



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 16682.904095/2011-10  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-002.668 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de fevereiro de 2014  
**Matéria** Ressarcimento - PIS  
**Recorrente** VALE S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2004

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da contribuição social não cumulativa, são todos aqueles bens e serviços que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que sejam neles empregados indiretamente.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM SERVIÇOS DE CAPATAZIA, REBOCAGEM E SERVIÇOS PORTUÁRIOS. INADMISSIBILIDADE.

Não se vinculando à atividade propriamente produtiva, as despesas incorridas com capatazia e estiva se assemelham mais a espécies de despesas com vendas, sem que, todavia, haja hipótese permissiva para o creditamento.

FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTOS ACABADOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Por ausência de previsão legal, as despesas com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do próprio contribuinte não geram direito ao crédito das contribuições sociais não cumulativas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, **negar provimento ao recurso voluntário**. Vencidos os conselheiros Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva, Fernando Luiz da Gama D' Eça e João Carlos Cassuli Junior, que reconheceram os custos com frete de produtos acabados. Fez sustentação oral o Dr. João Manuel Martins Vieira Rolla, OAB/MG nº 78122.

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO - Presidente.

*Assinatura Digital*

MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente Substituto), Fernando Luiz da Gama Lobo d'Eça, Maria Aparecida Martins de Paula (Relatora), Alexandre Kern, João Carlos Cassuli Júnior e Maurício Rabelo de Albuquerque Silva.

## Relatório

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de crédito de PIS/Pasep não cumulativo - Exportação PER/DCOMP nº **31847.34522.291009.1.1.08-5039**, de 29/10/2009, nos termos do artigo 5º, I e § 2º, da Lei 10.637/2002, relativo ao **4º Trimestre/2004**, no montante de R\$ 8.887.950,19, que foi **indeferido** pela Delegacia Especial de Maiores Contribuintes no Rio de Janeiro (Demac/RJO), pela inexistência do direito ao crédito pleiteado.

Por retratar os fatos que sucederam no presente processo até a apresentação da Manifestação de Inconformidade, transcreve-se abaixo o relatório da decisão recorrida, objeto do Acórdão nº 07-33.464 - 4ª Turma DRJ/FNS:

(...)

### ***Termo de verificação fiscal***

*Para fins de verificação os valores informados em Dacon, a contribuinte foi intimada a apresentar arquivos digitais relativos à contabilidade e às notas fiscais do período, outubro de 2004 a dezembro de 2005 (Anexo 3). Por intermédio dos Termos de Intimação n.º II e n.º III (Anexo 5), foram solicitados: arquivos digitais referentes a notas fiscais de entrada; descrição do processo produtivo da empresa; os percentuais de rateio utilizados em cada mês; memórias de cálculo dos créditos; cópia de notas fiscais de aquisição de energia elétrica; e demonstrativo mensal das receitas de exportação.*

*Na verificação do valor do crédito declarado em Dacon foram glosados da base de cálculo os valores que seguem.*

*Dos montantes informados a título de **Bens Para Revenda**, foram glosados os valores referentes às diferenças positivas entre os montantes informados no Dacon e os apurados nos arquivos digitais de notas fiscais e informados nas memórias de cálculo apresentadas pela contribuinte.*

*Dos montantes informados a título de **Bens Utilizados como Insumo**, foram glosados os valores referentes às aquisições de produtos adquiridos para “uso e consumo”, conforme informação prestada pela fiscalizada através da planilha 02. **Bens Utilizados com Insumos\_2004.xlsx**, de onde consta a segregação dos bens adquiridos entre os utilizados na “Industrialização” e os para “Uso e Consumo”.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/03/2015 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 10/03/2015 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 25/03/2015 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Relata a autoridade fiscal que no arquivo contendo a memória de cálculo, os valores mensais apurados pela contribuinte a título de **Serviços Utilizados como Insumo** são maiores do que aqueles constantes no correspondente Dacon. E que, em análise ao referido, verificou que foram computados vários serviços que não se enquadram no conceito de insumo, os quais foram glosados da base de cálculo do crédito. Cita os serviços de: transporte realizado entre estabelecimentos; projetos e estudos de engenharia e geologia; “rodoviário domiciliar”; manutenção de equipamentos ferroviários; limpeza e manutenção prediais; serviços portuários. Informa que na planilha **Serviços Utilizados como Insumos\_2004** glosados relaciona as notas fiscais e os serviços glosados de ofício (Anexo 9).*

*Foram aceitos os créditos relativos às despesas com **energia elétrica** informados no Dacon para o trimestre em análise.*

***Das Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoas Jurídicas, e dos créditos sobre Bens do Ativo Imobilizado,** foram glosadas as diferenças positivas entre os valores informados no Dacon e os apurados conforme demonstrado na memória de cálculo correspondente apresentada pela contribuinte.*

***Das Despesas de Armazenagem e Frete na Operação de Venda,** foram glosadas as diferenças positivas entre os valores informados no Dacon e os totais extraídos dos arquivos de notas fiscais de aquisição de serviço de transporte (CFOP 1352, 1353, 2352, 2353).*

*Considerando os valores apurados de ofício na presente ação fiscal, a autoridade fiscal apurou os totais de crédito de contribuição não cumulativa para o PIS, os quais foram integralmente utilizados na dedução dos valores das contribuições a recolher apuradas no 4º trimestre de 2004.*

*Não remanescendo crédito disponível para ressarcimento, o pedido foi indeferido.*

#### **Manifestação de inconformidade**

*Preliminarmente, a recorrente suscita a nulidade do feito fiscal, seja por não exaurir a matéria tributável, nos moldes ditados no artigo 142 do CTN, seja por violar a garantia constitucional da ampla defesa.*

*A recorrente, em síntese, argumenta no sentido de que o Fisco baseou-se em mera presunção, pois não teria apurado exaustiva e concretamente a natureza das despesas que glosou da base de cálculo do crédito, como manda o artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN). Nesse sentido diz que o Fiscal, “além de não ter explicitado de forma contundente as razões objetivas que levaram à caracterização das irregularidades, em que pese ter tido acesso a diversos fluxogramas descritivos do processo produtivo”, ainda deixou de realizar as necessárias diligências a fim de verificar/confirmar a procedência e*

legitimidade das informações por ela prestadas durante o procedimento fiscal acerca dos valores informados no Dacon, em “flagrante ofensa ao princípio da verdade material”. Aduz que, ainda persistindo dúvidas, cabia ao Fisco buscar obter outras informações, junto ao contribuinte ou relevar qualquer irregularidade que, eventualmente, poderia existir, ex vi o artigo 112, II, do CTN. Por conta disso, conclui que “o fundamento do despacho decisório se assenta na mera análise de alguns documentos fiscais e planilhas apresentadas pelo contribuinte, distante da análise da adequação das hipóteses de creditamento à realidade do contribuinte”, que “em hipótese alguma, poderia [o Fisco] encerrar seus trabalhos sem ter efetiva convicção de suas alterações” e que ante essa “análise subjetiva e superficial” restou prejudicado em seu direito à ampla defesa.

Na sequência, a recorrente, com fundamento na Constituição Federal, tece suas considerações sobre a não cumulatividade da contribuição para o PIS e da Cofins para concluir, em síntese, que “o direito aos créditos da contribuição está atrelado aos custos, despesas e encargos de tudo o que contribua para a obtenção de receitas...”.

No que concerne à glosa de valores da base de cálculo do crédito, a recorrente inicia contestando a **glosa de aquisições de bens para uso e consumo**. Alega que ao contrário do que ocorre no caso ICMS e do IPI, não se aplica à contribuição para o PIS o critério do contato físico ou da vinculação/incorporação física entre as mercadorias adquiridas (insumo) e aquelas objeto de saída. Defende que o que importa é se o bem ou serviço é diretamente aplicado no processo produtivo, como é o caso dos produtos e serviços adquiridos que, conforme justificado pela descrição dos itens apresentados pela fiscalização, bem como as descrições dos itens e Notas Fiscais de aquisição ora anexadas aos autos e/ou respectivas telas do sistema da empresa trazidas (doc. 03, anexo), são indispensáveis ao processo produtivo, por serem aplicados diretamente no seu processo produtivo e indispensáveis a este, o que poderá ser demonstrado pela prova pericial cuja produção pleiteia. Como exemplo de bens cuja qualificação como insumos resta plenamente evidenciada, destaca partes e peças de pás-carregadeiras, perfuratrizes e outros equipamentos destinados à própria atividade de lavra. Aduz que os bens em questão de algum modo estão diretamente relacionados ao processo produtivo, e que se assim se tivesse atentado a Autoridade Administrativa, ao invés de se basear em critérios eminentemente equivocados, teria concluído que a classificação destes como insumos e que estes conferem direito aos créditos da contribuição estaria correto, como se infere da Solução de Divergência COSIT n.º 35, de 07/10/2008.

No que concerne aos valores inseridos no montante informado a título de **Serviços Utilizados como Insumo**, contesta a glosa dos valores referentes aos **serviços de operação portuária**. Alega que, ainda que não se trate, especificamente, de serviços de transporte ou armazenagem, integram etapa indissociável do transporte da mercadoria, sem a qual restaria inviabilizada a venda do produto final. Traz a transcrição da descrição técnica dos **serviços portuários constantes do contrato celebrado entre ela e a prestadora de tais serviços, a COMPANHIA**

*PORTUÁRIA BAÍA DE SEPETIBA. Acrescenta que legislação permite o crédito em relação ao frete na venda e argumenta que se tal frete, dadas as peculiaridades da operação, não se completa sem a fase intermediária, deve a norma ser interpretada de forma a estender o direito ao crédito a todas as despesas que, além de ensejarem a fabricação do produto ou realização do serviço, permitam a entrega do bem ao comprador final, no que se enquadrariam os mencionados serviços portuários. Defende que, de qualquer forma, o direito aos créditos sobre tais serviços existe, dada a natureza do regime não cumulativo da contribuição, que permite a geração de crédito em relação a todos os custos necessários e inerentes à atividade produtiva geradora da receita. Traz excertos de decisões do CARF a fim de corroborar o tal entendimento.*

*Alega que também não foram levadas em consideração **despesas de frete na operação de venda**. Menciona, as despesas incorridas com serviços de transporte ferroviário de minério entre a mina e o Porto, prestados pela MRS LOGÍSTICA S/A, e com serviços de transporte marítimo do produto, prestados pela LOG-IN LOGÍSTICA INTERMODAL S/A. Explica que trata-se de despesa essencial e diretamente relacionada à efetivação do processo produtivo da Suplicante. E diz que tendo em vista o elevado volume de Notas Fiscais envolvidas, traz à colação telas do seu sistema, por amostragem, que representam o lançamento contábil de Notas Fiscais que não foram incluídas no cálculo do crédito reconhecido no despacho decisório (doc. 06, anexo), evidenciando que créditos legítimos deixaram de ser computados, o que, por si só, demonstra a inexatidão do trabalho fiscal e, por outro lado, autorização a realização de prova pericial.*

*Reclama, ainda, que também deixaram de ser considerados os créditos relativos ao **transporte realizado entre estabelecimentos**. Explica tratarem-se de serviços de transporte inerentes à venda do produto final, compõe o ciclo de comercialização superveniente à produção do bem demandado, derivado da logística adotada pela Suplicante, equivalente à formação de "corredores" de exportação através dos quais uma determinada mina transfere o produto acabado para outra, que centraliza as vendas seja para o exterior, seja para o mercado interno.*

*Contesta a glosa das despesas com **energia elétrica** alegando que o Fisco admitiu, apenas, o montante informado na DACON sem apurar a exatidão das informações prestadas pelo sujeito passivo.*

*Ao final, a recorrente requer o deferimento de prova pericial técnica e contábil, apresentando quesitos e indicando assistente técnico.*

*É o relatório.*



Mediante o Acórdão nº **07-33.464**, da 4ª Turma da DRJ-Florianópolis, de 29/11/2013, foi julgada improcedente a manifestação de inconformidade, não tendo sido reconhecido o direito creditório, conforme ementa abaixo transcrita:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**ANO-CALENDÁRIO: 2004**

**NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.**

*Respeitados pela Administração Fazendária os princípios da motivação, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, é improcedente a alegação de cerceamento de defesa e nulidade do feito fiscal.*

**DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE**

*É do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a existência do crédito utilizado por meio de desconto, restituição ou ressarcimento e compensação.*

**DILIGÊNCIA. PERÍCIA. INDEFERIMENTO.**

*Em estando presentes nos autos do processo os elementos necessários e suficientes ao julgamento da lide estabelecida, prescindíveis são as diligências e perícias requeridas pelo contribuinte, cabendo a autoridade julgadora indeferi-las.*

**DIREITO DE CRÉDITO. ALEGAÇÕES CONTRA O FEITO FISCAL. PROVA. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.**

*Nos processos administrativos referentes reconhecimento de direito creditório, deve o contribuinte, em sede de contestação ao feito fiscal, provar o teor das alegações que contrapõe aos argumentos postos pela autoridade fiscal para não reconhecer, ou reconhecer apenas parcialmente o direito pretendido.*

**PIS. COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DO CRÉDITO. DACON**

*No âmbito do regime não cumulativo da Contribuição para o PIS e da Cofins, a apuração dos créditos é realizada pelo contribuinte por meio do Dacon, não cabendo a autoridade tributária, em sede do contencioso administrativo, assentir com a inclusão, na base de cálculo desses créditos, de custos e despesas não informados ou incorretamente informados neste demonstrativo.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

**ANO-CALENDÁRIO: 2004**

**PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.**

*As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da contribuição para o PIS são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não*

*estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.*

**PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO.**

*No regime não cumulativo da contribuição para o PIS, somente são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: os combustíveis e lubrificantes, as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.*

A empresa autuada foi regularmente cientificada da decisão de primeira instância, por meio eletrônico, mediante consulta do arquivo correspondente no sistema e-processo efetuada em 28/01/2014.

Em 26/02/2014, a contribuinte apresentou suas razões de defesa no Recurso Voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), sintetizadas a seguir:

**1) DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO E DA DECISÃO RECORRIDA (ANTE A NEGATIVA DE REALIZAÇÃO DA PERÍCIA)**

Deve ser reconhecida a nulidade do Procedimento Fiscal que embasou o indeferimento do ressarcimento pleiteado, por ausência de cotejo técnico e analítico sobre a natureza dos bens e serviços adquiridos que originaram o crédito objeto do pedido de ressarcimento.

Conquanto a auditoria fiscal tenha concluído que se deve ter por insumos na fabricação ou produção de bens "*as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da sua aplicação direta no processo produtivo do bem destinado a venda*", inexistente, no Relatório Fiscal, uma análise técnica dos bens e serviços adquiridos, no que toca seu papel no processo produtivo da Recorrente, em especial, para concluir se eles (i) são aplicados no processo industrial; (ii) sofrem desgaste em ação exercida para a fabricação do produto final, à luz do conceito normativo adotado. Até porque o exame fiscal não foi acompanhado de qualquer diligência no sentido de averiguar, concretamente, tais nuances fáticas, com flagrante ofensa ao princípio da verdade material.

O artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN) impõe à autoridade lançadora a delimitação exaustiva da matéria tributável, sob pena de violação à garantia da estrita legalidade.

Com efeito, sem dados técnicos capazes de refutarem as informações prestadas pelo Contribuinte, perde qualquer sustentação a afirmação no sentido de que tais bens e serviços não podem ser considerados como insumos ou produtos intermediários, assim como pretendido pelo Relatório Fiscal e mantido pela decisão recorrida. Sobretudo porque, ao

desconsiderar os créditos indicados com base em análise subjetiva e superficial, resta a Recorrente impedida de contrapor, adequadamente, os argumentos fiscais, justamente pela ausência de elementos concretos e objetivos a justificar o indeferimento do pedido de ressarcimento, com afronta à garantia constitucional da ampla defesa.

Nesse sentido foi que a Recorrente requereu, em sua defesa, que fosse determinada a realização de perícia, nos termos do art. 5º, LIV e LV da Constituição Federal, do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 35 do Decreto 7.574/2011, o que não foi deferido pela autoridade julgadora de primeira instância.

Destarte, seja por não exaurir a matéria tributável, nos moldes do artigo 142 do CTN, seja por violar a garantia constitucional da ampla defesa, o Procedimento Fiscal em tela merece ser anulado ou, sucessivamente, seja determinado o retorno dos autos à DRJ para que, ao menos, seja deferida a realização da perícia técnica suscitada.

## 2) DA REGULARIDADE DA BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS NO TOCANTE A BENS E SERVIÇOS "UTILIZADOS COMO INSUMOS"

Ao indeferir o ressarcimento dos créditos de PIS relativos à aquisição de bens e serviços utilizados como insumos ou produtos intermediários no processo produtivo da Recorrente, entendendo, por conseguinte, que estes não estariam intrínseca e diretamente associados ao processo produtivo dos bens destinados à venda, a Fiscalização se valeu dos conceitos previstos nas Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, os quais foram ratificados pelo acórdão recorrido.

No entanto, o conceito do termo *insumo* não pode ser dissociado daquele utilizado pelo artigo 3º, II da Lei nº 10.637/2002, sendo que as instruções normativas se destinam a somente regulamentar este dispositivo.

A não cumulatividade do PIS consiste em regra constitucional imperativa, trazida pelo artigo 195, § 12º, introduzido pela Emenda Constitucional nº 42, norma esta que, quanto ao tema, dispôs caber ao legislador ordinário somente a definição dos *"setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas"*. Em outras palavras, é a Constituição que dita ao legislador a disciplina jurídica dos créditos de contribuições sociais, e não o inverso. E tanto é assim que, ao revés do que ocorre com o ICMS, o constituinte não outorgou ao legislador infraconstitucional competência para regular o regime da compensação.

Interpretando-se o conceito de *insumos* do artigo 3º, II da Lei nº 10.637/2002, deve este incluir não só os produtos fisicamente incorporados nas mercadorias produzidas, mas todo e qualquer item que onera diretamente o custo do produto final e, portanto, está diretamente vinculado, por causa e efeito, à sua obtenção. O que melhor se compatibiliza com o conteúdo específico da não cumulatividade, em relação às contribuições sociais.

Sobredito regime guarda relevante distinção em relação àquele aplicável ao IPI e ao ICMS. No caso do PIS, a regra matriz de incidência está vinculada a elemento diverso dos referidos impostos. Enquanto o critério material das contribuições é a *receita*, o IPI e o ICMS estão vinculados, de uma forma ou outra, à *mercadoria*, objeto de operação de circulação jurídica. É o que se infere do artigo 1º da Lei nº 10.637, pois as contribuições *"com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil"*.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/03/2015 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente e

m 10/03/2015 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 25/03/2015 por GILSON MA

CEDO ROSENBERG FILHO

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA



É dizer, o que deve ser observado, neste caso, é a vinculação entre a *receita* verificada na etapa anterior do ciclo econômico, que representou custo ou despesa para o adquirente ou tomador de serviço, e a *receita* auferida, ao final, por aqueles. O critério da vinculação *física* entre as mercadorias adquiridas e aquelas objeto de saída, aplicável ao IPI e ao ICMS e objeto das INs 247 e 404, não pode ser transplantado para o caso vertente, pois se baseia em elemento próprio contido na regra matriz destes impostos (a *mercadoria*). É irrelevante, desse modo, a incorporação de insumos aos produtos finais, seu contato físico com aqueles, e a intensidade de desgaste físico de determinados bens. Não se pode afastar do conceito de insumos (ou de produtos intermediários, espécie daquela) aquelas mercadorias que, embora não incorporadas ao produto final, são indispensáveis à geração da receita, no sentido de que esta, sem os mesmos, não seria auferida.

Conforme justificado pela descrição dos itens apresentados pela fiscalização, bem como as descrições dos itens e Notas Fiscais de aquisição apresentadas na Manifestação de Inconformidade, além das respectivas telas do sistema da Recorrente, é fácil perceber a vinculação entre a receita obtida com a venda do produto final e aquela que originou a entrada do bem no estabelecimento, bem como a relação de dependência entre ambos.

A este respeito, destacam-se, a título ilustrativo, os bens cuja qualificação como insumos resta plenamente evidenciada, como partes e peças de pás-carregadeiras, perfuratrizes e outros equipamentos destinados à própria atividade de lavra.

O pressuposto que ora se aplica é o mesmo ilustrado na Solução de Divergência COSIT nº 35/2008 (DOU de 07.10.2008), através da qual restou firmado que todas as peças e equipamentos que sofram desgaste em razão da sua inserção no processo produtivo geram direito ao crédito do PIS e da COFINS.

Percebe-se, por conseguinte, que o Fisco deixou de se atentar para a natureza dos equipamentos, partes, peças e serviços adquiridos e sua aplicabilidade, aspectos primordiais para verificar se a despesa está atrelada à geração de *receita*, preponderantemente decorrente das operações de exportação. Notadamente porque o objeto social da Recorrente é por demais amplo, iniciando-se o processo produtivo com a extração da matéria prima mineral e prosseguindo por diversas etapas de beneficiamento, até a colocação do produto final no mercado. Ao assim fazer, o Fisco, acaba, ainda, por anular indevidamente o efeito pretendido pela norma, impondo distinção não albergada pela norma matriz do benefício.

Evidente, portanto, o desacerto do acórdão ao manter a desconconsideração dos créditos tratados neste item, que ora se requer sejam admitidos para fins do pedido de ressarcimento.

### 3) DO DIREITO AO CRÉDITO EM RAZÃO DAS ATIVIDADES DESCRITAS COMO SERVIÇOS PORTUÁRIOS

No que tange aos créditos tomados pela Recorrente com relação aos denominados **serviços portuários** (capatazia, rebocagem, movimentação de container e serviços prestados a bordo de navio), o acórdão entendeu que "não encontram suporte na legislação de regência".

A descrição técnica dos citados serviços portuários, constante do contrato celebrado entre a Recorrente e a prestadora de tais serviços, a COMPANHIA PORTUÁRIA BAIA DE SEPETIBA, é a seguinte:

*Constitui objeto deste CONTRATO a prestação de serviços de operação e movimentação portuária de minério de ferro pela CPBS para a CVRD, de agora em diante designados "SERVIÇOS", através do Terminal Portuário de Sepetiba -TPS, situado na Estrada Ilha da Madeira, s/nº, Município de Itaguaí, Estado do Rio de Janeiro, de agora em diante designado "TERMINAL", que compreendem, mas não se limitam, a execução das seguintes atividades: descarga de vagões ferroviários, empilhamento, manuseio, quando necessário carregamento nos navios do minério de ferro da CVRD destinados ao mercado externo, e amostragem.*

Ainda que não se trate, especificamente, de serviços de transporte ou armazenagem, é claro que a atuação da prestadora de serviço, ao recepcionar os vagões, desembarcar e agrupar o minério e, inclusive, embarcá-lo diretamente nos navios, consiste etapa indissociável do transporte da mercadoria, cuja ausência inviabilizaria própria venda do produto final da Recorrente, razão pela qual, por corolário lógico, é de se tratar a despesa respectiva como parcela do custo do transporte, sem a qual sequer será a mercadoria entregue ao comprador final.

Destaca-se, a respeito, o teor do artigo 3º, IX da Lei nº 10.833/2003, que, apesar de não constar na Lei nº 10.637/2002 norma idêntica à do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, esse dispositivo também se aplica à apuração dos créditos da contribuição para o PIS por força do disposto no artigo 15, inciso II da referida Lei.

Não se pode contestar que, se o frete na venda confere direito de crédito, e que, se o transporte remunerado por este frete, dadas às características peculiares da operação (necessidade de transbordo para continuidade do transporte pela via marítima), não se completa sem a etapa intermediária realizada no porto, deve a norma ser interpretada de forma a entender o direito ao crédito a todas as despesas que, além de ensejarem a fabricação do produto ou realização do serviço, permitam a entrega do bem ao comprador final, no que se enquadrariam os mencionados serviços portuários.

Ainda que não se admita o crédito, sob este ponto de vista, há que se considerar a natureza intrínseca do regime não cumulativo do PIS, a qual está atrelada ao critério material das respectivas hipóteses de incidência, qual seja, a receita. Por conseguinte, como já registrado, há que se verificar quais os custos - resultados de anterior *receita*, auferida por terceiros, devidamente tributada - são necessários e inerentes à *geração de nova receita*, isto é, que estão ligados à atividade produtiva da qual resulta, igualmente, *receita*.

Assim, o direito ao créditos há de ser conferido aos custos, despesas e encargos - tais como os serviços portuários da CPBS - que, efetivamente, contribuam para a geração de receita, sendo este o caso de sobreditos serviços, vez que, conforme já destacado, sem eles não haveria entrega do bem ao comprador, não se aperfeiçoando a venda do minério de ferro.

Na mesma linha, o CARF já acolheu, no Acórdão nº 9303-01.035 - 3ª Turma, sessão de 23.08.2010, a tese de que as despesas essenciais e diretamente relacionadas à atividade, em si, do contribuinte são equiparados a insumos, sendo devido, portanto, o creditamento. Extrai-se do referido Acórdão que o direito de crédito está vinculado ao fato de tal bem contribuir para o pleno exercício de sua atividade econômica (indústria, comércio ou serviços), viabilizando a produção da receita.

Não restam, portanto, dúvidas quanto à vinculação entre as despesas com o Contrato acima - e as demais de mesma natureza - e a obtenção de receitas pelo contribuinte, ensejando, uma vez mais, o direito ao crédito que foi glosado.

#### 4) DOS CRÉDITOS DERIVADOS DO PAGAMENTO DE FRETE

Nessa mesma linha, também não foram levadas em consideração **despesas de frete na operação de venda**, cujo direito de crédito advém de expressa disposição legal (arts. 3º, IX e 15, II, da Lei nº 10.833/03).

Dentre elas podemos relacionar as incorridas por serviços prestados pela MRS LOGÍSTICA S/A, a saber, no transporte de minério no modal ferroviário, entre a mina e o Porto, bem como à LOG-IN LOGÍSTICA INTERMODAL S/A, responsável pelo transporte marítimo do produto. Trata-se de despesa essencial e diretamente relacionada à efetivação do processo produtivo da Recorrente, na sistemática da não cumulatividade do PIS acima abordada, cujo fundamento máximo é a desoneração da cadeia de circulação dos bens.

Tendo em vista, uma vez mais, o elevado volume de Notas Fiscais envolvidas, a Recorrente trouxe à colação telas do seu sistema, por amostragem, que representam o lançamento contábil de Notas Fiscais que não foram incluídas no cálculo do crédito reconhecido no despacho decisório, evidenciando que créditos legítimos deixaram de ser computados, o que, por si só, demonstra a inexatidão do trabalho fiscal e, por outro lado, reforça a necessidade de realização da prova pericial.

Além do que, deixaram de ser considerados os créditos relativos ao *"transporte realizado entre estabelecimentos"*. Na verdade, trata-se de despesa inerente à venda do produto final, pois a aludida transferência compõe o ciclo de comercialização superveniente à produção do bem demandado, derivado da logística adotada pela Recorrente, equivalente à formação de *"corredores"* de exportação através dos quais uma determinada mina transfere o produto acabado para outra, que centraliza as vendas seja para o exterior, seja para o mercado interno. De forma que, o transporte entre estabelecimentos é uma etapa indissociável do transporte do produto *como um todo*, composta de várias etapas que, ao cabo, tem por fim a entrega da mercadoria ao consumidor. O intuito do legislador, ao permitir a apuração do crédito decorrente do frete na operação de venda, era beneficiar essa operação independentemente da logística adotada para sua realização.

Em assim sendo, ao desconsiderar os créditos decorrentes de tais condições, o acórdão recorrido está contrariando a finalidade da norma, uma vez que o custo do transporte para realizar a transferência do produto acabado entre o estabelecimento produtor e o estabelecimento exportador da Recorrente está diretamente relacionado à operação de venda desses produtos, posto que é suportado pelo contribuinte justamente para facilitar a logística de suas vendas e gerar receita.

Ao final de Recurso Voluntário, requereu a Recorrente o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, para decretar a nulidade do Procedimento Fiscal que ensejou o indeferimento do crédito pleiteado, determinando-se a realização de perícia técnica na forma em que requerida na Manifestação de Inconformidade ou, sucessivamente, caso se entenda que o feito esteja em condição de julgamento, seja dado provimento ao Recurso, reformando-se o acórdão recorrido, a fim de que seja deferido o seu pedido de ressarcimento.

#### E o breve relatório.

## Voto

Conselheiro MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA

Por atender aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

Conforme já pronunciado pelo julgador de primeira instância, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, são definitivas, por não terem sido contestadas, as glosas dos valores referentes às diferenças positivas verificadas entre os montantes informados no Dacon e os apurados nos arquivos digitais de notas fiscais e informados nas memórias de cálculo apresentadas pela contribuinte em relação a *Bens Para Revenda, Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoas Jurídicas e Bens do Ativo Imobilizado*. Também não integra a lide a questão da *energia elétrica*, pois não houve glosas referente a essa rubrica.

Em síntese, além da preliminar de nulidade da decisão recorrida, a recorrente contestou genericamente a interpretação restrita de *insumos* da fiscalização e da autoridade julgadora para a análise do direito ao crédito sobre os *bens e serviços*, e, em caráter especial, as glosas dos serviços portuários e despesas de frete na operação de venda, que foram requeridos sob a rubrica de *serviços utilizados como insumos*.

Delimitada a lide no que concerne às glosas dos *bens e serviços utilizados como insumos*, passemos, então, a análise das alegações do recurso voluntário.

### 1) Preliminar de nulidade da autuação e da decisão recorrida

Nada há a reparar no procedimento fiscal que embasou o indeferimento do pleito de ressarcimento da recorrente, eis que efetuado com as informações, planilhas e documentos por ela apresentados em respostas às intimações da fiscalização.

As glosas da fiscalização foram devidamente motivadas sob diversas rubricas, em conformidade com a legislação aplicável, observando-se o processo produtivo da recorrente e contendo todas as informações necessárias e suficientes para a sua adequada contestação, não havendo que se falar em cerceamento do seu direito de defesa.

No que concerne aos créditos de *bens utilizados como insumos*, por exemplo, classificados pelo contribuinte como *utilizados na industrialização* ou *de uso e consumo*, a fiscalização glosou as importâncias relativas ao *uso e consumo*, sob o argumento de que "os produtos adquiridos para uso e consumo, os quais não se incorporam à mercadoria ou ao serviço final, não possibilitam a apuração de créditos na sistemática da não cumulatividade".

Quanto aos *serviços utilizados como insumos*, por exemplo, consta, na informação fiscal, a seguinte motivação para a glosa dos créditos dessa rubrica:

### Serviços utilizados como insumos

*Em relação à aquisição de serviços utilizados como insumos, cabe praticamente o mesmo entendimento aplicado aos bens de insumo. Ou seja, conforme determina a Instrução Normativa SRF n.º 404, de 2004, a pessoa jurídica pode obter créditos oriundos de aquisições efetuadas no mês, de serviços utilizados*

*como insumo na produção ou na prestação de serviços. Em*

*outras palavras, geram créditos a aquisição de serviços utilizados diretamente na produção de bens destinados a venda ou aplicados na prestação dos serviços vendidos pela contribuinte.*

*Na memória de cálculo fornecida pela contribuinte, os valores mensais apurados pela contribuinte a título de Serviços utilizados como insumos são maiores do que aqueles constantes no correspondente Dacon. Entretanto, a análise do referido arquivo revela que a empresa computou vários serviços que não se enquadram nos dispositivos da IN SRF n.º 404, de 2004, dentre os quais, podem ser citados: transporte realizado entre estabelecimentos; projetos e estudos de engenharia e geologia; “rodoviário domiciliar”; manutenção de equipamentos ferroviários; limpeza e manutenção prediais; serviços portuários e etc.*

*Por exemplo, serviços portuários, como: capatazia; rebocagem; movimentação de container; e serviços diversos prestados a bordo de navio, não podem ser considerados insumos de produção dos bens produzidos pela interessada. Isso porque, os serviços de movimentação de container e os serviços prestados a bordo de navio, como as próprias denominações esclarecem, não possuem qualquer relação com a produção de minério. Trata-se de serviços auxiliares executados em momento posterior, quando da venda ou escoamento do que foi produzido. Da mesma forma, os serviços de capatazia (movimentação de mercadorias nas instalações portuárias, compreendendo o recebimento, conferência, transporte interno, conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega) e rebocagem (serviços executados por rebocadores para cumprir as manobras de atracação e desatracação de navios) não se subsumem em serviços que possam ser considerados insumos “aplicados ou consumidos” na fabricação.*

*O entendimento exposto no exemplo para os serviços portuários aplica-se às outras aquisições relacionadas, motivo pelo qual os correspondentes valores devem ser desconsiderados no computo dos créditos de PIS não-cumulativo.*

*A Planilha Serviços Utilizados como Insumos\_2004 glosados relaciona as notas fiscais e os serviços glosados de ofício (Anexo 9). Tais valores devem ser deduzidos dos montantes presentes na memória de cálculo da contribuinte (arquivo 03. Serviços Utilizados como Insumos\_2004.xlsx – Código de Autenticação SVA – 919cbab3-8accc3c8-5b9fbcc9- 78f21f0f). O quadro a seguir demonstra os créditos de serviços utilizados como insumos que devem ser considerados na apuração dos créditos a descontar de PIS não-cumulativo devido:(...)*

De forma que caberia à recorrente, por ocasião da manifestação de inconformidade, comprovar a eventual existência de elemento modificativo ou extintivo na decisão que indeferiu o seu pleito, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 333,

II do Código de Processo Civil.



O fato de as glosas terem sido feitas sob determinadas rubricas, eis que a motivação das glosas era idêntica para todos os itens que as compunham, não representou qualquer óbice à recorrente para produzir a argumentação contrária, acompanhada da produção pertinente de provas, relativamente à eventual pertinência e essencialidade de cada item no seu processo produtivo e à existência efetiva de seu direito creditório.

O art. 142 do Código Tributário Nacional não pode socorrer a recorrente, pois não trata os autos de *lançamento do crédito tributário*, mas de *pedido de ressarcimento de créditos do PIS/Pasep*, no qual caberia à requerente o ônus da prova do seu direito creditório, nos termos do art. 36 da Lei nº 9.784/99 e do art. 333 do Código de Processo Civil.

Também não há que se falar em nulidade da decisão recorrida, a qual debateu, em conformidade com a legislação atinente à espécie, todos os argumentos apresentados pela recorrente em sua manifestação de inconformidade.

Não houve qualquer irregularidade no indeferimento do pedido de diligência e perícia, que foi devidamente motivado pela DRJ, nos termos do art. 28 do Decreto nº 70.235/72.

A autoridade julgadora de primeira instância considerou a diligência e a perícia prescindíveis ao caso concreto, conforme lhe faculta o art. 18 desse Decreto, sob os seguintes fundamentos:

### **2.1 Perícia e diligência**

*Note-se que as normas transcritas acima prevêem a possibilidade de realização de diligências, todavia, a critério da autoridade da RFB competente para decidir sobre o crédito pleiteado pelo contribuinte, a quem cabe a verificação da exatidão das informações por ele trazidas e declaradas em Dacon.*

*Já à autoridade julgadora administrativa, a teor do art. 18, Decreto nº 70.235/1972, cabe determinar, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, mas somente quando entendê-las necessárias ao seu convencimento, devendo indeferir as prescindíveis ao julgamento ou as impraticáveis.*

*Assim, há que se ter em conta, que tais previsões legais não existem com o propósito de suprir o ônus da prova colocado às partes, mas sim de elucidar questões pontuais mantidas controversas mesmo em face dos documentos trazidos pelo contribuinte/pleiteante.*

*Diligências existem para resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, às partes componentes da relação jurídica. Já as perícias existem para fins de que sejam dirimidas questões para as quais exige-se conhecimento técnico especializado, ou seja, matéria **impassível de ser resolvida a partir do conhecimento das partes e do julgador**.*

*Dentro deste quadro, tem-se que não cabe a autoridade julgadora, em qualquer pleito repetitório apresentado, diligenciar ou determinar a realização de perícia para fins de, de ofício, promover a produção de prova da existência e/ou procedência do crédito pleiteado pelo contribuinte.*

*De se ressaltar, igualmente, que o fato de o processo administrativo ser informado pelo princípio da verdade material, em nada macula tudo o que foi até aqui dito. É que o referido princípio destina-se à busca da verdade, mas isto num cenário dentro do qual as partes trabalharam proativamente no sentido do cumprimento do seu onus probandi.*

Pela mesmas razões da decisão recorrida, que passam a ser parte integrante do presente Acórdão, nos termos do art. 50, §1º da Lei nº 9.794/99, entendo que a diligência ou perícia não são necessárias à solução da lide também no presente momento processual, devendo o pedido do recorrente nesse sentido ser **indeferido**.

2) Bens e serviços utilizados como insumos:

Insurgiu-se, genericamente, a recorrente em face da interpretação da fiscalização e da autoridade julgadora de primeira instância do conceito restrito de insumos para o reconhecimento dos créditos do PIS/Pasep, levando em consideração a regulamentação das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004.

Acredita a recorrente que dariam direito ao crédito como insumo, nos termos do art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002, não só os produtos fisicamente incorporados nas mercadorias produzidas, mas todo e qualquer item que onera diretamente o custo do produto final e, portanto, estaria diretamente vinculado, por causa e efeito, a sua obtenção.

Ocorre que, de forma diversa, este Conselho Administrativo não tem adotado, para fins de aproveitamento de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, a interpretação restrita de insumos veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004, e nem tão amplo, como ora requer a recorrente, conforme bem esclarece o Acórdão nº 3403-002.656, julgado em 28/11/2013, cujo Relator foi Conselheiro Rosaldo Trevisan, cuja ementa ora se transcreve:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004*

*Ementa:*

*PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO.*

*Nos processos referentes a pedidos de compensação ou ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.*

*ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE.  
VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2.*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

*CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.*

*O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.*

Filio-me ao entendimento deste colegiado que tem aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que neles sejam empregados indiretamente, conforme ilustra a ementa abaixo do Acórdão nº 3403-003.052, julgado em 23/07/2014, por voto condutor do Relator Conselheiro Alexandre Kern:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007*

*DIREITO DE CRÉDITO. PROVA INSUFICIENTE.*

*Em se tratando de controvérsia originada de pedido de ressarcimento de saldos credores, compete ao contribuinte o ônus da prova quanto à existência e à dimensão do direito alegado.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS*

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007*

*NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.*

*Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresarial, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.*

*O custo dos serviços de remoção de resíduos, em face das exigências do controle ambiental, subsumem-se no conceito de insumo e ensejam a tomada de créditos.*

*(...)*

Há de se ressaltar, no entanto, com relação à insurgência genérica de recorrente ao conceito de insumo aplicado nas glosas, que o fato de este Colegiado ter entendimento divergente da autoridade de primeira instância no que concerne ao conceito de insumos para fins de creditamento do PIS/Pasep não acarreta, de forma alguma, a revisão total das glosas mantidas pela decisão recorrida, a qual foi legitimamente emitida em conformidade

com a regulamentação trazida pelas referidas Instruções Normativas, mas somente a análise das matérias expressamente recorridas no âmbito deste Carf.

Não há se olvidar que cada órgão julgador age, dentro da sua esfera de competência, segundo o princípio da livre persuasão racional.

Por certo, não basta ao contribuinte contestar genericamente a interpretação da legislação adotada pela fiscalização e pela Delegacia de Julgamento, sem apresentar todas as razões de fato e de direito com que contesta as glosas efetuadas pela fiscalização e mantidas pelo órgão julgador de primeira instância.

Não há como acolher a pretensão da recorrente de, em sede de julgamento, ter reconhecido o direito ao crédito sobre todos os bens e serviços sob o entendimento de que todos os custos de produção e despesas necessárias à atividade da empresa gerariam o referido direito creditório.

O direito ao crédito do PIS/Pasep não é tão abrangente como quer a recorrente e deve ser interpretado com as peculiaridades e restrições que lhe são próprias, dispostas no art. 3º da Lei nº 10.637/2002, abaixo transcrito, e demais normas aplicáveis à espécie.

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

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)*

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

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

*(...)*

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou*

*serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:*

*I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

*II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;*

*III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.*

*(...)*

A não cumulatividade das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins está totalmente regulamentada por lei ordinária, na qual houve a opção de enumerar, de forma exaustiva, os custos, encargos e despesas que são capazes de gerar o direito ao crédito.

Ao contrário do que acredita a recorrente, não são todos os custos ou despesas necessários à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, que geram o direito ao crédito do PIS/Cofins, havendo que se analisar o aspecto da pertinência e da essencialidade no processo produtivo para a qualificação como insumo que gera direito ao crédito do PIS/Cofins.

Com efeito, no presente caso concreto, incumbe a análise por este Conselho Administrativo, dentro do seu livre convencimento racional, das glosas que foram especificamente contestadas pela recorrente.

A título ilustrativo de bens cuja qualificação como insumos restaria plenamente evidenciada nos autos, com a constatação de vinculação entre a receita obtida com a venda do produto final e aquela que originou a entrada do bem no estabelecimento, bem como a relação de dependência entre ambos; cita a recorrente as *partes e peças de pás-carregadeiras, perfuratrizes e outros equipamentos destinados à própria atividade de lavra*, em conformidade com a interpretação contida na Solução de Divergência COSIT nº 35/2008, mediante a qual restou firmado que todas as peças e equipamentos que sofram desgaste em razão da sua inserção no processo produtivo geram direito ao crédito do PIS e da Cofins.

Também nesse ponto não merece reparo a decisão de primeira instância que manteve a referida glosa sob o argumento de que a ora recorrente não apresentou documentos hábeis a reformar a decisão da Demac/RJO, pois as telas do sistema informatizado da empresa juntadas (doc. 03 - fls. 47/57) não são consideradas um documento fiscal ou contábil, bem como as notas fiscais apresentadas não comprovam que as aquisições seriam utilizadas no processo industrial e que não tenham sido incorporadas ao ativo imobilizado, conforme trecho do voto condutor do acórdão abaixo transcrito:

*(...)*

*A contribuinte acrescenta, ainda, que uma parcela dos bens adquiridos se refere a partes e peças de pás-carregadeiras, perfuratrizes e outros equipamentos utilizados na atividade de lavra, bens que, segundo defende, lhe dariam direito a crédito a teor do entendimento exarado na Solução de Divergência COSIT nº 35, de 07/10/2008. Em sua defesa, junta cópias de notas*



*fiscais e cópia de telas de sistema informatizado utilizado pela empresa.*

*Quanto às telas de sistema, não se caracterizam como elemento de prova capaz de reformar a decisão recorrida, uma vez que não se trata de documento fiscal ou contábil. Quanto às notas fiscais, não há comprovação nos autos de que as aquisições se refiram a partes e peças de máquinas e equipamentos utilizados no processo industrial e que tais partes e peças não tenham sido incorporadas ao ativo imobilizado, condição para que o referido custo possa gerar crédito. Note-se que tal condição encontra-se claramente expressa na Solução de Divergência Cosit nº 35/2008, citada pela própria contribuinte em sua manifestação de inconformidade.*

*Diante do exposto, considerando-se que não foram apresentados documentos com força probatória capaz de reformar a decisão proferida, devem ser tidas como corretas as glosas efetuadas pela autoridade administrativa relativa a despesas que não se enquadram no conceito de insumo fixado pela legislação de regência.*

*(...)*

Pela natureza das partes e peças de pás-carregadeiras, perfuratrizes e dos outros equipamentos destinados à própria atividade de lavra, eles seriam, salvo comprovação em sentido contrário, de ativação obrigatória à luz do disposto no art. 301 do Regulamento do Imposto de Renda/99, seja em face do prazo de vida útil ou em razão de serem utilizados em conjunto com bens de mesma natureza:

*Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 15, Lei n.º 8.218, de 1991, art. 20, Lei n.º 8.383, de 1991, art. 3.º, inciso II, e Lei n.º 9.249, de 1995, art. 30).*

*§ 1.º Nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens.*

*§ 2.º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 45, § 1.º).*

A recorrente, que têm ônus da prova quanto a fato constitutivo do seu direito creditório, não logrou êxito em demonstrar, por ocasião da manifestação de inconformidade, que as referidas partes, peças e equipamentos não seriam de ativação obrigatória.

Conforme já foi decidido por este Conselho Administrativo, no Acórdão nº 3403-002.648, de 27/11/2013, cujo Relator foi o Conselheiro Antonio Carlos Atulim, para fins de creditamento da contribuição não cumulativa, nos termos do art. 3º, II da Leis nºs

10.637/2002 e 10.833/2003, o bem deve ser aplicado no processo produtivo e não ser passível de ativação obrigatória, sendo que, na hipótese de o bem ser de ativação obrigatória, o crédito deveria ser apropriado com base na despesa de depreciação ou amortização, conforme normas específicas.

### 3) Serviços Portuários:

Com relação aos denominados **serviços portuários** (capatazia, rebocagem, movimentação de container e serviços prestados a bordo de navio), alega a recorrente que, embora não se trate, especificamente, de serviços de transporte ou armazenagem, consistiria etapa indissociável do transporte da mercadoria, cuja ausência inviabilizaria própria venda do produto final, razão pela qual, deveria essa despesa ser tratada como parcela do custo do transporte, sem a qual sequer seria a mercadoria entregue ao comprador final.

Acredita a recorrente que, se o frete na venda confere direito de crédito, e que, se o transporte remunerado por este frete não se completa sem a etapa intermediária realizada no porto, deveria a norma ser interpretada de forma a entender o direito ao crédito a todas as despesas que, além de ensejarem a fabricação do produto ou realização do serviço, permitam a entrega do bem ao comprador final, no que se enquadrariam os mencionados serviços portuários.

Sabedora que os referidos serviços não se tratam especificamente de serviços de transporte ou armazenagem, a interessada tinha pleiteado o crédito correspondente aos *serviços portuários*, nos termos do art. 3º, II das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, na linha 03 do Dacon, a título de *serviços utilizados como insumo*, e não com base no inciso IX do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833/2003, na linha 07 do Dacon, sob a rubrica de *despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda*.

No entanto, a pretensão da recorrente não encontra respaldo no art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002, pois os referidos serviços não são "utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" pela recorrente, nem tampouco no inciso IX do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833/2003, eis que não se trata de "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor".

Conforme demonstra o contrato com a *Companhia Portuária Baía de Sepetiba*, juntado pela recorrente, os denominados *serviços portuários*, decorrentes de "descarga de vagões ferroviários, empilhamento, manuseio, quando necessário carregamento nos navios do minério de ferro da CVRD destinados ao mercado externo, e amostragem", trata-se de serviços anteriores ao transporte, que o viabilizam, podendo ser caracterizados como uma despesa com vendas. No entanto, não há o permissivo legal para a tomada de crédito do PIS ou da Cofins pertinente a esse tipo de despesa com vendas.

O fato de haver a desoneração do PIS/Pasep no contexto produtivo, nos termos do art. 3º, II das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e na armazenagem e frete na operação de venda, em conformidade com o disposto no inciso IX do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833/2003, não autoriza o intérprete ou o aplicador da norma a entender pelo direito ao creditamento relativo a etapa intermediária, como pretende a recorrente.

Também a interpretação mais abrangente do Carf, sem a restrição do conceito de insumo veiculado pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004, conforme Acórdão nº 9303-01.035, citado pela recorrente, não a socorre, pois, conforme já explanado, no presente caso, os serviços portuários não guardam relação de pertinência com o seu processo produtivo.

No que concerne a serviços da mesma natureza dos *serviços portuários* descritos recorrente, o entendimento deste Conselho Administrativo tem sido no sentido de não haver direito ao creditamento do PIS/Pasep e da Cofins, conforme ementas de Acórdão que se seguem:

**Acórdão nº 3403-002.139, j. 25/04/2013, Rel. Marcos Tranchesi Ortiz, unânime:**

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS*

*Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006*

*Ementa:*

*COFINS NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. DESPESAS COM SERVIÇOS DE CAPATAZIA E ESTIVA. INADMISSIBILIDADE.*

*Não se vinculando à atividade propriamente produtiva, as despesas incorridas com capatazia e estiva se assemelham mais a espécies de despesas com vendas, sem que, todavia, o artigo 3º da Lei nº 10.833/03 contenha hipótese permissiva para o creditamento da COFINS, apurada segundo o regime não cumulativo.*

*(...)*

**Acórdão nº 3403-003.097, j. 22/07/2014, Rel. Alexandre Kern, unânime:**

*(...)*

*NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE E DESPESAS DE ARMAZENAGEM NAS OPERAÇÕES DE VENDA. EXTENSÃO.*

*As operações de movimentação de contêiner cheio; serviço de fumigação de pallets; despesas com capatazia e reembolso de CPMF; movimentação de embarcação; transporte de contêineres vazios e sua devolução para o exportador; descarga de contêineres; vistoria de contêineres; handling de contêineres; unitização e desunitização de contêineres e uso de pátio não estão abrangidos no conceito de armazenagem e tampouco podem ser concebidas como etapa do frete nas operações de venda, razão pela qual os respectivos gastos não ensejam o creditamento da contribuição.*

*NÃO CUMULATIVIDADE. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ABONO DE JUROS.*

*O ressarcimento de saldos credores da contribuição social não cumulativa não enseja atualização monetária nem juros sobre os respectivos valores.*

#### 4) Frete

Por fim, nessa mesma linha, reclama a recorrente que também não foram levadas em consideração **despesas de frete na operação de venda**, cujo direito de crédito advém de expressa disposição legal (arts. 3º, IX e 15, II, da Lei nº 10.833/03).

Dentre as referidas despesas, destaca aquelas incorridas por serviços prestados pela MRS LOGÍSTICA S/A, no transporte de minério no modal ferroviário entre a mina e o Porto, bem como à LOG-IN LOGÍSTICA INTERMODAL S/A, responsável pelo transporte marítimo do produto, que se trataria, a seu ver de despesa essencial e diretamente relacionada à efetivação do seu processo produtivo.

Destaca também a recorrente o *transporte realizado entre estabelecimentos*, que seria inerente à venda do produto final, pois compõe o ciclo de comercialização superveniente à produção do bem demandado, derivado da logística adotada equivalente à formação de "*corredores*" de exportação, através dos quais uma determinada mina transfere o produto acabado para outra, que centraliza as vendas para o exterior ou para o mercado interno.

No que concerne ao serviço de transporte, as leis de regência permitem o creditamento das contribuições não cumulativas i) sobre o frete pago quando o serviço de transporte quando utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03; e ii) sobre o frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme os arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03.

A construção jurisprudencial admite também a tomada de créditos sobre despesas com iii) fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda; bem como de iv) fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

No entanto, o transporte de produto acabado, tais como os fretes indicados pela recorrente neste tópico, entre as minas da recorrente ou entre a mina e o Porto que ocorrerá a exportação, depois de concluído o processo produtivo, que não se refere ao transporte do produto vendido entre o estabelecimento do produtor e o do adquirente, não se enquadra em qualquer dessas hipóteses permissivas de creditamento acima mencionadas. Nesse sentido, já foi decidido no Acórdão nº 3403-001.556, Rel. Cons. Marcos Tranchesi Ortiz, unânime, sessão de 25 de abril de 2012.

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de **indeferir o pedido de diligência e de perícia e negar provimento ao recurso voluntário** mantendo, por conseguinte, o não reconhecimento do direito creditório pleiteado.

MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA - Relatora

Processo nº 16682.904095/2011-10  
Acórdão n.º **3402-002.668**

**S3-C4T2**  
Fl. 277

---

CÓPIA