência quanto à possível existência de aluguéis.

Conforme o art. 3º, IV, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, o contribuinte está autorizado a descontar créditos **calculados em relação a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos**, in verbis:

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

(...)

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

Depreende-se do art. 565 do Código Civil que o aluguel é a **retribuição devida**, na locação de coisas, pela cessão, por tempo determinado ou não, do **uso e gozo** de coisa não fungível.

Nos contratos sob análise, conforme identificado pela Fiscalização, não há simplesmente a cessão de prédios, máquinas e equipamentos, mas são também negociados direitos mineratórios e todos os ativos pertencentes e necessários às operações de estabelecimentos inteiros e usinas de pelotização. Como exemplo de regime de remuneração, confira-se trecho do contrato firmado entre a VALE e a KOBRASCO, conforme transcrito no Relatório Fiscal:

(...)

De fato, não está quantificado o pagamento de aluguel pela cessão do uso e gozo de prédios, máquinas e equipamentos. A remuneração envolve “quantidade de pelotas produzidas”, “porcentagem de lucro” e está relacionada a uma universalidade de bens e direitos.

Assim, a Fiscalização não conseguiu identificar nem os bens locados individualmente (prédios, máquinas e equipamentos), nem a parcela correspondente ao simples uso e gozo de coisa fungível, de modo que a retribuição avençada não pode ser equiparada a aluguel, segundo a definição legal.

O CARF possui orientação jurisprudencial consolidada de que **“Na apuração de COFINS não-cumulativa, a prova da existência do direito de crédito indicado nas declarações incumbe ao contribuinte, de maneira que, não havendo tal demonstração, deve a Fiscalização efetuar as glosas (art.170 do CTN c/c art. 373 do CPC/15)”** (Acórdão nº 3301-010.377, sessão de 22 de junho de 2021).

Por fim, não merece reparos a decisão recorrida ao afastar a alegação de que teria havido alteração de critério jurídico por parte da Administração Tributária. No Termo de Verificação Fiscal do PAF nº 16682.900001/2014- 78, a Autoridade Fazendária não interpretou o art. 2º da Lei 6.099/1974, mas apenas aplicou o art. 31 da Lei 10.865/2004. Para que houvesse alteração de critério jurídico, seria necessário demonstrar que, no precedente citado, o Fisco afastou o óbice do art. 2º da Lei 6.099/1974, porquanto o silêncio administrativo não se equipara à adoção de determinado critério jurídico para os fins do art. 146 do CTN. Faz-se necessário que, em ambos os casos, a Administração tenha emitido interpretações divergentes sobre o mesmo dispositivo legal. É o que revela o elucidativo precedente do CARF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NULIDADE. MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO OCORRÊNCIA

**A vedação contida no art. 146 do CTN abrange os casos em que a autoridade fiscal, ao proceder a um novo lançamento em relação ao mesmo sujeito passivo, adota interpretação divergente sobre determinado dispositivo da legislação tributária utilizado em lançamento anterior.** Pode ocorrer também quando pretende modificar o critério adotado de apuração do tributo, nos casos em que a própria legislação tributária permite diversas alternativas. (Acórdão nº 3202-001.730, sessão de 22 de maio de 2024, destacou-se)

A pretensão de aplicar o art. 24 da LINDB ao Processo Administrativo Fiscal encontra-se afastada pela Súmula CARF nº 169: “O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal”. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

#### **VII.2) Impossibilidade de creditamento na modalidade de arrendamento mercantil**

Ao discorrer sobre a “Possibilidade de creditamento dos créditos relacionados à situação de arrendamento mercantil”, a recorrente busca afastar a incidência da Lei 6.099/1974 com base em interpretação puramente gramatical do parágrafo único do art. 1º, sem ao menos proceder à interpretação lógico sistemática do preceito com o seu caput. Eis o teor do dispositivo:

**Art 1º O tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil rege-se-á pelas disposições desta Lei.**

Parágrafo único - **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.

O art. 1º, caput, é claro ao estabelecer que o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil rege-se pelas disposições desta lei. O preceito é abrangente. Toda e qualquer operação de arrendamento mercantil terá o tratamento tributário regido pelas disposições do referido diploma, não sendo cabível a interpretação literal de que a definição de arrendamento mercantil trazida no parágrafo único se restringe apenas à Lei 6.099, uma vez que esta se dissipa por toda a ordem jurídico-tributária, nos termos do caput do art. 1º. Tampouco é cabível a afirmação de que a Lei 6.099/1974 abrange somente o arrendamento mercantil financeiro, uma vez que onde a lei não distingue, não cabe ao intérprete distinguir, conforme clássico ensinamento de hermenêutica jurídica.

Como ensina FÁBIO ULHOA COELHO, “A lei define, para efeitos fiscais, o arrendamento mercantil como o negócio realizado entre uma pessoa jurídica autorizada a operar nesse segmento de atividade econômica (arrendadora) e uma pessoa física ou jurídica (arrendatária), cujo objeto é a locação de bens adquiridos pela primeira, de acordo com as especificações fornecidas pela segunda, e para uso desta”, de modo que “o arrendamento mercantil não enquadrado na definição legal (p. ex. o contrato por pessoa física na condição de arrendadora), no que diz respeito às relações entre as partes, terá o tratamento de locação com opção de compra, mas será considerado, para os fins de tributação, uma compra e venda a prazo (Lei n. 6.099/74, art. 11, §1º)”<sup>2</sup>

Não é apenas essa abalizada doutrina empresarial que reconhece a plena aplicabilidade da Lei 6.099/1974. As Turmas de Direito Público e de Direito Privado do STJ afirmam expressamente que a violação das disposições da Lei 6.099/1974 descaracteriza o contrato de leasing.

Confirmam-se

ARRENDAMENTO MERCANTIL - LEASING - DESCARACTERIZAÇÃO DO CONTRATO - VALOR RESIDUAL GARANTIDO.

**I - A opção de compra, com o pagamento do valor residual, ao final do contrato, é uma característica essencial do leasing. A cobrança antecipada dessa parcela, embutida na prestação mensal, desfigura o contrato, que passa a ser uma compra e venda a prazo (art. 5º, c, combinado com o art. 11, § 1º, da Lei n.º 6.099, de 12.09.74, alterada pela Lei n.º 7.132, de 26.10.83), com o desaparecimento da causa do contrato e prejuízo ao arrendatário.**

II - Se a ação de consignatória proposta pela recorrente foi julgada improcedente em primeira instância, por insuficiência dos depósitos ofertados, não há como decidir em contrário, nesta esfera recursal, sem ofender os preceitos das Súmulas 5 e 7/STJ.

III - Recurso conhecido em parte e nessa parte provido. (REsp 185.287/RS, Terceira Turma, Rel. Min. Waldemar Zveiter, julgado em 14/11/2000)

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC.INEXISTÊNCIA. "LEASING". IMPOSTO DE RENDA.DESCARACTERIZAÇÃO DO CONTRATO EM COMPRA E VENDA.INOCORRÊNCIA.**

**2. O contrato de leasing, em nosso ordenamento jurídico, é um negócio jurídico complexo definido, no art. 1º, da Lei nº 6.099, de 12/09/1974, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.132, de 26/10/1983, como um "Negócio jurídico realizado entre pessoas jurídicas, 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 para uso próprio desta".**

**3. Por tais características, o referido contrato só se transmuda em forma dissimulada de compra e venda quando, expressamente, ocorrer violação da própria lei e da regulamentação que o rege.**

4. Não havendo nenhum dispositivo legal considerando como cláusula obrigatória para a caracterização do contrato de leasing a que fixe valor específico de cada contraprestação, há de se considerar como sem influência, para a definição de sua natureza jurídica, o fato das partes ajustarem valores diferenciados ou até mesmo simbólicos para efeitos da opção de compra.

**5. O Banco Central, por permissão legal, na Resolução nº 2.309, de 28/08/1996, considera arrendamento mercantil financeiro a modalidade em que:**

"I - As contraprestações e demais pagamentos previstos no contrato, devidos pela arrendatária, sejam normalmente suficientes para que a arrendadora recupere o custo do bem arrendado durante o prazo contratual da operação e, adicionalmente, obtenha um retorno sobre os recursos investidos;

II - as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado sejam de responsabilidade da arrendatária;

III - o preço para o exercício da opção de compra seja livremente pactuado, podendo ser, inclusive, o valor do mercado do bem arrendado "

6. Contrato de leasing, compondo todos os elementos acima anunciados, firmado livremente pelas partes, não pode ser descaracterizado pelo Fisco para fins tributários como sendo de compra e venda, passando a não aceitar as prestações pagas como despesas dedutíveis.

**7. A descaracterização do contrato de leasing só pode ocorrer quando fique devidamente evidenciada uma das situações previstas em lei, no caso, as elencadas nos arts. 2º, 9º, 11, § 1º, 14 e 23, da Lei nº 6.099/74.** Fora desse alcance legislativo, impossível ao Fisco tratar o contrato de leasing, por simples entendimento de natureza contábil, como sendo de compra e venda.

8. Homenagem ao princípio de livre convenção pelas partes quanto ao valor residual a ser pago por ocasião da compra.

9. Não descaracterização de contrato de leasing em compra e venda para fins de imposto de renda.

10. Precedentes jurisprudenciais: REsp's nºs 174031/SC e 184932/SP, ambos da 1ª Turma.

11. Recurso desprovido. (REsp 310.368/RS, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, julgado em 7/6/2001)

Como se verifica, há mais de duas décadas, o STJ já havia reconhecido a definição legal contida na Lei 6.099/1974 como aplicável a todo o ordenamento jurídico, e também a possibilidade de descaracterização do contrato de arrendamento mercantil quando ocorrer violação de suas disposições e da regulamentação legal contida na Resolução BACEN nº 2.309, de 28/08/1996.

Apesar de sua argumentação, a recorrente não consegue demonstrar a existência de uma disciplina do instituto do arrendamento mercantil que se encontre dissociada da Lei 6.099/1974, em especial no direito privado, razão pela qual é descabida a tese de que teria havido ofensa ao art. 110 do CTN.

No presente caso, a conclusão da DRJ se amolda perfeitamente a esse entendimento, uma vez que a Fiscalização comprovou a violação de normas da Lei 6.099/1974, o que é suficiente para descaracterizar o arrendamento mercantil e, por conseguinte, para afastar a possibilidade de creditamento nos termos do inciso V do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ao contrário do que sustenta a recorrente, a interpretação sistemática impõe a leitura das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 sob o filtro da Lei 6.099/1974 e de sua regulamentação pela Resolução BACEN nº 2.309/1986, sem necessidade alguma de que isso conste expressamente nos diplomas legais que regem o PIS e a COFINS não cumulativos.

A Fiscalização constatou “expressiva relevância da VALE nas sociedades arrendadoras”, conforme demonstrado à fl. 3.107 do Relatório Fiscal, o que configura a coligação e interdependência, nos moldes do art. 2º, §1º, da Lei 6.099/1974 e do art. 23 da Resolução BACEN nº 2.309/1986, inviabilizando a caracterização de tais contratos como arrendamento mercantil para fins tributários.

Ainda com base nas lições de FÁBIO ULHOA COELHO, tem-se nº arrendamento mercantil, por definição, a possibilidade de o arrendatário adquirir o bem locado, ao fim do prazo, por ato unilateral de vontade. Nas palavras do autor:

O arrendamento mercantil é a locação caracterizada pela faculdade conferida ao locatário (arrendatário) de, ao término do prazo locatício, optar pela compra do bem locado. Em termo esquemáticos, o leasing é a sucessão de dois contratos, o de locação e o de compra e venda, sendo o último opcional. (...) O arrendatário, por ato unilateral de vontade, ao fim do prazo locatício, pode adquirir o bem

locado, tendo o direito de amortizar no preço de aquisição os valores pagos a título de aluguel, desembolsando, então, apenas o “valor residual”<sup>3</sup>.

Note-se que, em tal definição, estão abrangidas todas as espécies de arrendamento mercantil, não apenas o financeiro, o que infirma a tese recursal.

A Fiscalização constatou, nos contratos examinados, que, além de não haver a possibilidade do exercício de opção de compra, “na maioria deles, há a determinação expressa de devolução dos bens arrendados ao final do contrato”(fl. 3.106), como exemplificam as cláusulas reproduzidas às fls. 3.107/3.108 do Relatório Fiscal.

A opção de compra ou de renovação do contrato como faculdade do arrendatário é cláusula essencial do contrato de arrendamento mercantil, conforme determina o art. 5º, “c”, da Lei 6.099/1974, in verbis:

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

- a) prazo do contrato;
- b) valor de cada contraprestação por períodos determinados, não superiores a um semestre;
- c) **opção de compra ou renovação de contrato, como faculdade do arrendatário;**
- d) preço para opção de compra ou critério para sua fixação, quando for estipulada esta cláusula.

Assim, seja porque celebrados entre empresas coligadas, seja porque não contemplam a opção de compra por parte do arrendatário, não é possível caracterizar tais contratos como arrendamento mercantil, o que impede o creditamento previsto no inciso V do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Entendo acertado os fundamentos do acórdão recorrido, reforçado pelas contrarrazões da PGFN, com os quais concordo pelo que adoto seus fundamentos como razão de decidir.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

### 3.5 GLOSAS DE CRÉDITOS RELATIVOS AO ATIVO IMOBILIZADO

Alega a recorrente que:

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

Portanto, sendo as edificações imobilizadas na estrutura logística da VALE – Fluxos FERROVIA e PORTO, utilizadas em atividades extraprodução, correto o

procedimento adotado pela fiscalização em reconhecer os créditos sobre tais edificações com fulcro no art. 1º, § 1º, da IN SRF nº 457/2004, observando o disposto na IN SRF nº 162/1998 quanto ao prazo de vida útil (25 anos) para tais bens. Não competindo a este órgão julgador emitir qualquer juízo de valor quanto a essa legislação, por ser de observância obrigatória no âmbito da RFB por subsumir aos fatos aqui tratados. Essas INs foram revogadas pelas atualmente vigentes IN RFB nº 1.911/2019 e 1.700/2017, respectivamente.

Entretanto, a reversão dessas glosas faz-se imperiosa. Inicialmente, necessário esclarecer que, no se refere às **edificações e benfeitorias**, cujos créditos foram objeto de indevidas glosas pelo i fiscal, claramente restou desconsiderado o teor do inciso VII do art. 3º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03<sup>14</sup>.

**Como demonstrado, diferente do entendimento consignado no despacho decisório, o dispositivo em questão exige apenas que tais itens sejam inseridos em atividades da empresa, mas não há imposição de que estejam atrelados à produção de bens e serviços.**

**Ademais, constata-se ainda, que, mais uma vez foram glosados créditos decorrentes das fases do processo produtivo da Recorrente relativos à PORTO e FERROVIA, as quais como demonstrado acima, já foram reconhecidas administrativamente como parte integrante da cadeia produtiva da Recorrente, em acórdãos do E. CARF, que afastaram também as glosas de ativo imobilizado, em favor da Recorrente.**<sup>15</sup>

Sem prejuízo, no que tange ao argumento de que às máquinas e equipamentos glosados não seriam utilizados em áreas do processo produtivo da Recorrente, novamente, cabe destacar que **a fiscalização se mostrou completamente omissa quanto à observância das etapas que formam o processo produtivo da Recorrente e a necessária verificação da presença dos requisitos de relevância e/ou essencialidade da presença de tais bens objeto da glosa em questão na cadeia produtiva da Recorrente. Negligenciou, outrossim, os laudos juntados aos autos pela Recorrente.**

Desse modo, evidente a presença dos requisitos legais necessários ao deferimento de crédito de PIS/COFINS, visto que as máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado e sobre edificações e benfeitorias não só são relevantes como essenciais às atividades da Recorrente, dentre elas a atividade de escoamento da sua produção.

**Assim, ante à análise do processo produtivo da empresa e suas inúmeras etapas demonstradas de forma detalhadas acima, em contraponto ao referido fundamento do despacho decisório, resta ainda mais evidenciado o descabimento também da aludida glosa, haja vista que apesar de reconhecer a relevância e o emprego de tais bens, alegou meramente a fiscalização que estes seriam supostamente empregados em fase posterior à produção ---- em patente desconsideração à totalidade da cadeia produtiva.**

**Ademais, não prospera, tampouco, a menção da fiscalização sobre a suposta aplicação da restrição trazida na previsão do art. 6º da Lei nº 11.488/2007. É dizer, da leitura do referido artigo e assim, da expressa observância da norma, não se constata a suposta restrição de que para as edificações, caberia o aproveitamento de crédito tão somente sobre o valor da depreciação das edificações.**

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

Também não prospera a alegação de que o crédito imediato na aquisição de veículos seria vedada pela previsão do art. 174, da IN 1911/2019, não constando desta qualquer vedação.

**Logo, as glosas realizadas no caso em tela não se justificam sob nenhum aspecto.**

O acórdão recorrido assim se manifestou:

Quanto às glosas referentes às edificações a manifestante repete os argumentos já expendidos em itens anteriores, afirmando que a fiscalização se mostrou completamente omissa quanto à observância das etapas que formam o processo produtivo da Impugnante e a necessária verificação da presença dos requisitos de relevância e/ou essencialidade da presença de tais edificações, objeto da glosa em questão na cadeia produtiva da Impugnante. Ainda, diz que a própria fiscalização menciona a importância das edificações e benfeitorias pois reconhece tais estruturas de edificações como “eficientes e “ágeis” ao escoamento da produção.

Da mesma forma defende que não é possível a extração e manuseio do minério de ferro e outros minerais sem a utilização de locomotivas, vagões, dormentes ferroviários, caminhões, barcos, entre outros bens, pois, a despeito de não se incorporarem ao processo produtivo, dele são parte indissociável, porque o seu processo produtivo não deve ser considerado encerrado, para os fins de creditamento a título de PIS e COFINS, quando se finda o beneficiamento.

Nesse contexto, há entendimento de caráter vinculante, no âmbito da RFB, nos termos do art. 12 da Instrução Normativa RFB nº 1.936/2018, no sentido de que os gastos posteriores à finalização do produto destinado à venda não são considerados insumos a par de serem relevantes para a atividade desenvolvida. Porque, conforme o próprio STJ vem decidindo, para haver a aplicação das teses do repetitivo REsp nº 1.221.170/PR é preciso que o interessado que deseja enquadrar determinado bem ou serviço como insumo demonstre que esse bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo.

Portanto, sendo as edificações imobilizadas na estrutura logística da VALE – Fluxos FERROVIA e PORTO, utilizadas em atividades extraprodução, correto o procedimento adotado pela fiscalização em reconhecer os créditos sobre tais edificações com fulcro no art. 1º, § 1º, da IN SRF nº 457/2004, observando o

disposto na IN SRF nº 162/1998 quanto ao prazo de vida útil (25 anos) para tais bens. Não competindo a este órgão julgador emitir qualquer juízo de valor quanto a essa legislação, por ser de observância obrigatória no âmbito da RFB por subsumir aos fatos aqui tratados. Essas INs foram revogadas pelas atualmente vigentes IN RFB nº 1.911/2019 e 1.700/2017, respectivamente.

À vista do exposto, voto também por manter a glosa sobre os demais bens utilizados na infraestrutura logística (FLUXO FERROVIA E PORTO) ante a expressa previsão legal trazida pelo inciso VI do artigo 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002 e pelo inciso V do artigo 15 da Lei nº 10.865/2004 (importações) que restringem tais créditos às máquinas e equipamentos adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Nesse mesmo sentido é o que vem tratado na IN RFB nº 1.911/2019 que regulamenta a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da COFINS-Importação, in verbis:

Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

(...)

Saliente-se que, da mesma forma que fez em relação aos bens e serviços utilizados como insumo, a autoridade fiscal, reconhecendo o fato de a companhia prestar serviços de logística, reconheceu crédito na parte referente à prestação desse serviço.

No que tange aos veículos, também não existe o equívoco que a interessada tenta demonstrar, porque a opção do crédito imediato na aquisição é restrita a máquinas e equipamentos, não sendo admitida tal sistemática na aquisição de veículos, tais como caminhões e vagões, conforme previsão trazida pelo art. 174 da IN RFB nº 1911/2019 acima transcrito.

Dessa forma, voto por manter as glosas efetivadas pelos motivos externados pela Fiscalização.

Consta da contrarrazões da PGFN:

#### **VIII) Glosas relativas ao ativo imobilizado**

A presente discussão em muito se assemelha àquela enfrentada quando se analisou o creditamento com base em insumos, uma vez que a norma legal que permite a apuração de créditos de bens do ativo imobilizado os vincula necessariamente à utilização na produção de bens destinados à venda ou na

prestação de serviços. Confira-se o teor do art. 3º, VI, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, **adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.**

(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

Para que possam gerar créditos das contribuições, as máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado devem, necessariamente, ter sido adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Como já demonstrado anteriormente, **ferrovia e porto não compõem a fase de produção de bens destinados à venda**, pois são etapas situadas após o término do processo produtivo de seus bens, tal como descrito pela própria VALE na ação fiscal.

(...)

A forma pela qual se oportuniza o cálculo dos créditos é sobre o valor dos encargos de depreciação desses bens, conforme a previsão do art. 3º, §1º, III, da Lei 10.833/2003, cujo teor é o seguinte:

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

(...)

**VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado**, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

**VII - edificações e benfeitorias** em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

(...)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...)

III - dos **encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI** do caput, incorridos no mês;

Portanto, não procede a afirmação recursal de que estaria incorreta a restrição feita pela Autoridade Fiscal acerca da obrigatoriedade do critério dos encargos de depreciação, porquanto há previsão legal expressa nesse sentido.

Entendo acertados os fundamentos do acórdão recorrido reforçado pelas contrarrazões acostadas pela PGFN com as quais concordo e adoto como razão de decidir.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

### 3.6 GLOSA DO CRÉDITO RELATIVO À PARCELA DE DEPRECIAÇÃO ACELERADA INDEVIDA

Alega a recorrente que:

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

Por fim, constata-se no despacho decisório que foram glosados ainda, créditos a título de parcela de depreciação acelerada indevida. **Desse modo, restou adotada a mesma premissa equivocada ---- já afastada exaustivamente pelos tribunais administrativos, como amplamente demonstrado acima ---- no sentido de que, também a aludida glosa seria justificaria em razão das fases PORTO e FERRORIA supostamente não serem parte integrante do processo produtivo da Recorrente, o que como visto, não se sustenta.**

**Sem prejuízo da reiterada fundamentação já apresentada quando ao descabimento da referida premissa, todavia, equivocada e que foi adotada em diversos momentos pelo i. fiscal para imputação da maioria das glosas ora em análise, destaque-se que, além dos argumentos já salientados obre a unicidade do processo produtivo, a Recorrente ainda as seguintes considerações sobre depreciação acelerada, cujos créditos por serem decorrentes de insumos presentes na cadeia produtiva da Recorrente e que se mostram relevantes e ou essenciais às suas atividades, ainda precisam ser analisados. Vejamos.**

Como destacado acima, restaram glosados valores das bases de créditos originadas de depreciação acelerada das parcelas relativas à Edificações e Benfeitorias e Máquinas e Equipamentos. Contudo, a glosa em questão se pautou em uma limitação excessivamente restritiva do processo produtivo da Recorrente.

Além da previsão “geral” de creditamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção do inciso II do art. 3º, das Leis 10.637/02 e 10.833/0316, a disciplina normativa do creditamento de PIS/COFINS sobre bens do ativo/edificações é especificamente disposta nos incisos VI e VII do referido dispositivo<sup>17</sup>.

Com o advento da Lei 11.488/07, as aquisições relativas às **edificações** efetuadas a partir de janeiro de 2007, construídas para os setores de produção das empresas, também passaram a gerar crédito na proporção de 1/24, desde que apropriado com base nas disposições constantes dos respectivos parágrafos<sup>18</sup>.

**Assim, o que temos de disciplina legislativa quanto às edificações é pela apropriação dos créditos a 1/300 (se relativo às edificações não operacionais) ou a 1/24 (se vinculado às edificações operacionais posteriores a janeiro de 2007 - §5º).**

**Vale frisar que, a RFB vem legitimando a possibilidade de apropriação dos créditos relativos às edificações destinadas à produção na proporção de 1/24 (v.Solução de Consulta COSIT 423/17)<sup>19</sup>.**

Frise-se também que, no tocante às **máquinas e equipamentos** do ativo, o benefício da depreciação acelerada foi posterior disposto de maneira ainda mais favorável ao contribuinte, no tocante aos bens de ativo/edificações (v. art. 1º da Lei 11.774/08).

**Portanto, a Recorrente espera deixar claro que, neste ponto, a glosa perpetrada pela Fiscalização além de desconsiderar as etapas do processo produtivo da empresa, que ensejam direito à créditos de PIS/COFINS, desconsidera ainda as parcelas dos créditos que deveriam ser apropriadas.**

**Por fim, para que não restem quaisquer dúvidas quanto ao referido direito creditório relativo à depreciação acelerada, traz ainda a Recorrente o destaque à recente jurisprudência do E. CARF acerca do tema --- em decisão que ainda, reforça mais uma vez também, o direito creditório decorrente do transporte de matérias primas, produtos intermediários, em elaboração e produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua relevância na cadeia produtiva.**

Vejamos.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

INSUMO. CONCEITO. STJ. RESP. 1.221.170/PR. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. (...)

**EDIFICAÇÕES/BENFEITORIAS. DEPRECIAÇÃO ACELERADA. CRÉDITOS. DESCONTO. IMPOSSIBILIDADE.**

**O desconto de créditos sobre os custos/despesas com encargos de depreciação acelerada de bens do ativo imobilizado, utilizados nas atividades da empresa, no prazo de 48 (quarenta e oito) meses, aplica-se somente a máquinas e equipamentos e, no prazo de 24 (vinte e quatro) meses, a edificações novas e a construções de edificações.**

(...)

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, mas desde que se trate de aquisições/dispêndios devidamente comprovados, tributados pelas contribuições e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, nos seguintes termos: **I) por maioria de votos, para reverter as glosas de créditos decorrentes da aquisição dos seguintes itens:**

(i) vestuários e uniformes essenciais e relevantes na cadeia produtiva, (ii)

embalagens para transporte, (iii) serviços de transporte de bens não geradores de crédito (bens não tributados), **(iv) transporte de insumos e de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, (v) encargos de depreciação, se se tratar de bem com vida útil acima de um ano, ou custo de aquisição de bombas para poço, tratores, roçadeira, peça e tinta para paletizadora, instalação elétrica para paletizadora e instalação de aeradores,** vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes e Ana Paula Pedrosa Giglio, que negavam provimento (...) (Processo 10940.902966/2017-73 - Data da Sessão 19/12/2023 – Relator: HELCIO LAFETA REIS - Nº Acórdão 3201-011.359) (grifos acrescentados).

No mesmo sentido, destacam-se os acórdãos nºs 3201-011.358, 3201-011.357, 3201-011.372, 3201-011.363, 3201-011.362, 3201-011.360, 3201-011.355, 3201-011.354, 3201-011.352, publicados recentemente em 26/02/2024.

Portanto, evidente também o descabimento quanto à referida glosa presente no despacho decisório (i) haja vista que embasada em premissa equivocada quanto ao processo produtivo da Recorrente e (ii) pois, em descon sideração à legislação sobre o tema e (iii) diante da observância do E. CARF quanto à possibilidade de creditamento.

Consta do acórdão recorrido:

Assim, ante à análise do processo produtivo da empresa e suas inúmeras etapas demonstradas de forma detalhadas acima, em contraponto ao referido fundamento do despacho decisório, resta ainda mais evidenciado o descabimento também da aludida glosa, haja vista que apesar de reconhecer a relevância e o emprego de tais bens, alegou meramente a fiscalização que estes seriam supostamente empregados em fase posterior à produção ---- em patente descon sideração à totalidade da cadeia produtiva.

Ademais, não prospera, tampouco, a menção da fiscalização sobre a suposta aplicação da restrição trazida na previsão do art. 6º da Lei nº 11.488/2007.

Com o advento da Lei 11.488/07, as aquisições relativas às edificações efetuadas a partir de janeiro de 2007, construídas para os setores de produção das empresas, também passaram a gerar crédito na proporção de 1/24, desde que apropriado com base nas disposições constantes dos respectivos parágrafos.

A empresa apresenta vários julgados do CARF sobre matérias diversas, porém apenas um deles faz menção à depreciação acelerada. Além disso, julgado das Turmas do CARF não vinculam esse Órgão Julgador.

Por conseguinte, mantém-se o entendimento da Fiscalização quanto à glosa dos créditos relativos à depreciação acelerada de máquinas e equipamentos agregados à estrutura PORTO e FERROVIÁRIA, já que não integrados diretamente ao processo produtivo.

Em contrarrazões a PGFN aduz que:

#### **IX) Glosa do crédito relativo à parcela de depreciação acelerada**

A decisão recorrida manteve o entendimento da Fiscalização no que se refere à glosa dos créditos relativos à depreciação acelerada de máquinas e equipamentos agregados à estrutura porto/ferrovia, porquanto não integrados à produção de bens.

Observa-se que a recorrente pretende se valer do mesmo dispositivo aplicado pela Fiscalização, o art. 6º da Lei 11.488/2007, para apurar os encargos de depreciação em 24 (vinte e quatro) parcelas. Confira-se o teor do dispositivo:

Do Desconto de Créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS de Edificações

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.**

§ 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.

A controvérsia do presente tópico é a mesma.

A Fiscalização motivou as glosas em razão de se tratarem de ativos lotados/aplicados em plantas operacionais não pertencentes ao processo de produção de bens, pois vinculados à estrutura de portos e ferrovias.

Não há reparos a fazer, conforme suficientemente debatido desde a conceituação de insumos. Porto e ferrovia são etapas posteriores ao término do processo de produção dos bens da VALE, o que inviabiliza a aplicação desse dispositivo em favor da pretensão do contribuinte.

Entendo acertados os fundamentos do acórdão recorrido reforçado pelas contrarrazões acostadas pela PGFN com as quais concordo e adoto como razão de decidir.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

#### 4 CONCLUSÃO

Por todo o exposto voto por conhecer do recurso voluntário rejeitar as preliminares e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO.

*Assinado Digitalmente*

**Márcio José Pinto Ribeiro**

#### VOTO VENCEDOR

Conselheiro Rachel Freixo Chaves, Redatora ad hoc

1. Na qualidade de redatora ad hoc, designada para elaborar e formalizar o voto vencedor neste julgamento, passo a examinar a controvérsia relativa ao reconhecimento do crédito sobre os dispêndios incorridos a título de arrendamento de usinas de pelotização

2. Com a devida vênia ao ilustre Relator, divirjo do entendimento adotado quanto ao não reconhecimento do referido crédito, pelas razões que passo a expor.

3. Quanto aos temas relativos ao creditamento sobre bens ou serviços utilizados no processo produtivo (fluxos ferrovia e porto), sobre bens do ativo imobilizado a eles vinculados e sobre a depreciação acelerada correspondente, tendo restado vencida a posição por mim defendida, deixo de apresentar declaração de voto, em respeito ao princípio da colegialidade.

4. Dessa forma, atendo-me exclusivamente à matéria que prevaleceu no colegiado, qual seja, o reconhecimento do crédito sobre os dispêndios com arrendamento de usinas de pelotização.

5. Conforme se depreende dos autos, a glosa foi fundamentada, em síntese, na impossibilidade de enquadramento dos contratos analisados nas hipóteses legais de creditamento previstas no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, sob o argumento de que (i) não se caracterizariam como arrendamento mercantil típico, (ii) não configurariam prestação de serviços, e (iii) tampouco se enquadrariam como insumos ou como aluguel de bens aptos a gerar crédito.

6. Todavia, tal conclusão, data venia, parte de premissa excessivamente formalista, fundada na qualificação jurídica estrita dos contratos, desconsiderando a materialidade econômica dos dispêndios e sua efetiva inserção na atividade produtiva da contribuinte.

7. Com efeito, os contratos em análise têm por objeto a cessão onerosa de complexo industrial estruturado, compreendendo usinas de pelotização, instalações, ativos operacionais e demais elementos necessários ao seu funcionamento, permitindo à recorrente a exploração direta de tais unidades no desenvolvimento de sua atividade econômica.

8. Nesse contexto, não se está diante de mera cessão passiva de bens isolados, mas de verdadeira disponibilização de capacidade produtiva organizada, intrinsecamente vinculada à produção de pelotas de minério de ferro destinadas à comercialização.

9. A circunstância de tais contratos não atenderem, sob o prisma formal, aos requisitos da legislação específica de arrendamento mercantil não possui, por si só, o condão de afastar o direito ao crédito, especialmente no âmbito do regime não cumulativo das contribuições, cuja interpretação deve se orientar por critérios de natureza material, econômica e funcional.

10. A propósito, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 651.703/PR (Tema 581 da repercussão geral), firmou entendimento no sentido de que o conceito de “serviço”, para fins tributários, não se restringe às obrigações de fazer, devendo ser compreendido de forma ampliativa, como o oferecimento de utilidade econômica a terceiro, mediante contraprestação, ainda que decorrente de operações complexas ou híbridas.

11. Naquele precedente, assentou-se expressamente que o Direito Tributário não está adstrito às categorias do Direito Privado, sendo inaplicável, de forma rígida, a distinção civilista entre obrigações de dar e de fazer, devendo prevalecer a análise da realidade econômica subjacente às operações.

12. Tal orientação revela a adoção, no âmbito constitucional tributário, de um conceito econômico de serviço, no qual o elemento determinante é a disponibilização de utilidade economicamente apreciável, e não a forma jurídica mediante a qual essa utilidade é estruturada.

13. Essa diretriz jurisprudencial mostra-se plenamente aplicável ao caso concreto, na medida em que os contratos de arrendamento das usinas de pelotização:

- (i) envolvem a disponibilização de estrutura produtiva complexa e integrada;
- (ii) viabilizam diretamente a atividade industrial da recorrente;
- (iii) constituem instrumento indispensável à geração de receitas tributadas;

(iv) representam, sob o prisma econômico, a transferência onerosa de utilidade produtiva.

**14.** Trata-se, portanto, de operação de natureza complexa, que não se exaure na mera cessão de bens, mas que se projeta como elemento essencial da dinâmica produtiva da empresa, devendo ser analisada à luz de sua função econômica, e não de sua conformação jurídico-formal.

**15.** À luz dessa compreensão, não se sustenta a negativa de creditamento fundada exclusivamente na ausência de enquadramento formal das operações nas hipóteses típicas previstas na legislação, sob pena de se privilegiar a forma em detrimento da substância, em manifesta incompatibilidade com a lógica do regime não cumulativo.

**16.** Com efeito, a não cumulatividade das contribuições ao PIS e à COFINS tem por finalidade neutralizar a incidência em cascata, assegurando que os custos necessários à atividade econômica não sejam onerados em duplicidade, o que impõe interpretação teleológica e sistemática das hipóteses de creditamento.

**17.** No caso vertente, resta evidenciado que os dispêndios com arrendamento das usinas de pelotização:

- (i) integram o custo de produção;
- (ii) são indispensáveis ao exercício da atividade econômica;
- (iii) possuem relação direta com a geração de receitas tributadas;
- (iv) inserem-se no ciclo econômico da atividade produtiva.

**18.** Assim, ainda que não haja aderência formal perfeita às hipóteses nominadas nos incisos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, a análise material da operação autoriza o reconhecimento do direito ao crédito, em consonância com a orientação constitucional e com os princípios que regem a não cumulatividade.

**19.** Cumpre registrar, ademais, que a matéria ora examinada já foi objeto de deliberação por esta mesma Turma, que, em situação análoga, adotou o conceito econômico de serviço como critério interpretativo para fins de creditamento no regime da não cumulatividade.

**20.** Com efeito, no Acórdão nº 3301-014.566, de 18 de setembro de 2025, de relatoria para o acórdão do Conselheiro Paulo Guilherme Derouledé, restou assentado que operações contratuais complexas, envolvendo a disponibilização de bens e estruturas operacionais, devem ser analisadas à luz de sua realidade econômica, reconhecendo-se que o direito de uso de bens se integra a um conjunto organizado de utilidades indispensáveis à atividade produtiva, sendo, portanto, aptas a caracterizar insumos para fins de creditamento.

**21.** Naquele precedente, consignou-se, de forma expressa, que o conceito econômico de serviço, tal como delineado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal,

autoriza a superação de construções formais fundadas na dicotomia civilista entre obrigações de dar e de fazer, de modo a permitir o reconhecimento do crédito sempre que presente utilidade econômica diretamente vinculada à atividade-fim do contribuinte.

**22.** Há, portanto, inequívoca convergência entre o entendimento firmado por esta Turma e a solução ora adotada, na medida em que, assim como no precedente citado, também no presente caso se está diante de operação de natureza complexa, na qual a cessão de uso de ativos se integra funcionalmente à atividade produtiva da contribuinte.

**23.** Admitir solução diversa implicaria esvaziar a efetividade do regime não cumulativo, permitindo que elementos essenciais da cadeia produtiva fossem desconsiderados para fins de creditamento em razão de meras construções formais.

**24.** Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, neste ponto, para reconhecer o direito ao crédito de PIS e COFINS sobre os dispêndios relativos ao arrendamento de usinas de pelotização, com a consequente reversão da glosa.

**25.** É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Rachel Freixo Chaves**