



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.904096/2011-56
ACÓRDÃO	3402-011.939 – 3 ^a SEÇÃO/4 ^a CÂMARA/2 ^a TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VALE S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESCABIMENTO. SÚMULA CARF Nº 163.

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Súmula CARF nº 163.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, isto é, levando em consideração a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - seja um bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. Para fins de classificação como insumo, os bens ou serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, além de serem essenciais e relevantes ao processo produtivo, devem estar intrinsecamente relacionados ao exercício das atividades-fim da empresa, não devendo corresponder a meros custos administrativos e não podendo figurar entre os itens para os quais haja vedação ou limitação de creditamento prevista em lei.

REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETES SOBRE PRODUTOS ACABADOS. OPERAÇÕES DE EXPORATAÇÃO.

As operações logísticas de movimentação de minério de ferro para unidades da mesma empresa, em portos para a exportação, são

equivalentes às operações de vendas para fins de aplicação do inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: **(i)** por unanimidade de votos, para que seja reconhecido o direito creditório com relação a **(i.1)** bens utilizados diretamente na etapa “Ferrovia”; **(i.2)** serviços utilizados como insumos na etapa “Ferrovia”, especificados no Item 7.4.6.1 do Laudo Pericial de e-fls 2.770 a 2.928; e **(i.3)** fretes de produtos acabados, cujos dispêndios sejam efetivamente comprovados pela Contribuinte. Os conselheiros Arnaldo Diefenthäeler Dornelles, Mariel Orsi Gameiro e Jorge Luis Cabral acompanharam a relatora pelas conclusões com relação aos fretes de produtos acabados, por entenderem que se tratam de fretes na operação de venda. Designado para elaboração de voto vencedor o conselheiro Jorge Luis Cabral; e **(ii)** por maioria de votos, para que seja reconhecido o direito creditório com relação a **(ii.1)** bens utilizados diretamente na etapa “Porto”; e **(ii)** serviços utilizados como insumos na etapa “Porto”, especificados no Item 7.5.7.1 do Laudo Pericial de e-fls 2.770 a 2.928. Vencido o conselheiro Arnaldo Diefenthäeler Dornelles, que negava provimento ao recurso com relação à etapa “Porto”. Julgamento iniciado em março de 2024.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral – Presidente e Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Arnaldo Diefenthäeler Dornelles, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Bernardo Costa Prates Santos, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Jorge Luis Cabral (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 12-50.151, proferido pela 17^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ, que por unanimidade julgou improcedente a manifestação de inconformidade interposta.

Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo o relatório da Resolução nº 3402-000.523 (fls. 1.649-1.657):

Trata-se o processo de Declaração de Compensação (Dcomp) de crédito de Cofins não cumulativa (exportação), relativa ao 4º trimestre de 2004, Ressarcimento este formalizado pelo sujeito passivo no PER/DCOMP nº. 04219.00532.291009.1.1.098505, no valor de R\$ 45.903.719,66 (quarenta e cinco milhões, novecentos e três mil, setecentos e dezenove reais e sessenta e seis centavos).

A DRF/Vitória exarou despacho decisório não homologando a compensação pretendida em face do não reconhecimento do direito creditório, lastreando suas declarações no Despacho proferido pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes – Demac/RJO, na qual houve a constatação de que o crédito pleiteado pelo sujeito passivo fora tomado principalmente sobre o valor das aquisições de bens para revenda e de bens/serviços utilizados como insumos no processo produtivo da requerente, assim como despesas de energia elétrica, de aluguel de equipamentos, despesas de armazenagem e frete na operação de vendas e encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado, sendo indeferido em sua integralidade sob os seguintes fundamentos:

Rateio Proporcional: foram aceitos os valores adotados pela empresa empregando o critério de rateio.

Bens para Revenda: os valores informados na DACON não encontram sustentação nos arquivos digitais das notas fiscais a que se referem, ou sequer nas memórias de cálculo apresentadas pelo contribuinte;

Bens utilizados como insumos: os valores constantes da memória de cálculo do próprio contribuinte mostram que os valores alocados nesta ficha contemplam tanto os dispêndios utilizados na industrialização, quanto custos e despesas de uso e consumo;

Serviços utilizados como insumos: para este item aplica-se a mesma disposição legal utilizada nos bens de insumo (tópico acima), qual seja, a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil nº. 404, de 2004, que dispõe serem passíveis do crédito a aquisição de serviços utilizados diretamente na produção dos bens destinados a venda ou aplicados na prestação dos serviços vendidos pela contribuinte.

No caso em tela, segundo a análise fiscal, o sujeito passivo apropriou-se de créditos que não se enquadrariam no conceito regulamentado pela citada Instrução Normativa, tais como: serviços portuários (capatazia; rebocagem; movimentação de container; e serviços diversos prestados a bordo de navio), transporte realizado entre estabelecimentos; projetos e estudos de engenharia e geologia; lavagem de roupas comuns; serviços de chaveiro; serviços de cozinha; manutenção de equipamentos ferroviários; limpeza e manutenção prediais etc., asseverando que os mesmos não guardam direta correlação com a produção de minério, sendo entendidos como serviços auxiliares.

Despesas de energia elétrica: Não houveram objeções aos valores de crédito da COFINS decorrentes da aquisição de energia elétrica apropriados pela empresa;

Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados: os valores apresentados à Autoridade no curso da fiscalização são incompatíveis com os declarados em DACON, e, não tendo os mesmos base probatória que contrariasse ao que apresentou o sujeito passivo, restou ao Fisco considerar aqueles da memória de cálculo apresentada pela empresa;

Despesas de armazenagem de mercadorias e frete na operação de vendas: foram aceitos pelo Fisco os valores declarados pela contribuinte para composição de seu crédito, encontrando os mesmos respaldo nos arquivos digitais das notas fiscais apresentados à fiscalização;

Créditos relativos a bens do ativo imobilizado: Considerando que a empresa não logrou êxito em demonstrar a base de cálculo dos créditos relativos a bens do ativo imobilizado, foram retificados os valores declarados no Dacon e considerados os valores informados nas planilhas entregues pela contribuinte;

Por fim, a ação fiscal tendente a análise do crédito pleiteado pelo contribuinte resultou no entendimento de que seriam necessárias retificações nas DACON's relativas ao período fiscalizado, procedeu a inclusão, de ofício, das diferenças de débitos encontradas ao longo da verificação dos créditos, acabando, consequentemente, por consumir integralmente o crédito reconhecido, ante à dedução dos valores mensais de COFINS a pagar, por conta da inserção de débitos e da glosa de créditos.

Manifestação de Inconformidade

Cientificado do despacho decisório o contribuinte apresentou sua Manifestação de Inconformidade em 16/01/2012 (fls. 12/30 – numeração eletrônica), sustentando a reforma do despacho decisório acima relatado, nos termos que, por medida de brevidade e de eficiência da instância a quo, a seguir transcrevo:

- a) A RFB deixou de realizar um exame detido e profundo acerca das circunstâncias essenciais para se reputar determinado custo ou despesa como passível de gerar crédito, à alegação de que caberia a prova ao próprio contribuinte;
- b) A auditoria fiscal não realizou qualquer diligência no sentido de averiguar, concretamente e de acordo com as especificidades desse, a legitimidade dos créditos, com flagrante ofensa ao princípio da verdade material;
- c) Nos termos do art. 142 do CTN, a atividade de lançamento pressupõe delimitação exaustiva de todos os elementos de fato que deram origem à matéria tributável, e não em simples presunções e conjecturas, sob pena de violação à garantia da estrita legalidade, cravada nos arts. 90 e 97, I do CTN;
- d) A ausência de elementos concretos e objetivos a justificar a glosa afronta a garantia constitucional da ampla defesa;
- e) Seja por não exaurir a matéria tributável, seja por violar a garantia constitucional da ampla defesa, o despacho decisório é anulável;
- f) O regime não cumulativo da Cofins possui fundamento na própria Constituição. Não é dado à lei interferir no conteúdo da regra, para limitá-la ou restringi-la, reduzindo a sua eficácia, no sentido de desonerar a cadeia produtiva do ônus incorrido com o tributo nas anteriores etapas do ciclo econômico;
- g) O que deve ser observado é a vinculação entre a receita verificada na etapa anterior do ciclo econômico, que representou custo ou despesa para o adquirente ou tomadores do serviço, e a receita auferida ao final por aqueles. O critério da vinculação física entre as mercadorias adquiridas e aquelas objeto de saída, aplicáveis ao IPI e ICMS, não pode ser transplantado para o caso vertente;
- h) O direito aos créditos da contribuição está atrelado aos custos, despesas e encargos de tudo o que contribua para a obtenção de receitas;
- i) 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 dos sistemas da Suplicante (doc. 03) eles são aplicados diretamente no seu processo produtivo e indispensáveis a este, o que poderá ser demonstrado, ainda, pela prova pericial cuja produção desde já se pleiteia;

j) Cita a Solução de Divergência COSIT nº 35/2008;

k) O Fisco deixou de atentar para a natureza dos equipamentos, partes e peças e serviços adquiridos e sua aplicabilidade, informações essas disponibilizadas pela autuada, através de planilha demonstrativa. Notadamente porque o objeto social da autuada é por demais amplo;

l) A atuação da prestadora de serviços portuários ao recepcionar os vagões, desembarcar e agrupar minério e, inclusive, embarcá-lo diretamente nos navios, consiste em etapa indissociável do transporte da mercadoria, razão pela qual é de se tratar a despesa como parcela do custo do transporte;

m) Também não foram consideradas despesas de frete na operação de venda, tais como serviços prestados pela MRS Logística S/A, no transporte de minério modal ferroviário, entre a mina e o Porto, bem como LogIN Logística Intermodal S/A, responsável pelo transporte marítimo. Junta telas do seu sistema, por amostragem, que representam o lançamento contábil de Notas Fiscais não incluídas no cálculo Fiscal (doc. 06), o que demonstra a inexatidão do trabalho fiscal e autoriza a realização de prova pericial, desde já requerida;

n) 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) Não prospera o valor informado pelo Fisco a título de crédito pela aquisição de energia elétrica, que admitiu apenas o montante informado no Dacon, sem considerar as informações prestadas pelo contribuinte durante a fiscalização;

p) Requer o deferimento de prova pericial técnica e contábil, apresentando quesitos e indica assistente técnico;

Julgamento de 1^a Instância

Em análise aos argumentos sustentados pelo sujeito passivo em sua defesa, a 17^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro/RJ (DRJ/RJ1), houve por bem em considerar Improcedente o pleito do contribuinte, ementando seu julgamento nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ELEMENTOS DE PROVA.

A prova deve ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, por força do artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72.

MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

Operam-se os efeitos preclusivos previstos nas normas do processo administrativo fiscal em relação à matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PERÍCIA.

A autoridade julgadora de primeira instância indeferirá as diligências e perícias que considerar prescindíveis ou impraticáveis, fazendo constar do julgamento o seu indeferimento fundamentado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade, consideram-se insumos os bens e serviços diretamente aplicados ou consumidos na fabricação do produto.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

As preliminares suscitadas foram rejeitadas por entender a DRJ/RJ1 que o despacho fora proferido por agente competente, baseado nos elementos apresentados pelo próprio contribuinte, o qual ainda oportunizou a pertinente defesa, não incorrendo, portanto, na previsão do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

No mérito a DRJ confirmou o entendimento da Autoridade Preparadora, esposando que o conceito de insumo não engloba “todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para as atividades da empresa”, nos termos estritos do que prevê IN SRF 404/2004, assegurando ainda, que nas rubricas em que insistiu o contribuinte em comprovar sua relação com o processo produtivo, as provas apresentadas não foram suficientes para que se reformasse a decisão recorrida.

Entendeu ainda a DRJ que cabe a administração constatar o aproveitamento indevido de créditos não autorizados por lei, e, nos termos do que preconiza o art. 111 do CTN, efetuar os ajustes necessários à correta determinação da Cofins devida pelo contribuinte no período.

Quanto à contestação específica do contribuinte pela glosa das rubricas de despesas com frete e energia elétrica, o julgador salienta que a Autoridade Preparadora acatou as próprias informações prestadas pelo contribuinte nas memórias de cálculo apresentadas e que ao divergir dos valores considerados o sujeito passivo contesta suas próprias informações, solicitando a retificação de seu demonstrativo, sem ao menos indicar claramente os valores que entende corretos.

Por fim, rejeita o pedido de perícia por entender que a comprovação dos fatos alegados na manifestação de inconformidade não demanda a ajuda de perito.

Do Recurso Voluntário

Cientificado do Acórdão de 1^a Instância em 07/12/2012, conforme documento de fls. 1117 - numeração eletrônica, o contribuinte apresentou, tempestivamente seu Recurso Voluntário, alegando, sinteticamente que:

É nulo o despacho decisório que considerou indevido os créditos apropriados, glosando-os sem justificativa concreta e objetiva, o que a prejudica o direito de defesa do contribuinte na medida em que o impede de contrapor adequadamente os argumentos fiscais;

É essencial a realização de perícia, pois que a demonstração da origem dos créditos transcende o conhecimento da autoridade fiscal, sendo eminentemente técnica, o que, se lhe for negado, ofende o direito ao contraditório e à ampla defesa, e ainda a busca da verdade material;

No mérito o Recorrente argüiu que o entendimento utilizado pela DRJ julgadora quanto ao conceito de insumos é diverso da interpretação que vem sendo utilizada pelo CARF, bem mais ampla do que as diretrizes da IN SRF 404/2004 e discorre sobre a aplicação específica em seu processo produtivo de alguns insumos glosados, asseverando a necessidade de perícia para efetiva constatação.

Distribuição

Tendo o processo sido distribuído a esse relator por sorteio regularmente realizado, vieram os autos para relatoria, por meio de processo eletrônico, em 01 volume, numerado até a folha 1648 (hum mil, seiscentos e quarenta e oito páginas), estando apto para análise desta Colenda 2^a Turma Ordinária, da 4^a Câmara, da 3^a Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

Através da **Resolução nº 3402-000.523**, este Colegiado concluiu que restaram segredadas as verificações da fiscalização sob determinadas rubricas, sem, no entanto, constar a composição efetiva dos respectivos "bens e direitos" que a compõem, em especial quanto à rubrica "bens utilizados como insumos".

Com isso, o julgamento foi convertido em diligência para que a Unidade de Origem detalhasse e apontasse objetivamente cada bem ou direito que compõe as rubricas relacionadas, possibilitando a identificação e esclarecimentos sobre o papel dos mesmos no processo produtivo do sujeito passivo, com a descrição minuciosa do referido processo.

Através do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 07185.00-2017-00134-4 (fls. 1668-1671), a Divisão de Fiscalização (DEFIS) da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes (DEMAC) deu cumprimento à Resolução em referência, com Informação Fiscal apresentada às fls. 1.741 a 1.749 dos autos.

Em cumprimento à intimação fiscal, a Contribuinte apresentou a manifestação e laudo pericial de fls. 1758 a 1931, com a conclusão de que *"restou comprovado que as glosas efetuadas quanto as despesas de aquisições de equipamentos, suas peças e partes, materiais e serviços contratados (insumos do processo produtivo), são indevidas, vez que, de acordo com a alocação efetuada para os itens da amostragem selecionada, estas são indubitavelmente caracterizadas como insumos, uma vez que integram o processo produtivo da VALE SA."*

Às fls. 1.934-1.936, foi proferido despacho para concessão de vistas à Procuradoria, com resposta através da manifestação de fls. 1.938-1.943, pela qual reforça que a Contribuinte não impugnou o Despacho Decisório quanto aos créditos referentes aos bens do ativo imobilizado, operando-se a preclusão, bem como o laudo traz informações sobre o processo de produção, sem, contudo, fazer a devida correlação com os bens e serviços glosados.

Através da **Resolução nº 3402-002.304**, este Colegiado concluiu que restaram segredadas as verificações da fiscalização sob determinadas rubricas, sem, no entanto, constar a composição efetiva dos respectivos "bens e direitos" que a compõem, em especial quanto à rubrica "bens utilizados como insumos".

Com isso, o julgamento foi novamente convertido em diligência para que a Unidade de Origem detalhasse e apontasse objetivamente cada bem ou direito que compõe as rubricas relacionadas, possibilitando a identificação e esclarecimentos sobre o papel dos mesmos no processo produtivo do sujeito passivo, com a descrição minuciosa do referido processo.

Através do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal, a Divisão de Fiscalização (DEFIS) da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes (DEMAC) deu cumprimento à Resolução em referência, com Informação Fiscal apresentada às fls. 3.403 dos autos.

Em cumprimento à intimação fiscal, a Contribuinte apresentou a manifestação e laudo pericial, com a conclusão de que *"ficou corroborado pela Informação Fiscal que a Recorrente não busca o ressarcimento em testilha de forma leviana, estando lastreada em trabalho de consultoria que fixou e detalhou premissas legítimas e técnicas para sua condução, utilizando modelo de LAUDO DESCRIPTIVO para cada item analisado."*

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Preliminarmente

2.1. Do Pedido de Prova Pericial

Argumenta a Recorrente que é nulo o despacho decisório que considerou indevidos os créditos apropriados, glosando-os sem justificativa concreta e objetiva, o que a prejudica o direito de defesa na medida em que impede de contrapor adequadamente os argumentos fiscais, ante a ausência de elementos concretos e objetivos a justificar a glosa.

Argumenta, ainda, pela necessidade de realização de perícia para busca da verdade material, demonstrando a origem dos créditos, considerando tratar-se de prova técnica.

Com relação ao pedido de prova pericial, como já observado na Resolução nº 3402-002.304, a realização de diligência, acobertada por laudo técnico requisitado pela Autoridade Preparadora, sucedida de parecer conclusivo sobre os fatos apurados, é suficiente para a avaliação do mérito.

Destaco a previsão da Súmula CARF nº 163:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9303-01.098, 2401-007.256, 2202004.120, 2401-007.444, 1401002.007, 2401006.103, 1301003.768, 2401-007.154 e 2202005.304.

Outrossim, da análise dos autos, constatei que não cabe o argumento de que a Contribuinte foi restringida em seu direito à ampla defesa e contraditório em razão de ausência de elementos concretos e objetivos a justificar a glosa, impossibilitando a defesa de contrapor os argumentos fiscais.

Como ponderado pelo Ilustre Julgador *a quo*, o contribuinte foi diversas vezes intimado pela autoridade fiscal a apresentar documentos, planilhas e outros elementos capazes de confirmar os dados informados no DACON e, consequentemente, comprovar o crédito pleiteado, sendo que o despacho decisório foi exarado após análise dos elementos apresentados pela defesa, cujo resultando foi contestado através da manifestação de inconformidade.

Ademais, igualmente não se configura o cerceamento de defesa invocado pela Contribuinte, uma vez que não se enquadra nos casos previstos nos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, que assim estabelecem:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Diante da ausência de nulidade formal e/ou material que incida nas previsões dos dispositivos legais acima citados, afasto a preliminar invocada em defesa.

3. Mérito

3.1. Do conceito de insumos para aproveitamento de créditos da COFINS.

No mérito, a Recorrente alega que o entendimento utilizado pela DRJ quanto ao conceito de insumos é diverso da interpretação que vem sendo utilizada pelo CARF, bem mais ampla do que as diretrizes da IN SRF 404/2004 e discorre sobre a aplicação específica em seu processo produtivo de alguns insumos glosados.

Fato notório que o Egrégio Superior Tribunal de Justiça decidiu em julgamento ao Recurso Especial nº 1.221.170/PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, que o conceito de insumo, para efeito de tomada de crédito das contribuições na forma do artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Ao julgar a questão, o Tribunal Superior destacou que a interpretação do termo “insumo” de forma restritiva pela Fazenda desnatura o sistema não cumulativo.

Por esta razão, o STJ declarou a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, as quais, repito, restringiam o direito de crédito aos insumos que fossem diretamente agregados ao produto final, ou que se desgastassem através do contato físico com o produto ou serviço final.

Em síntese, a partir da decisão definitiva do STJ, restou pacificado que no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, o crédito é calculado sobre os custos e despesas sobre bens e serviços intrínseco à atividade econômica da empresa.

Destaco o voto da Eminente Ministra Regina Helena Costa, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade – considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

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

Diante da decisão do Superior Tribunal de Justiça, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou em 03/10/2018 a **Nota Explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF**, acatando o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado, conforme Ementa abaixo transcrita:

Documento público. Ausência de sigilo.

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

Transcrevo os itens 14 a 17 da SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF:

"14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotaram uma interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

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

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a

impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.” (sem destaque no texto original)

Destaco, ainda, o **Parecer Normativo Cosit nº 5**, de 17 de dezembro de 2018, proferido com a seguinte Ementa:

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Nos termos previstos pelos artigos 98, § único, inciso I e 99 do Anexo do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.364, de 21 de dezembro de 2023 e, com base no entendimento adotado pelo STJ sobre o conceito de insumo para aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, passo à análise do presente caso.

3.2. Do direito creditório

O pedido de crédito objeto deste processo fora tomado sobre o valor das aquisições de bens para revenda e de bens/serviços utilizados como insumos no processo produtivo da requerente, assim como despesas de energia elétrica, de aluguel de equipamentos, despesas de armazenagem e frete na operação de vendas e encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado.

Como mencionado em **Resolução nº 3402-000.524**, requerida pelo anterior Conselheiro Relator João Carlos Cassuli Junior, a contenda que emana dos autos é relativa, especificamente, a conceituação de insumos na análise da apropriação de créditos não cumulativos da Cofins, segundo a disposição do artigo 3º da Lei 10.833/2003. Contempla ainda, é verdade, questão de adição de débitos nos períodos de apuração, que, junto da glosa de créditos, acabaram por esgotar o saldo credor objeto do ressarcimento que sustentaria a compensação ora analisada.

Foi apresentado o Pedido de Ressarcimento de COFINS, tendo o mesmo sido integralmente indeferido (apesar de haver o reconhecimento de direito de crédito sobre certas rubricas), ante ao fato de terem sido também constadas divergências nas apurações do contribuinte, procedendose ao ajuste de suas declarações e constatandose a inexistência de saldo a ressarcir.

Reitera-se que a análise efetuada pelo Auditor Fiscal com base nas declarações prestadas pelo contribuinte nos DACON's pertinentes ao trimestre a que se referia o crédito pleiteado, nas memórias de cálculo apresentadas pelo contribuinte mediante intimações, e, por fim, aos arquivos digitais das notas fiscais correspondentes, não constando cópias digitalizadas das mesmas nestes autos.

Em cumprimento à diligência objeto da Resolução, o processo foi baixado à origem para detalhamento objetivo de cada bem ou direito que compõe as rubricas que originaram o direito creditório, possibilitando, ainda, identificar esclarecer efetivamente qual o papel dos mesmos no processo produtivo do sujeito passivo.

Em resposta, veio aos autos a Informação Fiscal de fls. 1.248 a 1.256 com as seguintes considerações:

Conclusão

Diante dos fatos expostos, para esta Fiscalização, mesmo desconsiderando os conceitos estabelecidos na IN SRF n.º 404, de 2004, não seria possível validar os créditos de Cofins pleiteados pela contribuinte, pois falta conjunto probatório

hábil a amparar as suas alegações, tendo em vista que as memórias de cálculo apresentadas pela impugnante restringiram-se a parte dos valores informados no Dacon e ambas as planilhas apresentadas, de bens e de serviços utilizados como insumos, não permitem a plena verificação solicitada pelo CARF.

Por fim, cabe repisar que foram acostadas aos autos: as planilhas apresentadas pela contribuinte na fase inquisitória e no âmbito desta diligência e as planilhas elaboradas pela fiscalização a partir dos arquivos acostados ao processo, nas quais foram inseridas tabelas dinâmicas e filtros para auxiliar os ilustres conselheiros na tarefa de identificar os créditos de Cofins que a mineradora faz jus. Não obstante, fica a Demac/RJO a disposição para dirimir novas dúvidas e refazer os cálculos que o CARF julgarem devidos em decorrência de posicionamentos favoráveis à contribuinte.

Considerações Finais

Esta Informação Fiscal decorre da Resolução n.º 3402-000.524 – 4^a Câmara / 2^a Turma Ordinária às e-fls. 1152/1160.

Os documentos referentes à diligência e que serviram de esteio para as conclusões constantes nesta informação fiscal já se encontram no processo administrativo n.º 16682.904223/2011-17.

E, para constar e surtir todos os efeitos legais, lavra-se o presente termo, que é assinado eletronicamente pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e cuja ciência pelo sujeito passivo dar-se-á por meio digital através do domicílio tributário eletrônico.

Por fim, fica reaberto o prazo de 30 (trinta) dias contados da data de ciência desta Informação Fiscal para a contribuinte apresentar recurso ao CARF contrapondo as conclusões resultantes da diligência realizada.

Em cumprimento à **Resolução nº 3402-000.523**, a Unidade de Origem solicitou à empresa a descrição dos processos produtivos e de prestação de serviços, empregados no ano de 2004, vinculados a um código exclusivo a cada uma de suas etapas, de forma que fosse possível verificar a função efetiva dos insumos no processo produtivo do sujeito passivo.

Todavia, o Auditor Fiscal observou que as planilhas apresentadas naquele momento não espelham os valores informados no DACON ou nas planilhas originalmente entregues à Auditoria quando os pedidos de ressarcimento foram apreciados.

Com isso, consignou os seguintes comparativos:

i) Valores apresentados pela Contribuinte quando os Pedidos de Ressarcimento foram analisados pela DEMAC/RJO:

Discriminação	OUTUBRO		NOVEMBRO		DEZEMBRO	
	Receita Mercado Interno	Receita Exportação	Receita Mercado Interno	Receita Exportação	Receita Mercado Interno	Receita Exportação
02.Bens Utilizados como Insumos *	66.330.290,07	81.070.354,53	59.619.772,70	161.194.200,20	167.896.393,90	102.904.241,50
03.Serviços Utilizados como Insumos **	52.350.009,20	63.983.344,57	31.572.468,36	85.362.599,64	96.811.348,94	59.335.988,06

* - Total Bens utilizados como insumos- R\$ 639.015.252,90

* - Total Serviços utilizados como insumos - R\$ 389.415.758,77

Arquivos apresentados da Fase Inquisitória	Total de aquisições de serviços
02. Bens Utilizados com Insumos_2004 (Código de Autenticação SVA – 9e5ef80d-f19364be-01f92ed9-060bb250)	650.251.369,08
03. Serviços Utilizados como Insumos_2004 (Código de Autenticação SVA – 919cbab3-8acc3c8-5b9fbcc9-78f21f0f)	501.827.940,26
Total	1.152.079.309,34

Valores referentes aos arquivos entregues na diligência que atendeu às informações solicitadas por este Tribunal Administrativo:

Arquivo Não Paginável	Arquivo apresentado na diligência	Total na planilha
_Bens Utilizados Como Insumo Glosados - 4t2004	Doc1_BUI-2011-56_4T2004	345.308.717,74
Subtotal de Bens utilizados como insumos		345.308.717,74
_Parte Servico Credito - 2004	Doc1_SUI_P1-2011-56_4T2004	232.115.657,03
_Lista Final De Servicos	Doc1_SUI_P2-2011-56_4T2004	374.279.901,10
Subtotal de Serviços utilizados como insumos		606.395.558,13
	Total	951.704.275,87

Com isso, concluiu a fiscalização que a empresa não só alterou os critérios de classificação dos seus créditos, mas igualmente selecionou a apresentação de seus dados, a exemplo das planilhas referentes aos valores dos serviços utilizados como insumos, totalizando em R\$ 606.395.558,13, valor este que não corresponde ao montante glosado R\$ 231.087.312,41, além de superar o total original informado no Dacon, R\$ 389.415.758,77.

Intimada sobre o resultado da diligência, a Recorrente apresentou manifestação, juntando aos autos Laudo Pericial elaborado pela TYNO CONSULTORIA, sobre o qual se manifestou a PGFN pugnando pela manutenção da decisão de 1^ª Instância, uma vez que o laudo traz informações sobre o processo de produção, sem, contudo, fazer a devida correlação com os bens e serviços glosados. Igualmente afirma a PGFN que, *“especificamente quanto aos serviços glosados, nos quadros apontados como exemplo para demonstrar a identificação de glosas relacionadas com o serviço descrito em cada tópico, são citadas notas fiscais que não encontram correspondência na Planilha Serviços Utilizados como Insumos 3º trim 2005 Glosados”*

Em síntese, o CARF deve abordar duas questões: **1)** de forma abrangente, definir se os dispêndios ocorridos nos fluxos envolvendo ferrovias e portos geram créditos e **2)** se os dados constantes nas planilhas apresentadas são suficientes para atestar a vinculação dos insumos com os respectivos fluxos produtivos, haja vista a insuficiência e imprecisão das informações fornecidas pela empresa.

Em cumprimento à última diligência, a Unidade de Origem apresentou o seguinte resultado de reapuração:

8 Retificação do Demonstrativo de Apuração das Contribuinte – Dacon considerando as Conclusões desta 2^ª Diligência Fiscal.

8.1 Considerando os valores apurados de ofício na fase inquisitória, e as revisões nos valores totais das bases de cálculo dos Bens Utilizados como Insumos e dos Serviços Utilizados como Insumos, promovidos no âmbito desta 2^ª diligência, com base nas conclusões desta Fiscalização, os totais mensais apurados a título de crédito de Cofins não cumulativo são os seguintes.

Discriminação	OUTUBRO/2004		NOVEMBRO/2004		DEZEMBRO/2004	
	Receita	Receita	Receita	Receita	Receita	Receita
	Mercado	Exportação	Mercado	Exportação	Mercado	Exportação
CRÉDITOS A DESCONTAR À ALÍQUOTA DE 7,6% - AQUISIÇÕES NO MERCADO INTERNO						
01. Bens para Revenda	10.742.135,94	13.129.277,26	9.174.284,96	24.805.548,24	39.901.284,32	24.455.625,87
02. Bens Utilizados como Insumos	50.059.719,36	61.184.101,43	47.865.623,12	139.414.463,50	136.638.415,93	77.617.093,64
03. Serviços Utilizados como Insumos	56.957.181,36	69.614.454,99	35.378.131,03	95.651.983,91	133.759.555,83	75.852.630,99
04. Despesas de Energia elétrica	7.623.612,42	9.317.748,51	3.084.031,55	8.338.307,53	15.514.808,61	9.509.076,25
05. Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoas Jurídicas	39.649,45	48.460,44	29.970,84	81.032,27	482.076,20	295.466,06
06. Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoas Jurídicas	1.607.659,99	1.964.917,77	1.171.184,09	3.166.534,76	6.472.349,21	5.297.047,82
07. Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda	5.603.503,22	6.848.726,15	1.985.393,95	5.367.916,99	15.758.082,42	9.658.179,55
08. Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil	245.960,26	300.618,09	171.083,83	462.559,98	422.082,76	256.695,89
09. Base de Cálculo de Créditos a Descontar Relativos a Bens do Ativo Imobilizado	1.850.316,21	2.261.497,58	2.110.674,24	5.706.637,75	9.962.402,80	6.105.988,82
14. BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS A DESCONTAR	134.729.838,20	164.669.802,23	100.970.377,61	272.994.983,93	338.911.058,08	209.049.804,88
15. Créditos a Descontar	10.239.467,70	12.514.904,97	7.673.748,70	20.747.618,78	25.757.240,41	15.887.785,17
APURAÇÃO DE OUTROS CRÉDITOS						
10. Crédito Presumido Relativo a Estoque de Abertura	938.849,28	1.147.482,45	563.309,57	1.523.022,16	1.293.525,67	792.806,06
23. CRÉDITO TOTAL APURADO NO MÊS	11.178.316,98	13.662.387,42	8.237.058,27	22.270.640,94	27.050.766,08	16.680.591,23

8.2 Os referidos créditos, tanto os oriundos do mercado interno, como os advindos das exportações, devem ser inicialmente deduzidos dos valores das contribuições a recolher, apuradas no 4º trimestre de 2004. Dessa forma, conforme se verifica no quadro abaixo, os créditos de Cofins-exportação, apurados no 4º trimestre de 2004 disponíveis para resarcimento são: Novembro/2004 com crédito de R\$ 1.402.825,69; Dezembro/2004 com crédito de R\$ 11.992.809,80.

TDPF nº 07.1.85.00.2020-095-7

Discriminação	Outubro	Novembro	dezembro	Total
Cofins a pagar - Incidência não cumulativa	29.374.650,97	29.104.873,52	31.738.547,51	90.218.072,00
Crédito de Cofins no Mercado Interno	-11.178.316,98	-8.237.058,27	-27.050.766,08	-46.466.141,34
Crédito da Cofins-Exportação utilizado para deduzir da Cofins	-13.662.387,42	-22.270.640,94	-16.680.591,23	-52.613.619,59
Saldo de Cofins a pagar	4.533.946,57			4.533.946,57
Saldo de Créditos Passíveis de Ressarcimento	0,00	1.402.825,69	11.992.809,80	

Com relação a tais rubricas, passo à análise individualizada, considerando os critérios adotados pelo Superior Tribunal de Justiça, acima demonstrados:

3.2.1. Bens para Revenda

Em resposta à diligência determinada através da **Resolução nº 3402-002.304**, afirma a Fiscalização que “o Contribuinte não apresentou a planilha de memória de cálculo dos créditos de PIS/Cofins apropriados com base nas Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda, apesar de intimado na fase inquisitória e no âmbito da 1^a diligência. Já no âmbito desta 2^a diligência, o Contribuinte foi novamente intimado a apresentar esta planilha de memória de cálculo que justificasse a apropriação dos créditos registrados nesta linha 07 do Dacon.”

Com a documentação disponibilizada, assim concluiu a Fiscalização:

7.33 Conclusão: As divergências existentes entre a planilha da memória de cálculo dos créditos apropriados pelo Contribuinte, relativos às aquisições de bens para revenda, e a planilha do Anexo 8, elaborada na fase inquisitória pelo Auditor-Fiscal, que contém a correta apuração das aquisições de bens para revendas, são oriundas de inserções equivocadas de aquisições de bens para consumo (novembro/2004) e aquisições de serviços de transporte (dezembro/2004) na planilha de bens para revenda apresentada pelo Contribuinte (**01. Bens para Revenda_2004.xlsx**), bem como o não aproveitamento de aquisições de bens para revenda (novembro/2004), por opção ou erro do Contribuinte, identificadas nos arquivos de documentos fiscais manipulados na fase inquisitória e que deram origem ao **Anexo 8 (Bens p revenda NF 4 trim 2004)**.

01. Bens para Revenda_2004.xlsx		Divergências	Bens p revenda NF 4 trim 2004 - Anexo 8.xlsx	
200410	TOTAL	23.871.413,20	0,00	200410
				TOTAL
				23.871.413,20
200411	85.592.748/0001-46 SUPER METAL LTDA (*)	200,00		
		- 24.240.613,90	200411	27.251.842/0001-72 COREANO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO 24.240.613,90
		- 7.608.300,00	200411	33.931.494/0001-87 COMPANHIA NIPO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO 7.608.300,00
200411	TOTAL	33.978.833,20	- 31.848.713,90	200411
				TOTAL
				65.827.547,10
200412	00.924.429/0001-75 FERROVIA CENTRO-ATLÂNTICA S.A.	882.927,00		
200412	00.924.429/0001-75 FERROVIA CENTRO-ATLÂNTICA S.A.	16.330.259,97		
200412	00.924.429/0001-75 FERROVIA CENTRO-ATLÂNTICA S.A.	129.958,40		
200412	TOTAL	64.356.910,19	17.343.145,60	200412
				TOTAL
				47.013.764,59

7.34 Importante também pontuar, como conclusão secundária, a existência indevida de **operações de aquisição de transportes** (contratação de frete), no montante expressivo de **R\$ 17.343.145,37**, e na **aquisição de bem para consumo**, no montante de **R\$ 200,00**, na memória de cálculo dos créditos apropriados pelo Contribuinte cuja natureza era a **aquisição de bens para revenda**. Tal fato é mais uma evidência da falta de controles por parte do Contribuinte da apropriação e distribuição correta de seus créditos pelas rubricas do *Dacon*.

7.35 Por tudo exposto acima, esta Fiscalização tem por esclarecida as razões pelas quais o Auditor-Fiscal, na fase inquisitória, considerou na planilha de composição do crédito do despacho decisório um valor distinto daquele que foi indicado na planilha **Bens p revenda NF 4 trim 2004 – Anexo 8.xlsx**, aceitando os valores apontados pelo Contribuinte em seu demonstrativo.

7.36 Assim, conclui-se que, apesar dos equívocos relatados acima, os valores das bases de cálculo de apropriação de créditos PIS/Cofins, relativos a rubrica “*Bens para Revenda*”, são os informados pelo Contribuinte em sua planilha **01. Bens para Revenda_2004.xlsx**, e registrado pelo Auditor-Fiscal no seu despacho decisório, juntamente com sua conclusão, relativa a este tema, abaixo transcrita.

Discriminação	OUTUBRO/2004		NOVEMBRO/2004		DEZEMBRO/2004	
	Receita		Receita		Receita	
	Mercado Interno	Exportação	Mercado Interno	Exportação	Mercado Interno	Exportação
Valor constante na planilha fornecida pelo Contribuinte		23.871.413,20		33.978.833,20		64.356.910,19
Percentual rateio	45%	55%	27%	73%	62%	38%
01. Bens para Revenda	10.742.135,94	13.129.277,26	9.174.284,96	24.804.548,24	39.901.284,32	24.455.625,87

“Assim, cabe retificar os valores declarados no Dacon referentes a aquisições de bens para revenda, tanto os relacionados à receita de exportação, como os relacionados à receita auferida no mercado interno, bem como glosar parte dos referidos créditos.” (original não grifado).

Em manifestação, observou a Recorrente que “*improcede a assertiva de que houve mera recusa na reapresentação dos arquivos digitais da contabilidade e das notas fiscais nos termos da Instrução Normativa SRF 86, de 22/10/2001, já que em se tratando de arquivos validados e submetidos à RFB na forma disciplinada por ocasião de sua tempestiva e oportuna exibição à autoridade – fato indvidioso – e conforme mídia/programa já não mais ativo, não pode ser imputada à Contribuinte a falha do órgão na devida e perene alocação dos mesmos*”.

Considerando:

- (i) Que a DRJ de origem manteve a glosa sobre créditos originados de bens adquiridos para revenda por concluir que os valores informados no DCON não encontram sustentação, seja nos arquivos digitais de notas fiscais, seja nas memórias de cálculo apresentadas pela contribuinte;
- (ii) O resultado da diligência, no sentido de que as divergências existentes entre a planilha da memória de cálculo dos créditos apropriados pelo Contribuinte, relativos às aquisições de bens para revenda, e a planilha elaborada na fase inquisitória pelo Auditor-Fiscal, que contém a correta apuração das aquisições de bens para revendas, são oriundas da falta de controle sobre tais aquisições, onde créditos disponíveis foram ignorados pelo Contribuinte, porém identificadas nos arquivos de documentos fiscais manipulados na fase inquisitória.

Entendo que deve ser aplicado o resultado da diligência para referidos créditos, na forma demonstrada pela Unidade Preparadora em Informação Fiscal.

3.2.2. Dos créditos apropriados pela Recorrente

Quanto aos bens utilizados como insumos, concluíram a Unidade de Origem e Turma Julgadora de 1^a Instância que os valores constantes da memória de cálculo do próprio

contribuinte mostram que os valores alocados nesta ficha abrangem tanto os dispêndios utilizados na industrialização, quanto aos custos e despesas de uso e consumo.

Fundamenta a decisão recorrida que para este item aplica-se a IN SRF nº 404/2004, que dispõe serem passíveis do crédito a aquisição de serviços utilizados diretamente na produção dos bens destinados a venda ou aplicados na prestação dos serviços vendidos pela contribuinte.

Afirma, ainda, que no caso em tela, segundo a análise fiscal, o sujeito passivo apropriou-se de créditos que não se enquadrariam no conceito regulamentado pela citada Instrução Normativa, tais como: serviços portuários (capatazia; rebocagem; movimentação de container; e serviços diversos prestados a bordo de navio), transporte realizado entre estabelecimentos; projetos e estudos de engenharia e geologia; lavagem de roupas comuns; serviços de chaveiro; serviços de cozinha; manutenção de equipamentos ferroviários; limpeza e manutenção prediais etc., asseverando que os mesmos não guardam direta correlação com a produção de minério, sendo entendidos como serviços auxiliares.

3.2.3. Do processo produtivo da Recorrente

Para solução da controvérsia é necessário analisar os bens e serviços contidos nas planilhas acostadas aos autos à luz do Laudo que evidencia o processo produtivo da Recorrente e, com isso determinar a essencialidade e a relevância para o processo produtivo.

Consta nos autos que a Recorrente desenvolve suas atividades operacionais de acordo com os seguintes fluxos produtivos e de prestação de serviço:

1. Fluxo de produção do minério de ferro (extração);
2. Fluxo de produção da pelota de ferro;
3. Fluxo de produção do minério de cobre;
4. Fluxo de produção do ferro níquel;
5. Fluxo de produção do ferro gusa;
6. Fluxo dos serviços ferroviários de carga; e
7. Fluxo dos serviços Portuários;

Conforme demonstrado na descrição das atividades, o processo produtivo inicia-se nas jazidas com os serviços de prospecção, sondagem, geologia e estudos do solo. Em seguida, a exploração da mina ocorre, incluindo todas as despesas relacionadas à industrialização e beneficiamento dessa fase produtiva. Finalmente, o processo é concluído com o carregamento do minério nos porões dos navios destinados à exportação, após o transporte do minério pela ferrovia até o porto.

Na produção de ferro, níquel e cobre, o processo inclui britagem em estágios (primária, secundária, terciária e quaternária), para a qual são utilizadas britadeiras fixas ou semimóveis, reduzindo gradualmente o tamanho das rochas.

A atividade ferroviária consiste no transporte dos produtos da Recorrente até o porto para escoamento e posterior exportação.

No que diz respeito à atividade no porto, o processo começa com o tombamento dos vagões para que seu conteúdo seja descarregado em uma esteira, responsável pelo transporte interno até empilhadeiras que movimentam o material para formar pilhas nos pátios de estocagem. Posteriormente, correias transportadoras levam os materiais até os piers no porto.

O Laudo Pericial juntado pela Contribuinte apresenta conclusões e detalhamento das operações em relação às etapas Minas, Usinas, Usina de Pelotização, Ferrovias, Fluxos das Operações Portuárias.

Por fim, o Laudo Pericial em referência assim concluiu:

8. CONCLUSÃO

Fundamentados pela metodologia adotada para a realização deste trabalho, apresentamos o resultado das nossas análises, o qual vem por demonstrar a validade dos créditos fiscais de COFINS Exportação levantados pela VALE S.A..

Concluímos que as atividades minerárias da empresa estão pautadas em três grandes pilares indissociáveis: a) atividades nas minas de extração e usinas de beneficiamento; b) atividades ferroviárias; e c) atividades portuárias. As minas e usinas conferem aos minérios características essenciais para sua comercialização, e as linhas ferroviárias e complexos portuários compõem um sistema que custeia a sua entrega do minério aos seus clientes, sendo indispensável a integração entre mina e usina, ferrovia e porto para que a atividade fim da empresa seja economicamente viabilizada.

Sendo assim, os custos ligados à exploração e beneficiamento, movimentação ferroviária e atividades portuárias, integram o preço final de venda dos produtos uma vez que tal valor está intrinsecamente ligado à toda cadeia produtiva, pois o minério não tem valor se não for considerada e viabilizada a infraestrutura de logística.

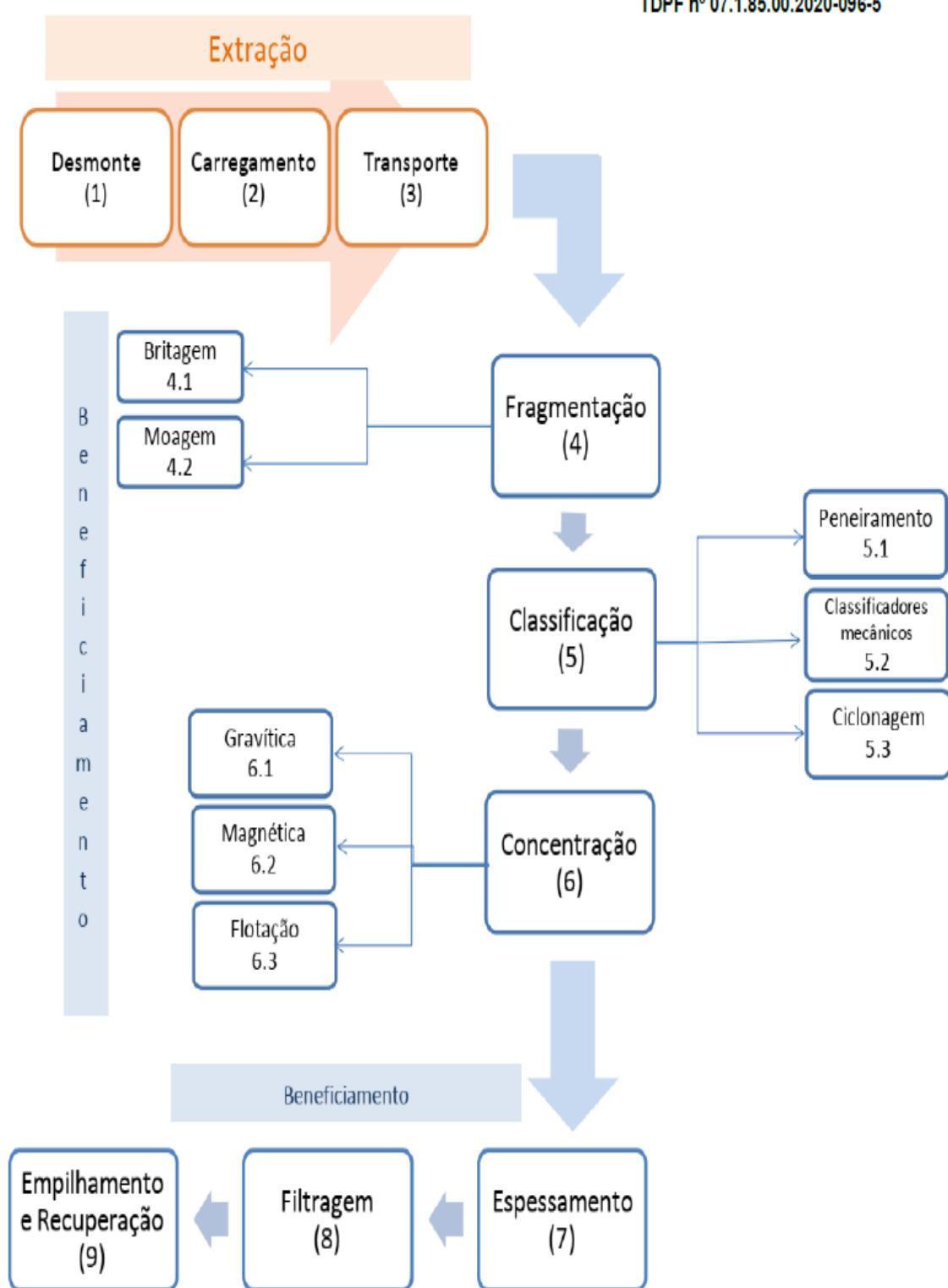
Além disso, a VALE S.A. presta serviços de logística para várias empresas, dentre elas as companhias siderúrgicas, a indústria química, agricultura e a indústria automobilística.

Através da exposição das operações de produção dos minérios de cobre, níquel, ferro e pelotização do minério de ferro, bem como das operações de ferrovia e porto acima descritas, e da alocação dos itens da amostragem selecionada no presente Laudo Pericial e planilhas anexas, restou comprovado que as glosas efetuadas quanto às despesas de aquisições de equipamentos, suas peças e partes, materiais e serviços contratados (insumos do processo produtivo), são indevidas, vez que, de acordo com a alocação efetuada para os itens da amostragem selecionada, estas são indubitavelmente caracterizadas como insumos, uma vez que integram o processo produtivo da VALE S.A.

Por sua vez, em cumprimento à Resolução anterior, a Unidade de Origem destacou as seguintes descrições dos fluxos dos processos produtivos do Contribuinte e o respectivo diagrama:

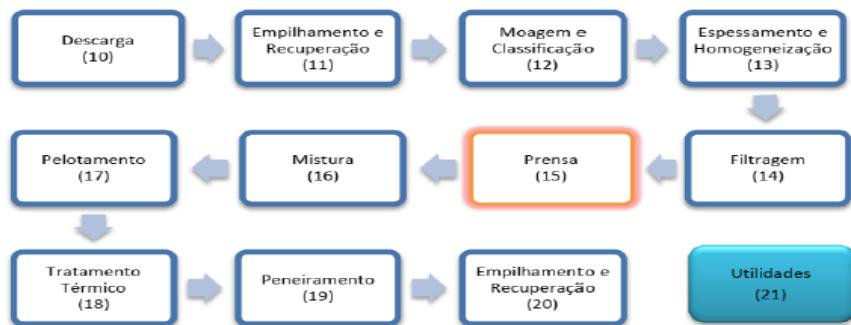
6.35 Fluxo A – Minério de Ferro (anexo [Fluxo_A_Ferro](#), e-fls.1193).|

TDPF nº 07.1.85.00.2020-096-5



TDPF nº 07.1.85.00.2020-096-5

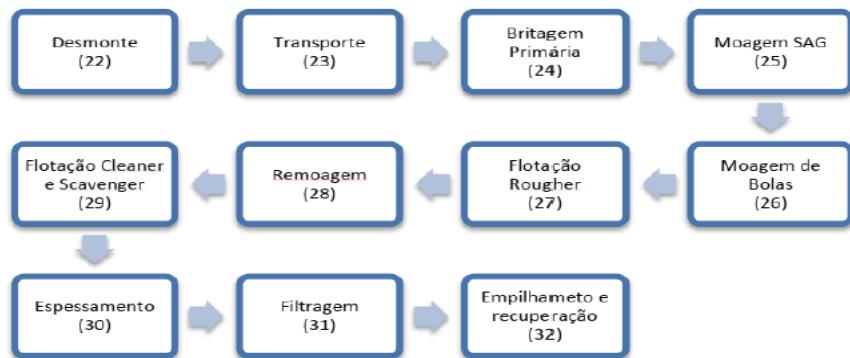
CÓDIGO PRODUTO VENDIDO	CÓDIGO FLUXO OPERACIONAL	ETAPA PRODUTIVA	FASE	CÓDIGO FASE	SUBFASE	CÓDIGO SUBFASE	Descrição da Fase
26011100	A	EXTRAÇÃO	DESMONTE	1			É a primeira etapa do processo de extração do minério. Para tanto, é necessário o estudo prévio do bloco mineral através de sondagem para garantir a sua qualidade e viabilidade extrativa. Definida a estratégia operacional, o desmonte pode ser feito com escavadeiras e ou pás carregadeiras (escavação) ou explosivos (perfuração), de acordo com a qualidade e profundidade do minério.
26011100	A	EXTRAÇÃO	CARREGAMENTO	2			Após a detonação os fragmentos de rocha gerados são recolhidos por escavadeiras e ou similares e depositados em caminhões fora de estrada ou caminhões adaptados e acondicionado em grandes silos que abastecem a britagem primária. Os resíduos não aproveitáveis, chamados de estéril, são dispostos em pilhas.
26011100	A	EXTRAÇÃO	TRANSPORTE	3			O transporte diz respeito ao percurso feito pelos caminhões fora de estrada desde a cava de extração até o britador primário ou pilha de estéril. Os caminhões despejam em grandes silos que abastecem continuamente a britagem primária todo o minério extraído. Os equipamentos utilizados nesta etapa são os mesmos caminhões da etapa de Carregamento.
26011100	A	BENEFICIAMENTO	FRAGMENTAÇÃO	4	BRITAGEM	4.1	A etapa da britagem é a primeira no processo de beneficiamento mineral. Nesta operação ocorre a redução substancial das dimensões dos blocos. Depois de passar pelo Britador primário, secundário e terciário, o minério é estocado em pilhas de homogeneização* intermediárias com o uso de Empilhadeiras. Recuperadoras fazem a retomada da pilha.
26011100	A	BENEFICIAMENTO	FRAGMENTAÇÃO	4	MOAGEM	4.2	A moagem é realizada a úmido em um moinho de bolas com elevada capacidade de redução do tamanho da rocha. O material que atinge a granulometria desejada segue para a etapa seguinte, e o que não atinge permanece num circuito fechado que envolve rebritagem, em britadores secundários, e nova moagem.
26011100	A	BENEFICIAMENTO	CLASSIFICAÇÃO	5	PENEIRAMENTO	5.1	O minério é separado, por peneiramento, em partículas de dois tipos granulométricos – finos e grossos. As partículas ainda grossas são novamente britadas e juntadas às demais.
26011100	A	BENEFICIAMENTO	CLASSIFICAÇÃO	5	CLASSIFICADORES MECÂNICOS	5.2	A classificação espiral é, geralmente, uma etapa utilizada depois das etapas de peneiramento. Destina-se a categorizar somente os finos e ultrafinos do minério. Os finos (sinter feed) sobem e saem pelo overflow do classificador, e os ultrafinos (pellet feed) são descarregados pelo underflow, e encaminhados para a ciclone.
26011100	A	BENEFICIAMENTO	CLASSIFICAÇÃO	5	CICLONAGEM	5.3	A ciclone ou deslamagem destinam-se a lavar o mineral ultrafino em suspensão a fim de eliminar a grande quantidade de lama ainda misturada ao minério de ferro após a cominuição e classificação por peneiramento e classificação espiral. Essa etapa do processo é fundamental para o sucesso na recuperação metálica do ultrafino de ferro (pellet feed) na concentração, visto que quanto menor o teor de lama, menor também será o teor de silício ou ganga no concentrado final.
26011100	A	BENEFICIAMENTO	CONCENTRAÇÃO	6	SEPARAÇÃO/CONCENTRAÇÃO O GRAVÍTICA OU GRAVIMÉTRICA	6.1	O método apresenta bons resultados com baixo custo. O processo se baseia na diferença de densidade existente entre os minerais presentes, utilizando-se de um meio fluido (água) para efetivar a separação/concentração, os equipamentos utilizados são os jigues e mesas vibratórias. A ligação é um processo de separação hidráulica que consiste na expansão (dilatação) e contração (compactação) vertical de um leito de partículas pelo movimento pulsante de água.
26011100	A	BENEFICIAMENTO	CONCENTRAÇÃO	6	SEPARAÇÃO MAGNÉTICA	6.2	a propriedade determinante nesse processo é a suscetibilidade magnética. Baseado nesse fato, os minerais podem ser divididos em 3 grupos, de acordo com o seu comportamento quando submetidos a um campo magnético (natural ou induzido): ferromagnéticos (forte atração), paramagnéticos (média e fraca atração) e diamagnéticos (nenhuma atração). Os processos podem ser desenvolvidos via seca ou via úmida. Os equipamentos mais utilizados são os tambores, correias, rolos, carrosséis e filtros.
26011100	A	BENEFICIAMENTO	CONCENTRAÇÃO	6	FLOTAÇÃO	6.3	A flotação é o método dominante na etapa de concentração para o tratamento de quase todos os tipos de minérios. O seu uso permite a concentração de minérios de baixo teor antes considerados de beneficiamento economicamente inviável.
26011100	A	BENEFICIAMENTO	ESPESSAMENTO	7			Esta etapa destina-se a adensar a polpa de concentrado ultrafino de ferro, bem como a polpa de ganga a ser depositada na barragem de rejeito, em dois tanques espessadores distintos. Além disso, o espessamento possibilita o reaproveitamento da água que foi utilizada na produção, em novo ciclo produtivo.
26011100	A	BENEFICIAMENTO	FILTRAGEM	8			A polpa adensada de minério de ferro ultrafino é filtrada em filtros a discos. Tal filtragem acumula somente as partículas sólidas da suspensão em camadas cada vez mais espessas através de sucção da água em um sistema de filtragem a vácuo, de forma a gerar, no final do processo, tortas compactas de fino de minério com baixo nível de umidade. O minério não aglomerado (ultra fino) é então transportado e disposto em pilhas homogêneas no pátio de armazenamento para consequente embarque.
26011100	A	BENEFICIAMENTO	EMPILHAMENTO E RECUPERAÇÃO	9			Nessa etapa os minérios de ferro, granulados e não granulados, são transportadas por correias transportadoras e, com o uso de empilhadeiras, são formadas pilhas de minérios nas plantas.
26011100	A	BENEFICIAMENTO	FRAGMENTAÇÃO, CLASSIFICAÇÃO, CONCENTRAÇÃO, ESPESSAMENTO, FILTRAGEM	4, 5, 6, 7, 8, 9			Conforme fluxo esquemático nas etapas de beneficiamento, fluxo A, há outros equipamentos operacionais, que completam o elo de ligação entre elas e seus principais insumos.

6.36 Fluxo B – Pelota (anexo *Fluxo_B_Pelota*, e-fls.1193).**Fluxo B****DESCRÍÇÃO DO FLUXO PRODUTIVO – PELOTA**

Em algumas Usinas de Pelotização existem variações nas etapas, por exemplo, nas usinas 1 e 2 a fase de prensagem – **Prensa (6)** está antes da **Moagem e Classificação (3)**.

TDFF nº 07.1.85.00.2020-096-5

CÓDIGO PRODUTO VENDIDO	CÓDIGO FLUXO OPERACIONAL	ETAPA PRODUTIVA	FASE	CÓDIGO FASE	DESCRIÇÃO DA FASE
26011200	B	PREPARAÇÃO DA MATÉRIA PRIMA	DESCARGA	10	O minério não aglomerado (fino), matéria prima da pelota, é descarregado por viradores de vagão em transportadores de correlas, encarregados de conduzir o minério à planta de pelotização.
26011200	B	PREPARAÇÃO DA MATÉRIA PRIMA	EMPILHAMENTO E RECUPERAÇÃO	11	O minério de ferro não aglomerado é transportado por correias transportadoras para os pátios de matéria-prima onde, com o auxílio de empilhadeiras, são formadas pilhas de minério (45.000 – 50.000 t). Recuperadoras são utilizadas para a retomada da pilha.
26011200	B	PREPARAÇÃO DA MATÉRIA PRIMA	MOAGEM E CLASSIFICAÇÃO	12	Nesta etapa ocorrem em circuito fechado entre a moagem e a ciclonagem (cominuição e classificação) com objetivo de reduzir o tamanho da partícula de minério de ferro. Com o auxílio de correias transportadoras, a matéria-prima (minério de ferro) é transportada para Moinhos de Bolas, onde ocorre a moagem. Em seguida o material, resultante da moagem, passa por um circuito com hidrociclos no qual ocorre a classificação granulométrica do minério. Esse processo consiste no ajuste das propriedades físicas do minério às exigências de pelotamento (Granulometria: 80-90% < 0,045mm; superfície específica: 1750 – 1950 cm ² /g). É uma das etapas mais onerosas da Pelotização devido ao alto consumo de seus insumos (energia elétrica, corpo moedor, revestimento, água e etc).
26011200	B	PREPARAÇÃO DA MATÉRIA PRIMA	ESPESSAMENTO E HOMOGENEIZAÇÃO	13	No espessamento ocorre o adensamento da polpa ciclonada (% sólido=20%) via princípio da sedimentação e é obtida a polpa espessada com % sólido=70%. Além disso, há recuperação da água de transbordo, que retorna aos moinhos. Existe em algumas Pelotizadoras a adição de polpa de combustível sólido nesta etapa do processo, por exemplo, antracito e coque verde de petróleo;
26011200	B	PREPARAÇÃO DA MATÉRIA PRIMA	FILTRAGEM	14	Com o auxílio de filtros de discos rotativos a vácuo ocorre a formação da torta e, em seguida, a secagem e descarga, resultando numa "polpa retida" com umidade entre 8% e 10%. Eventualmente pode haver necessidade de aditivos de filtragem no processo.
26011200	B	PREPARAÇÃO DA MATÉRIA PRIMA	PRENSA	15	Nesta etapa, dependendo de algumas plantas, essa etapa pode ocorrer antes da etapa de Moagem e Classificação (3). A polpa retida é transportada para a prensa de rolos. Nessa etapa complementa-se a redução das partículas de minério.
26011200	B	PREPARAÇÃO DA MATÉRIA PRIMA	MISTURA	16	Nesta etapa são adicionados aglomerantes, aditivos e combustível sólido ao minério super fino, resultante da moagem/prensa. Os aglomerantes possibilitam a formação de pelotas crusas com resistência física suficiente para resistir ao trajeto pelotamento – forno e evitar a ocorrência de choque térmico. Atuam através da formação de pontes de sais durante a secagem e aquecimento das pelotas. Os combustíveis sólidos contribuem com a geração de calor no tratamento térmico. Os aditivos são utilizados para ajuste químico. É importante a boa eficiência da mistura para garantir a qualidade das pelotas crusas e a redução dos desvios-padrão dos parâmetros de qualidade.
26011200	B	FORMAÇÃO DE PELOTAS CRUSAS	PELOTAMENTO	17	É a etapa de formação de pelotas crusas com tamanho e resistência mecânica adequados à etapa de processamento térmico. O mecanismo está baseado na ação de forças capilares no sistema de partículas de minério – água – ar.
26011200	B	PROCESSAMENTO TÉRMICO	TRATAMENTO TÉRMICO	18	Essa etapa visa conferir às pelotas alta resistência mecânica e propriedades metalúrgicas adequadas ao uso nos reatores de redução. O transporte das pelotas crusas é feito em carros de grelha através de forno de grelha móvel que chega a atingir 1350 °C.
26011200	B	PROCESSAMENTO TÉRMICO	PENEIRAMENTO	19	Nessa etapa as pelotas queimadas são peneiradas para garantir uma distribuição granulométrica adequada. Ocorre remoção da fração abaixo de 5mm gerada no forno de Pelotização (onde é gerado o co produto finos de pelota – chips) e a classificação da pelota para utilização na camada de forramento do forno;
26011200	B	CLASSIFICAÇÃO E ESTOCAGEM	EMPILHAMENTO E RECUPERAÇÃO	20	Nessa etapa as pelotas são transportadas por correias transportadoras e, com o uso de empilhadeiras, são formadas pilhas de pelotas queimadas nos complexos portuários ou ferroviários. São necessárias técnicas especiais de empilhamento para evitar segregação de tamanhos de pelotas.
26011200	B	PREPARAÇÃO DA MATÉRIA PRIMA	UTILIDADES	21	Esta etapa não está em sequência do fluxograma de produção por se tratar de uma área que alimenta/abastece, AS ETAPAS DE PREPARAÇÃO DA MATÉRIA PRIMA, com os insumos e serviços adicionais etapas do processo de produção. Essa área comporta a moagem dos insumos, hidratação de cal, distribuição de ar comprimido, água de suprimento primário e de processo, distribuição e transporte pneumático de insumos, etc.

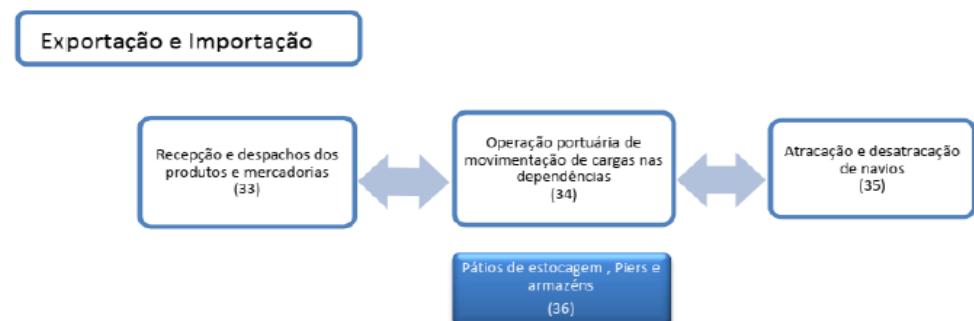
6.37 Fluxo C – Cobre (anexo Fluxo_C_Cobre, e-fls.1193).Fluxo CDESCRÍÇÃO DO FLUXO PRODUTIVO – Cobre

CÓDIGO PRODUTO VENDIDO	CÓDIGO FLUXO OPERACIONAL	ETAPA PRODUTIVA	FASE	CÓDIGO FASE	SUBFASE	CÓDIGO SUBFASE	DESCRIÇÃO DA FASE
26030000	C	EXTRAÇÃO	DESMONTE	22	PERFURAÇÃO	22.1	A perfuração consiste em fazer buracos no solo, com perfuradoras, os quais são abastecidos com explosivos, geralmente de dinamite e cordéis de detonação, para posterior detonação e desmonte da rocha.
26030000	C	EXTRAÇÃO	DESMONTE	22	DETONAÇÃO E CARREGAMENTO	22.2	Os fragmentos de rocha gerados na detonação são recolhidos por escavadeiras e pá carregadeiras, e depositados em caminhões fora de estrada. Este procedimento leva o nome de carregamento.
26030000	C	EXTRAÇÃO	TRANSPORTE	23			O transporte diz respeito ao percurso feito pelos caminhões fora de estrada desde a cava de extração até o britador primário ou pilha de estéril. Os caminhões despejam no britador todo o minério extraído e encaminhados para um novo ciclo de carregamento e transporte. Os equipamentos utilizados nesta etapa são os mesmos caminhões da fase de Carregamento.
26030000	C	BENEFICIAMENTO	BRITAGEM PRIMÁRIA	24			A etapa da britagem é a primeira no processo de beneficiamento mineral. Os fragmentos de rocha passam por uma redução de tamanho dentro do britador primário e são despejados em correias transportadoras que conduzem o minério britado, por um percurso de 4 km, até a área da usina onde passam por moagem e flotação.
26030000	C	BENEFICIAMENTO	MOAGEM SAG	25			Nesta etapa ocorre uma cominuição das rochas fragmentadas pela britagem primária. A moagem SAG é realizada a úmido em um molhão com elevada capacidade de redução do tamanho da rocha.
26030000	C	BENEFICIAMENTO	MOAGEM DE BOLAS	26			Tem o mesmo princípio da moagem SAG, porém são utilizados dois moinhos de menor dimensão. Nesta etapa, ocorre também um circuito fechado entre moagem e cíclonagem, onde o over de minério segue para a Flotação Rougher, e o under de minério retorna para os moinhos até atingir granulometria adequada e são adicionados reagentes com o objetivo de preparar a polpa para a flotação rougher.
26030000	C	BENEFICIAMENTO	FLOTAÇÃO ROUGHER	27			Consiste na primeira etapa de concentração do cobre a qual recebe da moagem um fluxo contínuo de minério finamente moldado, na forma de polpa com aproximadamente 40% de sólidos, a partir do qual produz-se a polpa de concentrado de cobre. Reagentes adicionais são dosados no circuito de flotação rougher, bem como nos outros estágios subsequentes, a fim de aumentar o poder de recuperação dos minerais de cobre.
26030000	C	BENEFICIAMENTO	REMOAGEM	28			Consiste em diminuir ainda mais a granulometria das partículas sólidas do mineral sulfetado através de moagem em moinhos verticais. O circuito de remoagem recebe os fluxos de concentrado rougher e scavenger.
26030000	C	BENEFICIAMENTO	FLOTAÇÃO CLEANER E SCAVENGER	29			Os concentrados rougher e scavenger-cleaner moldados passam por seis colunas de flotação cleaner. Os concentrados de cada coluna são reunidos para formar o concentrado final, e os rejeitos são tratados no estágio de flotação scavenger-cleaner.
26030000	C	BENEFICIAMENTO	ESPESSAMENTO	30			É a última etapa de concentração mineral e constitui basicamente em um adensamento da polpa de minério, extraído nas etapas anteriores, armazenadas em um tanque espessador onde recebe uma polpa diluída, e gera uma polpa de concentrado.
26030000	C	BENEFICIAMENTO	FILTRAGEM	31			A polpa gerada na etapa de espessamento é bombeada contra as lona filtrantes do filtro prensa que acumulam somente as partículas sólidas da solução em camadas cada vez mais espessas. A pressão do bombeamento faz com que as partículas de sólido se acomodem de forma a gerar, no final do processo, tortas compactas de fino de minério com baixo nível de umidade.
26030000	C	BENEFICIAMENTO	EMPILHAMENTO E RECUPERAÇÃO	32			Nessa etapa o cobre é transportadas por correias transportadoras e, com o uso de empilhadeiras, são formadas pilhas no pátio. São necessárias técnicas especiais de empilhamento para evitar segregação de tamanhos.

6.38 Fluxo D – Porto (anexo [Fluxo_D_Serv_Porto](#), e-fls.1193).

Fluxo D

DESCRIÇÃO DO FLUXO OPERACIONAL – Porto

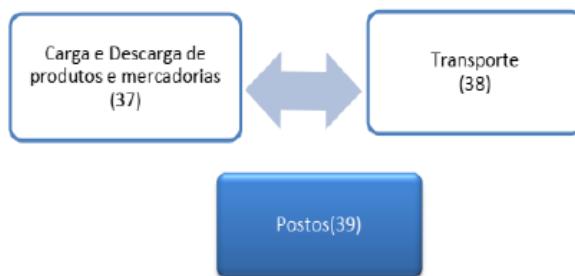


CÓDIGO PRODUTO VENDIDO	CÓDIGO FLUXO OPERACIONAL	ETAPA PRODUTIVA	FASE	CÓDIGO FASE	DESCRIÇÃO DA FASE
SERVICO	D	MOVIMENTAÇÃO PORTUÁRIA	OPERAÇÃO PORTUÁRIA DE MOVIMENTAÇÃO DE CARGAS NAS DEPENDÊNCIAS	34	está relacionada com a movimentação dos produtos/mercadorias nas dependências do porto. Compete à Administração 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.
SERVICO	D	MOVIMENTAÇÃO PORTUÁRIA	ATRACÃO DESACRATÃO DE NAVIOS	35	Nesta etapa ocorre a atracção/desatracção 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.
SERVICO	D	MOVIMENTAÇÃO PORTUÁRIA	PÁTIOS DE ESTOCAGEM, PIERS E ARMAZÉNS	36	Pátios de estocagem, Piers e Armazéns

6.39 Fluxo E – Ferrovia (anexo [Fluxo_E_ServFerrovia](#), e-fls.1193).

Fluxo E

DESCRIÇÃO DO FLUXO OPERACIONAL – Ferrovia carga



CÓDIGO PRODUTO VENDIDO	CÓDIGO FLUXO OPERACIONAL	ETAPA PRODUTIVA	FASE	CÓDIGO FASE	DESCRIÇÃO DA FASE
SERVICO	E		CARGA E DESCARGA DE PRODUTOS E MERCADORIAS	37	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.
SERVICO	E		TRANSPORTE	38	Nesta etapa ocorre o transporte dos produtos/mercadorias carregados e descarregados nos pátios, terminais e portos.
SERVICO	E		POSTOS	39	Entrepostos ferroviários

3.2.4. Serviços utilizados como insumos

Em suma, o Laudo anexado pela Recorrente descreve quais insumos e quais serviços são utilizados em cada uma das linhas de negócio da Recorrente, sendo classificados nas etapas produtivas tratados, quais sejam: beneficiamento, britagem primária, carga e descarga, carregamento, carregamento/classificação, carregamento/transporte, classificação, descarga/empilhamento, desmonte, desmonte/empilhamento, desmonte/moagem, desmonte/transporte, empilhamento e recuperação, espessador, espessamento, espessamento e homogeneização, extração, extração/beneficiamento, filtragem, fragmentação, fragmentação/classificação, insumo, moagem de bolas, moagem/classificação, operação, operação portuária, pelotamento, pelotamento/tratamento térmico, peneiramento, produto acabado, recepção e despacho, transporte e tratamento térmico.

Segundo a planilha referente aos serviços utilizados como insumos, cada uma das etapas produtivas, sejam cobre, ferro, ferrovia, pelota, pesquisa e porto, por sua vez, contém serviços, que guardam relação de essencialidade e relevância com o processo produtivo, os quais devem ser considerados como insumos para tomada dos créditos objeto deste litígio.

Ainda com relação às etapas do processo produtivo, consta em Laudo Pericial apresentado pela Recorrente a seguinte demonstração das atividades de prestação de serviços de logística de carregamentos, transportes e estocagem e embarque:

Atividade de carregamento:

Os processos de carregamento e descarregamento de mercadorias em um trem cargueiro são fundamentais para as empresas envolvidas nas transações, tanto as produtoras como as compradoras.

O trem cargueiro é um dos principais meios de transporte de cargas, mesmo que ainda não esteja no mesmo patamar dos caminhões, por exemplo. Apesar disso, durante muito tempo as ferrovias foram utilizadas como o principal modal de transporte, o que faz com que elas ainda tenham força atualmente.

Para que as cargas saem dos setores de produção e cheguem até os destinos adequados pelos setores envolvidos, o carregamento e descarregamento precisa ser o mais qualificado possível.

Nesse sentido, é importante destacar que cada mercadoria possui um processo específico de carregamento e descarregamento, tendo em vista os variados formatos, tamanhos, modelos, espessura, consistência e, propriamente, seu material.

Ainda que exista uma diferença nesse processo, por conta da diversidade de mercadorias, não exime que a qualidade precisa ser a melhor possível. Por isso, explicaremos a seguir como funcionam essas etapas, por que elas são importantes e quais são o passo a passo.

Se os navios cargueiros pudessem chegar próximo às usinas de produção de minérios não haveria a necessidade de transporte ferroviário até o porto.

Surgem aí os terminais intermodais.

Terminais intermodais são utilizados para melhorar a estratégia logística das empresas e, como o próprio nome já indica, utiliza mais de um modal de transporte como referência, seja aquático, aviário, ferroviário ou rodoviário.

No caso das ferrovias, o mais comum é que seja utilizado o setor rodoviário como complemento. Com isso, as mercadorias saem do espaço produtivo pelos caminhões e chegam até os terminais ferroviários. A partir daí, elas são repositionadas no trem cargueiro, que fará o restante da viagem até a chegada ao pátio estocagem dos terminais portuários ou ao próprio navio.

Bom, no caso dos terminais intermodais, a solução mais prática e funcional é através da utilização de containers. O trabalho de transferir as cargas para o trem cargueiro, de forma individual, seria muito trabalhoso e perderia um tempo importante. Por isso, são utilizados vagões abertos, para dar mais dinamicidade aos processos, além desses elementos permitirem uma alta carga de mercadorias em apenas um trem cargueiro e com maior rapidez.

O carregamento dos vagões é a etapa em que os trens, que seguirão viagens até os destinos programados, têm seus vagões carregados com as cargas designadas. Essa etapa depende de qual tipo de carga será colocada nos vagões, visto que, cada produto possui uma característica específica que precisa ser levada em conta.

Em espaços como minas de carvão e minério, agronegócio e fábricas, por exemplo, o carregamento é feito no ponto onde é realizada a produção. Esse processo se diferencia em cada tipo de produção, visto que, os commodities precisam ser carregados com instrumentos específicos para as suas características.

Já um outro modelo de carregamento, que é muito usual, ocorre nos terminais intermodais. Normalmente, os caminhões carregam as cargas até esses ambientes e lá esses itens são posicionados nos vagões dos trens.

Via de regra o carregamento dos vagões é feito por caminhões e em outros casos por equipamentos mais específicos, veja abaixo foto obtida no Google desses dois modelos;



©Michael R. Silva



Atividade de transportes ferroviários:

No Brasil, após o processo de desestatização da antiga RFFSA (Rede Ferroviária Nacional), que teve início no ano de 1992, e com a Lei das Concessões de 1995, toda a malha ferroviária nacional passou a ser administrada pelo poder privado, o que possibilitou maiores investimentos no setor. Esse foi um fator determinante para a ampliação da participação do modal ferroviário na matriz de transporte brasileira, tornando algumas ferrovias produtivas, lucrativas e competitivas em relação ao modal rodoviário (Fonte: Ministério dos Transportes).

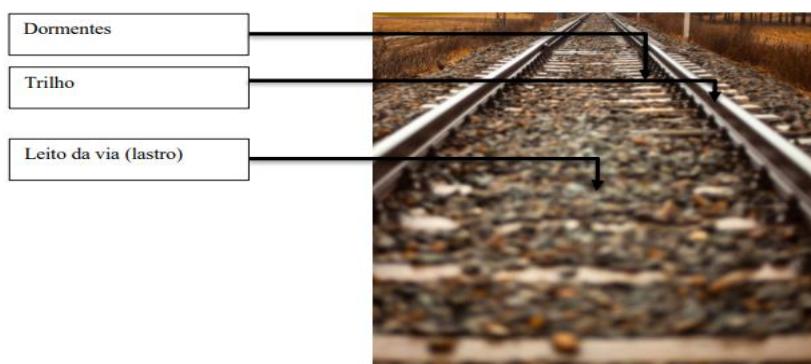
Atualmente, segundo a ANTT, o sistema ferroviário totaliza cerca de 30 mil quilômetros de linha férrea distribuídos pelas regiões Sul, Sudeste, Nordeste e Centro Leste do país. A Estrada de Ferro Vitória a Minas (EFVM) tem 905 quilômetros de extensão e é uma das mais produtivas e modernas ferrovias do Brasil, respondendo pelo transporte de 37% de toda a carga ferroviária nacional (Fonte: Vale S/A).

Diante do tamanho continental do País os portos marítimos ficam localizados bem distantes dos pontos de produção e em se tratando de produção mineral, estas distâncias aumentam consideravelmente, razão pela qual o transporte ferroviário, para esta atividade, torna-se um excelente, e por que não dizer única alternativa viável economicamente.

Em todos os casos é necessário que as vias permanentes (trilhos, cravos, lastros de brita, sub-base, dormentes, aparelhos de via e de transferência) passem constantemente por processos de manutenção visando preservar a integridade da via permanente, bem como, da segurança e da utilização precisa do tráfego ferroviário.

Além disto, atividade requer obviamente, a manutenção de vagões, locomotivas e estações de apoio logístico.

Abaixo uma foto de uma via ferroviária (fonte: Vale S/A):



Embora os investimentos para a construção e implementação das linhas férreas sejam altos, os transportes ferroviários são mais seguros, de baixo impacto ambiental e possuem um custo operacional e de manutenção baixos, em relação à quantidade de carga que eles transportam.

Nesse sentido, é um transporte vantajoso, pois possui maior capacidade de carga (em relação aos transportes rodoviários e aéreos), além de percorrer grandes distâncias com baixo consumo de energia.

A despeito de não haver problemas de congestionamentos (como ocorre no transporte rodoviário, por exemplo), há transportes ferroviários lentos, o que leva a maior utilização de outros que sejam mais rápidos.

Além disso, os transportes ferroviários apresentam baixa flexibilidade pela rigidez dos horários bem como das limitações das extensões da malha férrea, ou seja, não tem possibilidade de percorrer outros caminhos. Abaixos fotos do transporte ferroviários de minérios no Brasil (fonte: Google).



Atividade de estocagem:

As atividades logísticas também são aquelas desempenhadas dentro de um sistema logístico. A mais comumente lembrada é o transporte, não sendo a única. Estocagem e manuseio também são atividades logísticas e tem igual importância para o alcance do objetivo principal da Logística. Definições tradicionais de logística é sua responsabilidade por diminuir o hiato entre a produção e a demanda, de modo que os consumidores tenham bens e serviços quando e onde quiserem e na condição física que desejar.

Assim, empresas têm como objetivo prover o cliente com os níveis de serviços desejados a custos mínimos. A meta para o nível de serviço logístico é providenciar bens ou serviços corretos, no local certo, no tempo exato e na condição desejada ao menor custo possível.

Se a demanda de produtos de cada empresa fosse conhecida com exatidão e os produtos pudesse ser fornecidos instantaneamente para suprir essa demanda,

teoricamente não haveria necessidade de estocagem, pois não seriam mantidos estoques.

No entanto, não é nem prático nem econômico operar uma empresa dessa maneira, pois a demanda normalmente não pode ser prevista com exatidão.

Mesmo para chegar perto da coordenação perfeita oferta versus demanda, a produção teria de ser instantaneamente reativa e o transporte inteiramente confiável, com tempo zero de entrega. Nada disso, porém, está à disposição das empresas a custo razoável.

Por isso mesmo, as empresas fazem uso de estoques para melhorar a coordenação entre oferta e procura e igualmente a fim de reduzir seus tempos de entrega.

A estocagem torna-se mais do que necessidade, uma conveniência econômica, devido aos erros de planejamento e programação e a própria adaptação ao mercado consumidor.

Ainda nesse sentido, o armazenamento de materiais é necessário para reduzir os custos de produção e fretes e para garantir um melhor atendimento aos clientes. Abaixo foto de armazenagem de minério do pátio (fonte: Google e UFPe):



O bom armazenamento também ajuda a otimizar o espaço alocado, a estocagem dos materiais e consequentemente os custos relacionados a ela. Outro objetivo do bom armazenamento é a facilidade na rastreabilidade do produto estocado.

Disso se infere que a manutenção de estoques produz a necessidade da estocagem e igualmente a necessidade do manuseio dos materiais.

Atividade de embarque:

Embora seja um transporte lento, o transporte marítimo é muito utilizado para transportar cargas, uma vez que suporta grande quantidade e variedades de

produtos. Isso por um custo relativamente baixo, em relação a outros meios de transporte, por exemplo, o aéreo.

No tocante as desvantagens do transporte marítimo, podemos citar o tempo elevado de entrega de mercadorias, uma vez que passa pelos portos e alfândegas, distantes dos centros de produção e muitas vezes congestionados, além das chances de danos nas cargas transportadas.

Quando o minério chega no porto, começam as operações de descarga, e embarque, onde, em primeiro lugar, o minério de ferro é descarregado pelos viradores de vagões, que trabalham virando uma dupla de vagões por vez e têm o papel de, como o próprio nome já diz, virar os vagões dos trens para descarregar o minério.

Abaixo fotos de embarque de minérios em navios (fonte: Roberto Moraes e Porto Sudeste) e em seguida fotos do virador de vagões, empilhadeira recuperadora e correia transportadora (fonte: Porto Sudeste).





3.2.3.1. Atividades descritas como Serviços Portuários.

A controvérsia existente acerca dos ditos "serviços portuários" reside no fato de que a fiscalização entendeu que o objeto de serviço descrito no contrato firmado entre a Recorrente e a Companhia Portuária Baía de Sepetiba demonstraria que não se trata de serviço de transporte, mas de serviço realizado em etapa anterior, correspondente a atividade de descarga de vagões ferroviários, empilhamento, manuseio e carregamento nos navios, do minério de ferro produzido pela empresa, e que a legislação não contemplaria o desconto de despesa com serviços portuários.

Argumentou a Recorrente que o transporte é uma etapa do ciclo produtivo do minério e que os fretes entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, de insumos e mercadorias produzidas ou vendidas, também dão direito a crédito.

Especificamente em relação aos serviços incluídos em operação portuária, tais como serviços de manutenção das embarcações e da malha ferroviária, serviços de telecomunicação, serviços portuários, serviços de capatazia e despachante (descarregamento, movimentação, acondicionamento e armazenagem das matérias-primas no armazém alfandegado), de fato, resta demonstrado a participação enquanto etapa do ciclo produtivo, o que permite a tomada de crédito em razão da essencialidade no manuseio dos produtos.

Com relação às despesas portuárias, invoco a decisão proferida pela 3^a Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais através do Acórdão nº 9303-008.304, conforme Ementa abaixo sintetizada:

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

Data do fato gerador: 31/03/2005

(...)

DESPESAS. OPERAÇÕES PORTUÁRIAS E DE ESTADIA. EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As despesas portuárias e de estadia, nas operações de exportação de produtos para o exterior, constituem despesas na operação de venda e, portanto, geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

Colaciono os fundamentos apresentados em voto vencedor pelo Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

O litígio oposto nesta fase recursal abrange o aproveitamento de créditos sobre (i) as despesas com arrendamento de terras de pessoas jurídicas e (ii) sobre as despesas portuárias e de estadia nas operações de exportações.

Os custos/despesas com arrendamento rural de terras, de pessoas jurídicas sujeitas ao pagamento da contribuição, destinadas à produção da própria matéria-prima, cana-de-açúcar, utilizada na produção/fabricação dos produtos, objetos da atividade econômica do contribuinte, se enquadram na definição de insumos, dada pelo STJ, no REsp nº 1.221.170/PR, utilizada anteriormente para fundamentar o improviso do recurso especial da Fazenda Nacional. Assim, tais custos/despesas se enquadram no inciso do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, e geram créditos passíveis de desconto da contribuição calculada sobre o faturamento mensal.

Já as despesas portuárias e de estadia incorridas, nas operações de exportação dos produtos produzidos/fabricados, constituem despesas de armazenagem e/ ou despesas nas operações de vendas, gerando créditos passíveis de descontos da contribuição calculada sobre o faturamento mensal, nos termos do inciso IX do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, citados e transcritos anteriormente.

Assim, deve ser reconhecido o direito do contribuinte aproveitar créditos sobre as despesas incorridas com arrendamento rural de terras, de pessoas jurídicas para a produção de matéria-prima (cana-de-açúcar), e sobre as despesas portuárias e de estadia, nas perações de exportações, e, portanto, revertidas as glosas efetuadas pela Fiscalização sobre tais despesas e mantidas pelo Colegiado da Câmara Baixa.

Em face do exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional e DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial do contribuinte.

Entendo que o transporte do minério de ferro, bem como os serviços portuários necessários para tanto, inclusive formação de lotes, são serviços utilizados como insumo empregado (direta ou indiretamente) no processo produtivo da Recorrente, e que gera o direito creditório pleiteado.

3.2.3.2. Fretes.

A discussão sobre os fretes decorre do fato de que a fiscalização deixou de considerar os créditos relativos ao transporte de minério de ferro realizado entre estabelecimentos por ausência de previsão legal.

Considerando a demonstração acima reproduzida, entendo pela possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS/COFINS sobre serviços de frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, uma vez que se referem a serviços intermediários e necessários.

No mesmo sentido, vejamos as decisões abaixo ementadas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na “operação de venda”, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei n.º 10.833/2003. (sem destaque no texto original) (Acórdão 9303-010.123)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO.

Geram direito aos créditos da não cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para a movimentação de insumos e produtos em elaboração no próprio estabelecimento ou entre estabelecimentos do contribuinte.

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Conquanto a observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito

os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda. (Acórdão nº 9303-008.058)

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

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS INACABADOS E INSUMOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS, CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos em elaboração (inacabados) e de insumos entre estabelecimentos do contribuinte integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, consequentemente, geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal. (Acórdão nº 9303-007.283).

Destaco, ainda, o posicionamento da Ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama, exarado no v. Acórdão nº 9303-009.715, cuja Ementa abaixo reproduzo:

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. REMESSA PARA DEPÓSITO OU ARMAZÉM GERAL.

Cabe à constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, inclusive os de mercadorias ou produtos acabados para remessa para depósito fechado ou armazém geral.

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo frete na operação de venda, e não frete de venda quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

No r. voto condutor do Acórdão acima citado, a Conselheira Relatora reconheceu o direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os fretes pagos para transporte de mercadorias ou produtos acabados para remessa para depósito fechado ou armazém geral, conforme excerto abaixo transcrevo e peço *vénia* para fundamentar o presente voto:

Quanto ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, importante recordar que insurgiu com discussões envolvendo as seguintes matérias:

Direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os fretes pagos para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da firma;

Direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os fretes pagos para transporte de mercadorias ou produtos acabados para remessa para depósito fechado ou armazém geral.

Quanto a essas matérias, entendo que assiste razão ao contribuinte. Eis que essa turma já enfrentou a matéria, tendo sido firmado o posicionamento de que os custos de frete de mercadorias entre estabelecimentos, bem como remessa para depósito fechado e armazém geral, gerariam o direito à constituição de crédito das contribuições.

Frise-se a ementa do acórdão 9303-005.156:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MATERIAS PRIMAS ENTRE ESTABELECIMENTOS

Os fretes na transferência de matérias primas entre estabelecimentos, essenciais para a atividade do sujeito passivo, eis que vinculados com as etapas de industrialização do produto e seu objeto social, devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02. Cabe ainda refletir que tais custos nada diferem daqueles relacionados às máquinas de esteiras que levam a matéria-prima de um lado para o outro na fábrica para a continuidade da produção/industrialização/beneficiamento de determinada mercadoria/produto.”

Nesse ínterim, proveitoso citar ainda os acórdãos 9303-005.155, 9303-005.154, 9303-005.153, 9303-005.152, 9303-005.151, 9303-005.150, 9303-005.116, 9303-006.136, 9303-005.119, 9303-005.118, 9303-005.117, 9303-006.110, 9303-004.311, etc.

É de se entender que, em verdade, se trata de frete para a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX, e art. 15 da Lei 10.833/03 – pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda.

A venda *de per si* para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo “**operação**” de venda, e não frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais os fretes ora em discussão, inclusive os de mercadorias ou produtos acabados para remessa para depósito fechado ou armazém geral.

Em vista do exposto, sem mais delongas, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional e dar provimento ao Recurso Especial do sujeito passivo.

Observo igualmente o v. Acórdão nº 9303-012.107, proferido em julgamento ao PAF nº 10920.722786/2015-86, referente à mesma Contribuinte, no qual igualmente foi reconhecido o direito creditório sobre fretes de produtos acabados, conforme Ementa a seguir:

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

Período de apuração: 01/07/2010 a 31/12/2010

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na “operação de venda”, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

Neste sentido, cito igualmente o v. Acórdão nº 9303-007.666, proferido no Processo Administrativo Fiscal nº 16682.904224/2011-61, em referente à mesma Contribuinte. Assim fundamentou o Conselheiro Relator Rodrigo da Costa Pôssas:

As despesas com fretes para o transporte de produtos acabados entre as minas (estabelecimentos) do próprio contribuinte e entre as minas (estabelecimentos) e o porto de exportação/embarque de seus produtos constituem despesas na operação de venda.

Assim, de conformidade com o disposto no art. 3º, caput e inciso IX, da Lei nº 10.833/2003, citados e transcritos anteriormente, a glosa dos créditos sobre tais despesas deve ser revertida.

À luz do exposto, DOU PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte para reconhecer seu direito de aproveitar créditos do PIS sobre as despesas incorridas com fretes para a transferência/transporte de produtos acabados entre as minas (estabelecimentos) do contribuinte e/ entre as mina (estabelecimentos) e o porto de exportação/embarque.

Considerando as mesmas razões que fundamentaram as decisões acima citadas, voto por reverter a glosa sobre tais custos.

3.2.4. Bens utilizados como insumos

Considerando o fluxo das atividades desenvolvidas pela Recorrente, especificado em Laudo Pericial e demonstrado em Informação Fiscal pela Unidade de Origem, na forma acima já colacionada, entendo que os bens utilizados como insumos nas linhas de negócio cobre e ferro indubitavelmente devem ser considerados essenciais e relevantes em relação ao processo produtivo das mercadorias que comercializa.

Por sua vez, a linha de negócio pelota é igualmente essencial, eis que as referidas pelotas consistem em uma das formas eleitas pela empresa para transportar e vender o minério de ferro. Vale destacar que é na pelotização que se utiliza a "Transportadora de Correia".

No que diz respeito à referida "correia transportadora", segundo o Laudo trazido pela empresa a "Correia" é utilizada para a "movimentação interna" de minério e outros insumos necessários à industrialização, tanto na etapa de "MINA" quanto na etapa de "PELOTA".

Igualmente nas "linhas de negócio" cobre e ferro ocorre a britagem (primária, secundária, terciária e quaternária), para a qual são utilizadas britadeiras (fixas ou semimóveis) que reduzem, gradativamente, o tamanho das rochas.

Tratando-se de linha negócio considerada essencial e relevante, admite-se que deve ser reconhecido o crédito em relação a todos os bens nela utilizados como insumos.

Por sua vez, a linha de negócio ferrovia é aquela pela qual a Recorrente transporta seus produtos intermediários e finais, devendo igualmente ser reconhecida como essencial e relevante ao fluxo produtivo.

Já a linha de negócio Porto refere-se ao processo que se inicia com o tombamento dos vagões para que o seu conteúdo caia em uma esteira que por sua vez o transporta (movimentação interna) para empilhadeiras que os conduzem para pilhas formadas nos pátios de estocagem, de onde são transportados por correias até os piers. No caso da Recorrente, os bens utilizados como insumos na linha de negócio "PORTO" são essenciais e relevantes.

Assim, no caso da planilha relativa aos bens utilizados como insumos, todos eles referem-se a uma das seguintes etapas produtivas: análise do produto, beneficiamento, britagem primária, carga e descarga de produtos e mercadorias, carregamento, carregamento/classificação/empilhamento/recuperação, desmonte, empilhamento, espessamento, extração, filtragem, flotação, fragmentação/classificação, misturar, moagem, operação portuária, pátio de estocagem, pelotamento, peneiramento, recepção e despacho, transporte, transporte produto acabado, tratamento térmico e utilidades.

Portanto, considerando o conceito de insumos adotado pelo Eg. STJ, restou demonstrado nos autos a essencialidade e relevância de referidos bens à atividade da empresa e aos produtos produzidos pela empresa Recorrente, resultando na possibilidade de tomada de créditos das Contribuições para o PIS e da COFINS, motivo pelo qual devem ser revertidas tais glosas.

Importante esclarecer que, considerando o reconhecimento do direito creditório sobre os bens e serviços utilizados como insumos, acima identificados, entendo que, por ocasião da liquidação desta decisão, deverá a Contribuinte comprovar o efetivo dispêndio com cada item, o que será possível por meio das respectivas Notas Fiscais, contratos e demais comprovações que se fizerem necessárias.

Por fim, com relação às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados, afirma a Turma Julgadora de origem que os valores apresentados à Autoridade no curso da fiscalização são incompatíveis com os declarados em DACON, e, não tendo os mesmos a base probatória que contrariasse ao que apresentou o sujeito passivo, restou ao Fisco considerar aqueles da memória de cálculo apresentada pela empresa.

4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, para que seja reconhecido o direito creditório com relação **(i)** aos bens utilizados diretamente nas etapas “Ferrovia” e “Porto”; **(ii)** aos serviços utilizados como insumos nas etapas “Ferrovia” e “Porto”, especificados, respectivamente, nos ITENS 7.4.6.1 e 7.5.7.1 do Laudo Pericial de e-fls 2.770 a 2.928; e **(iii)** fretes de produtos acabados, cujos dispêndios sejam efetivamente comprovados pela Contribuinte.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Jorge Luis Cabral**, Redator Designado

Atendendo ao disposto no § 9º, do art. 114, da Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, apresento o voto que consigna os fundamentos adotados pela maioria para acompanhar o relator para reconhecer o direito creditório referente aos gastos com fretes de produtos acabados.

A eminente relatora defende em seu voto que há o direito ao crédito no regime não cumulativo, para a apuração das contribuições do PIS/COFINS, mesmo quando destinados a centros de distribuições, ou por medida necessária à aplicação do modelo de negócios do contribuinte, referentes a logística necessária à venda, mesmo que esta ainda não tenha sido efetivada, como por exemplo, na distribuição entre diversos armazéns espalhados pela região geográfica do mercado pretendido, de forma a estarem mais próximos dos pretendentes futuros clientes em potencial.

Reproduzo trechos do voto da relatora para fundamentar o pequeno resumo acima:

“A discussão sobre os fretes decorre do fato de que a fiscalização deixou de considerar os créditos relativos ao transporte de minério de ferro realizado entre estabelecimentos por ausência de previsão legal.

Considerando a demonstração acima reproduzida, entendo pela possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS/COFINS sobre serviços de frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, uma vez que se referem a serviços intermediários e necessários.

(...)

No r. voto condutor do Acórdão acima citado, a Conselheira Relatora reconheceu o direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os fretes pagos para transporte de mercadorias ou produtos acabados para remessa para depósito fechado ou armazém geral, conforme excerto abaixo transcrevo e peço vênia para fundamentar o presente voto:

(...)

Ocorre que a maioria entende que os créditos referentes a fretes nas operações de vendas, conforme previsto no inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2023, combinado com o inciso II, do art. 15, desta mesma Lei, somente podem ser aproveitados quando a operação de venda já estiver concretizada.

Com relação às glosas sobre fretes referentes a transferência de produtos acabados para centros de distribuição, precisamos nos socorrer novamente ao Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018, onde encontramos no seu parágrafo 56, o seguinte texto:

“56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.(grifo nosso)”

Vemos que estes fretes não podem ser abarcados pelo conceito de insumo, mesmo quando consideramos uma interpretação mais ampla da atividade produtiva da empresa, nos termos dos conceitos de essencialidade e de relevância.

Mas a alegação da Recorrente é de que estes fretes são parte do valor do frete para a venda, conforme disposto no inciso IX, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2004.

O artigo 3º, da Lei nº 10.833/2004, em seu inciso IX, assim trata a apuração de créditos nas operações de vendas:

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

(...)

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

(...)"

Vemos que a Lei refere-se especificamente à venda, que é uma relação jurídica específica onde se procede à transferência onerosa da propriedade de alguma coisa a terceiro, como podemos verificar no artigo 481, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, o Código Civil.

“Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.”

Sendo assim, a única forma possível de se apropriar dos créditos previstos no inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2004, seria a partir de despesas de frete relacionadas à transição do bem.

“Art. 493. A tradição da coisa vendida, na falta de estipulação expressa, dar-se-á no lugar onde ela se encontrava, ao tempo da venda.(Código Civil)”

Como podemos ver no artigo 493, transcrito acima, o frete na operação de venda envolve o contrato que prevê local de entrega diverso da situação do bem no momento da venda, não havendo nenhum destes requisitos, não há porque estender o alcance da previsão legal a algo além do que já foi exposto.

A propósito, o julgamento do REsp 1.221.170/PR, apesar de ter objeto diverso, por tratar-se apenas do conceito de insumos, aborda a similaridade entre os conceitos contábeis relativos à apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, e entendeu-se por não ampliar o alcance desta definição pois implicaria em equiparar um regime de apuração não cumulativo de tributo a uma apuração sobre o lucro, em claro desconcerto com o objetivo de se amainar os impactos de uma tributação naturalmente regressiva, enquanto na tributação sobre o lucro, a sua natureza é ser ela progressiva.

Vemos este ponto claramente no Voto Vogal do Ministro Mauro Campbell Marques, no mesmo REsp 1.221.170/PR.

“No caso concreto, a recorrente pretende deduzir créditos a título de insumos os “Custo Gerais de Fabricação” (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção de EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e as “Despesas Gerais Comerciais” (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).

Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão incluídos os seguintes “custos” e “despesas” da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da

Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto.

Pelas considerações expostas, com todas as vêniás do Min. Relator, que adotou a posição mais ampla de creditamento associada aos custos para efeito de IRPJ a qual foi rechaçada na Segunda Turma, dele DIVIRJO PARCIALMENTE PARA CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO apenas para determinar o retorno dos autos à origem para que a Corte a quo analise a possibilidade de dedução de créditos em relação aos custos e despesas com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza conforme o conceito de insumos definido acima.

É como voto."(grifo nosso)

Assim, o alcance dos créditos referentes às despesas e custos relacionados ao processo produtivo, ou negocial da empresa precisam ater-se apenas à previsão legal, sob pena de mudarem a natureza da apuração tributária não cumulativa, para uma apuração alterada sobre o lucro, visto que implicaria também na apropriação de todos as receitas reduzidas de todas as despesas e custos necessários, mas desta vez ao invés de formarem a base de cálculo sobre a qual a alíquota do tributo incide, criaria uma tributação sobre o lucro pelos descontos de incidências tarifárias sobre todas as operações da empresa isolada e de forma individual, um ineditismo do Direito Tributário.

Desta forma, apenas os fretes diretamente vinculados a operações de vendas já realizadas dariam direito aos créditos pretendidos. No caso concreto, a Recorrente é uma empresa do setor extrativo mineral, e atua segundo uma já notória forma típica deste mercado, com grande ênfase na exportação de minérios processados e com um produto padronizado tipicamente tratado como uma commodity.

O processamento de minério e envio para pátios e armazéns em áreas portuárias, compõem um fluxo contínuo e esperado típico ao modelo de negócios praticado, de forma que a imprevisibilidade relacionada à venda, já discutida acima, é substituída por uma quase certeza da exportação do produto movimentado para o porto de exportação, que não pode ser visto como simples área de armazenagem para vendas futuras e incertas, dados os elevados custos para ter este papel numa Zona Primária.

Desta forma, voto por acompanhar a relatora neste ponto, mas com a ressalva de que o caso concreto admite considerar que o frete deste produto específico, para a armazenagem provisória em portos de onde serão embarcados para a exportação, são os fretes previstos para as operações de vendas, nos termos do inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, e que não consideraremos o mesmo no caso da movimentação de qualquer produto acabado para centros de distribuição com vendas futuras e incertas.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Jorge Luis Cabral