



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16682.902993/2020-16</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	3301-002.030 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	15 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	VALE S.A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

**RESOLUÇÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, em converter o julgamento em diligência para juntada do Relatório Fiscal e Anexos constantes do processo 16682.902988/2020-11, vencido o Conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro (relator), que entendia pela desnecessidade de conversão em diligência. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Keli Campos de Lima.

*Assinado Digitalmente*

**Márcio José Pinto Ribeiro** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Keli Campos de Lima – Redatora Designada.

*Assinado Digitalmente*

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Vinicius Guimaraes (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: 01/07/2017 a 30/09/2017, no valor de R\$ 228.080.384,66, transmitido através do PER nº 12493.60141.051219.1.5.19-3089.

### 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

#### **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.

(...)

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. Portanto, trata-se de contrato complexo, no qual há deveres impostos às partes envolvidas indissociáveis no qual não é possível dissociar no acordo de tráfego mútuo e direito de passagem a parte que poderia ter um caráter de aluguel da parte que poderia ser relativa à alguma prestação de serviços.

(...)

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 trilha, 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 Casta 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 DOS CRÉDITOS RELACIONADOS A SITUAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL**

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 101-028.754, datado de 24 de outubro de 2024.

Cientificada do Acórdão recorrido em 10/02/2025 , conforme termo de ciência de fls. 1771 a recorrente solicitou juntada de recurso voluntário em 11/03/2025 , vide fls.1775. O recurso voluntário de fls. 1777/1842 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 – DA PATENTE NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO – AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DO RESPECTIVO RELATÓRIO FISCAL – INSUFICIÊNCIA DE INFORMAÇÕES IMPRESCINDÍVEIS AO PROCESSO ADMINISTRATIVO**

(...)

Com efeito, para a surpresa da Recorrente, restou verificado que o despacho decisório em tela não está, todavia, acompanhado das mínimas informações necessárias para qualquer possibilidade de defesa, **não tendo sido a ele acostado o Relatório Fiscal referente a processo em questão, imprescindível à análise das glosas em discussão.**

É dizer, ao ter ciência do despacho decisório e adentrar ao processo em tela, verificou a Recorrente estar diante apenas do próprio despacho, o qual só contempla informações básicas sobre o crédito em análise e os números de Perdcomps relacionados, sem adentrar, contudo, na fundamentação relativa às glosas realizadas, quanto à parte do crédito não reconhecida. Não foi juntado ao processo o relatório fiscal com o detalhamento das glosas veiculadas.

Ao mesmo tempo em que a fiscalização imputa à Recorrente a alegação de “suposta insuficiência de crédito para compensar integralmente os débitos informados”, por outro lado não apresenta mínima fundamentação para tanto. Frise-se, não há clareza nas imputações, na fundamentação utilizada e na motivação do ato administrativo representando grave cerceamento do direito de defesa da Recorrente.

**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. 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 o TVF dos outros processos não se aplica ao presente, possuindo particularidades diversas, bem como que nenhuma glosa relativa a tal tema pode prevalecer.**

Portanto, é inequívoca a ausência de motivação do despacho decisório. Destaque-se que, a falta de motivação é vício que enseja a nulidade do ato administrativo, não sendo, o art. 59, do Decreto nº 70.235/72, taxativo. Ademais, a Lei nº 9.784/1999, no art. 2º e 50, determina que os atos administrativos devem ser devidamente motivados.

(...)

## **II.3 - 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**

Em adição, ainda que se possa cogitar pela suposta possibilidade de ausência da nulidade do processo --- o que se admite apenas para fins de argumentação ---- **há mais vícios no referido despacho.**

De plano, destaca a Recorrente que, diante da ausência de relatório fiscal, o qual deveria ter acompanhado o despacho decisório em tela ---- **na tentativa de se defender ---- seguiu a Recorrente com a consideração de Relatório Fiscal retirado de outros processos, referentes a intimações de outras épocas, dos quais é parte e que têm como objeto a discussão de créditos de PIS/COFINS atinentes trimestres diversos de 2017 (nºs 16682.902988/2020-11 e 16682.902991/2020-27), e que supostamente também poderiam abarcar os referidos PERDCOMPS ora em discussão.**

**Nada obstante, como já observado no tópico acima, eventuais medidas realizadas pela própria Recorrente como forma de viabilizar a apresentação de sua defesa, por certo não sanam e não suprem de forma alguma a patente nulidade incorrida pelo r. despacho decisório ante a falta da fundamentação, que necessariamente deveria ter sido transmitida pelo i. fiscal nos presentes autos.**

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.**

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, primeiramente pelo fato de tal informação constar de TVF alheio ao presente processo, e que não guarda sintonia com as tabelas referentes ao despacho decisório que originou o processo em tela.

Ademais, 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 3º trimestre de 2017. Ferindo os preceitos básicos da apuração determinado pela norma. Vejamos (fls. 111 do PDF – Doc\_Comprobatorios05):

Tabela presente no despacho decisório - ANEXO VIII-A Demonstrativo de Apuração de Suficiência de Crédito - PER- PIS NÃO CUMULATIVO – 3º trimestre (COFINS):

(...)

Na tabela 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 do valor total em discussão.

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.

Aliás, trata-se de procedimento que costuma ser observado pela fiscalização.

Nesse sentido, para que não restem quaisquer dúvidas quanto ao descabimento do procedimento adotado, traz a Recorrente trecho do despacho decisório

veiculado em caso semelhante (relativo a créditos de PIS/COFINS - período do 1º trimestre de 2018 – Processo nº 16682-907.309/2022-54). Vejamos:

(...)

Da análise acima, nota-se que, a fiscalização costuma ter o cuidado de segregar a totalidade dos créditos, em observância aos percentuais de rateio, conforme as seguintes classificações: “Tributada no Mercado Interno”, “Exportação” e “Não Tributadas no Mercado Interno”.

**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 85,54%(julho), 85,91%(agosto) e 86,10%(setembro) 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 10/2022, o que também não ocorreu, restando evidente, ainda, a DECADÊNCIA de qualquer possibilidade de direito nesse sentido.**

**Por se tratar de necessidade de lavratura de auto de infração, não há que se considerar o termo a quo do prazo decadencial como sendo a data da transmissão do Per/Dcomp, em 05/12/2019, conforme pretende levar a crer o r. acórdão recorrido.**

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.

(...)

### **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, considerando-se a extensão territorial do Brasil e a expressiva distância entre as minas e o mercado consumidor, é fato que a ausência do trinômio em questão inviabilizaria o escoamento do minério e interromperia o fluxo do processo produtivo da Recorrente.

(...)

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 pela PWC, 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 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.

Veja-se que mesmo o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018<sup>3</sup> --- 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 05/18<sup>4</sup> 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>5</sup>)<sup>6</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>7</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>8</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:

(...)

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. (...)

(...)

**II. Crédito. Arrendamento minerário. Segundo o Recorrente, o contrato de arrendamento minerário caracteriza-se por ser temporário, atípico e complexo, tendo por objeto a extração do principal insumo utilizado na sua produção (minério de ferro), cujos dispêndios dele decorrentes justificam-se pela necessidade de obtenção da referida matéria-prima, incluindo-se, portanto, no conceito de insumos, ou, alternativamente, no conceito de contrato de aluguel, sendo incorreto o entendimento da Fiscalização de que tais dispêndios se classificam como royalties. A Fiscalização havia considerado que o referido contrato se constituía, em verdade, numa “cessão temporária da mina”, em razão do fato de que o produto da exploração é a própria mina, situação em que se tem por impossível a devolução do bem ao fim do contrato no mesmo estado em que recebido, como ocorre nos verdadeiros contratos de arrendamento, não se tendo por configurado, ainda, tal dispêndio como insumo utilizado na produção. Conforme o Recorrente apontou no Recurso Voluntário, o contrato de arrendamento minerário encontra-se disciplinado pelo Departamento Nacional de Produção Mineral, por meio da Portaria DNPM nº 269/2008, em que se estipulam o conceito desse tipo de arrendamento e as condições necessárias à sua celebração, merecendo destaque a inexistência de transferência da titularidade da concessão da lavra (art. 2º, § 2º) e a impossibilidade de averbação do contrato por prazo indeterminado. **Logo, diferentemente da conclusão da Fiscalização, está-se diante, efetivamente, de um contrato de arrendamento, com contornos específicos, e considerando que, de acordo com o dicionário Houaiss, arrendamento é sinônimo de aluguel, o desconto de crédito da contribuição****

**encontra respaldo no inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, acima transcrito.** Não se pode perder de vista que o conceito de “prédio” em linguagem jurídica, termo esse que consta do referido inciso IV, abrange qualquer bem imóvel, edificado ou não; logo a mina arrendada encontra-se abrangida pela regra constante desse dispositivo. O contrato de arrendamento tem a mesma natureza do contrato de aluguel, sendo o diferencial entre eles o fato de que, no arrendamento, é facultado ao contratante a possibilidade de adquirir o bem ao término do período de vigência do documento, exceção essa não aplicável aqui, pois a Portaria DNPM nº 269/2008 não prevê essa possibilidade. Além disso, considerando o fato de que o arrendamento em questão se justifica por se tratar da obtenção da principal matéria-prima utilizada na produção sob análise, os gastos a ele relativos se enquadram, também, no conceito de insumo acima abordado, encontrando o direito de crédito autorizado pelo inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Logo, devem-se reverter as glosas relativas aos dispêndios com o contrato de arrendamento minerário. (...)

Diante do exposto, vota-se por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, no sentido de reverter as glosas identificadas no voto acima, observados os demais requisitos da lei e desde que os dispêndios se encontrem devidamente lastreados em documentação comprobatória, relativamente aos seguintes itens: a) dispêndios com o contrato de arrendamento minerário; **(Processo nº 10680.910610/2011-26 - Acórdão: 3201-009.659 – 3ª Seção/2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 15 de dezembro de 2021).** (grifos acrescidos)

**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 acrescidos);

**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>10</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 – Itabrasco; Cia Nipo Brasileira de Pelotização – Nibrasco; e Companhia Coreano Brasileira de Pelotização – Kobrasco. Também constatou-se vultuosos 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 manutenções das glosas em tela, **(i) Lei nº 6.099/1974**, alterada pela Lei nº 7.132/1983, e **(ii) Lei nº 4.595/1964** que emitiu a **Resolução BACEN 2.309/1996** (frise-se, que também aduz sobre a Lei nº 4.595/1964), não veiculam um conceito amplo que tenha pretensões de aplicabilidade irrestrita no ordenamento jurídico, mas apenas um conceito de arrendamento mercantil “para os efeitos desta Lei - nº 6.099/1974”.

**Inicialmente, em contraponto ao que dispôs o v. acórdão, que, entretanto, data vênua não se aprofundou no tema, cumpre pontuar que a Lei nº 6.099/1974 limita o conceito dos contratos de arrendamento somente para aqueles que terão tratamento tributário pela citada lei (especificamente).**

Nesse sentido, merece destaque para fins elucidativos, trecho do seu teor:

Art. 1º O tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil reger-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. (Redação dada pela Lei nº 7.132, de 1983) (grifos acrescidos).

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 R211, 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 vênua 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 não-cumulatividade, essa interpretação viola o princípio da igualdade (CF/88, art. 150, II), pois estabelece tratamento distinto entre os arrendatários em arrendamento financeiro e aqueles em arrendamento operacional, sem que exista qualquer justificativa 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>13</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>14</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 10.833/0315, 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>16</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>17</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>18</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.**

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. 1845/1894  
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 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 nº 8.748, 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.

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 CONCLUSÃO

Por todo o exposto voto por conhecer do recurso voluntário rejeitar a preliminar de diligência.

*Assinado Digitalmente*

**Márcio José Pinto Ribeiro**

### VOTO VENCEDOR

Conselheira Keli Campos de Lima, Redatora designada.

Em que pese o entendimento da i. Relator, ousou dele discordar em relação à desnecessidade de diligência.

Cuida-se de pedido de ressarcimentos de créditos de PIS/ Pasep e Cofins não cumulativos relativo a operações ocorridas entre 01/01/2017 e 31/12/2017. Em razão da existência de diversos pedidos de ressarcimento a análise do direito creditório foi realizada através do procedimento fiscal TDPF nº 07.1.85.00-2020-0000127-9. Além das glosas do presente processo, há valores apurados nos processos administrativos nº 16682.902988/2020-11, 16682-902.991/2020-27 e 16682.902995/2020-13.

Em manifestação de inconformidade (fls. 21/144)a Recorrente apontou que a ausência do relatório fiscal (e anexos) que ampararam o despacho decisório nos autos, argumentando que se valeu dos documentos juntados nos autos do processo 16682.902988/2020-11 para se defender das glosas, já que, embora se referisse a trimestre distinto, trouxe a análise de todo o período fiscalizado.

A DRJ, por sua vez, afastou o argumento da nulidade, mas fez constar expressamente na decisão recorrida (fls. 1674/1748) que os procedimentos de fiscalização que resultaram o relatório fiscal referente a análise do crédito de todo o ano calendário de 2017 foram formalizados nos processos nº 16682.902988/2020-11 e 16682-902.991/2020-27, vejamos:

ACÓRDÃO 101-028.754 – 9ª TURMA/DRJ01 PROCESSO 16682.902993/2020-16

No caso analisado, o PER/Dcomp foi transmitido em 05/12/2019 e a ciência do Despacho Decisório em 13/05/2024, 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.

Em recurso voluntário, a Recorrente reitera a necessidade do relatório fiscal e seus anexos nos autos arguindo nulidade por cerceamento de defesa.

Pois bem. Embora não se coadune com a tese de nulidade apontada pela Recorrente, uma vez que mesmo sem constar nos autos o relatório fiscal e seus anexos, esta se defendeu pontualmente em relação a todos os itens glosados, tanto em manifestação de inconformidade quanto no presente recurso, entendo que para que este Colegiado possa analisar detidamente os fatos e dar efetividade à verdade material, norteadora do processo administrativo fiscal, há a necessidade da juntada dos referidos documentos, a fim de não haja prejuízos e para correto saneamento do processo.

Assim, voto no sentido de converter o julgamento em diligência para que a unidade de promova a juntada do Relatório Fiscal e Anexos constantes do processo 16682.902988/2020-11.

*Assinado Digitalmente*

**Keli Campos de Lima.**