



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

Processo n° 16682.904219/2011-59
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-006.571 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de fevereiro de 2019
Matéria COFINS
Recorrente VALE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Para fins de apuração de créditos da não cumulatividade, consideram-se insumos os bens e os serviços considerados essenciais e relevantes para o processo produtivo.

GLOSAS DE CRÉDITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, o termo insumo deve ser interpretado como aquele bem ou serviço essencial ou relevante para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, nos termos do decidido pelo STJ (REsp 1.221.170/PR), sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial para reconhecer o creditamento sobre bens utilizados como insumos constantes dos fluxos cobre, ferro e pelota, com exceção dos itens não descritos em "nome da etapa produtiva" ou que não se encontram classificados em uma etapa produtiva, vencidos o Conselheiro Raphael Madeira Abad (relator) que dava provimento em maior extensão para os fluxos ferrovia e porto e o Conselheiro Walker Araújo que negava provimento e, em quarta votação, para reconhecer o creditamento sobre serviços como insumos constantes dos fluxos cobre, ferro e pelota, com exceção não estão descritos em "nome da etapa produtiva" ou que não se encontram classificados em uma etapa produtiva e para reconhecer o creditamento sobre fretes de produtos acabados, vencidos os Conselheiros Walker Araújo, Jorge Lima Abud e Paulo Guilherme Derouledé, que reconheciam o creditamento apenas sobre serviços como insumos

nos fluxos cobre, ferro e pelota. Designado o Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho para redigir o voto vencedor e as razões do voto sobre fretes sobre vendas.

Em primeira votação, o Conselheiro Raphael Madeira Abad (relator) dava provimento parcial para reconhecer o creditamento sobre serviços nos fluxos cobre, ferro, pelota, ferrovia e porto, com exceção não estão descritos em nome da etapa produtiva ou que não se encontram classificados em uma etapa produtiva. Os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho, Corinthians Oliveira Machado, José Renato Pereira de Deus e Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado) davam provimento em menor extensão, excluindo linhas de negócio ferrovia e porto e pelas conclusões reconhecendo o frete de produtos acabados como operação de venda. O Conselheiro Walker Araújo negava provimento. Os Conselheiros Jorge Lima Abud e Paulo Guilherme Derouledé davam provimento em menor extensão, excluindo linhas de negócio "ferrovia" e "porto" e os fretes de produtos acabados.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad - Relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Redator designado.

Participaram do julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Derouledé (Presidente), Gilson Macedo Rosenberg Filho, Walker Araújo, Corinthians Oliveira Machado, José Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Müller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de Processo administrativo por meio do qual a Recorrente pleiteia restituição de crédito de COFINS EXPORTAÇÃO relativa ao Primeiro Trimestre de 2005.

Por bem redigir os fatos transcreve-se o Relatório que embasou a decisão de primeira instância.

"A contribuinte em epígrafe apresentou Pedido de Ressarcimento, no montante de R\$ 41.800.413,72, relativo a créditos de Cofins-Exportação apurados no primeiro trimestre de 2005 pelo regime não cumulativo.

(...)

A referida importância encontra-se detalhada no referido PER (anexo I), conforme reproduzido a seguir:

(...)

A origem dos créditos de Cofins-Exportação é informada no Demonstrativo de Apuração das Contribuições – Dacon, retificado em 28/10/2009 (Anexo 2), cuja ficha pertinente é parcialmente transcrita a seguir:

(...)

A fim de instruir a análise do pedido de ressarcimento, foi dado início a presente ação fiscal, em 25/05/2011. Com o intuito de verificar os valores informados no Dacon, a contribuinte foi intimada a apresentar arquivos digitais relativos à contabilidade e às notas fiscais do período, outubro de 2004 a dezembro de 2005 (Anexo 3).

Os arquivos digitais solicitados pelo fisco foram apresentados em 05/07/2011, tendo sido confirmada sua autenticação e validação pelo sistema SVA. (Anexo 4).

Cabe frisar que no termo de início desta fiscalização, a empresa também foi indagada sobre a existência de ações judiciais relacionadas aos créditos ora analisados. Nesse sentido, a requerente respondeu que não havia demandas na justiça envolvendo os créditos pleiteados.

Uma análise inicial demonstrou a necessidade de mais dados, os quais foram solicitados para a contribuinte por intermédio dos Termos de Intimação n.º II e n.º III, respectivamente de 18/08/2011 e 06/10/2011 (Anexo 5). Em resumo, foram solicitados: arquivos digitais referentes a notas fiscais de entrada; descrição do processo produtivo da empresa; os percentuais de rateio utilizados em cada mês; memórias de cálculo dos créditos; cópia de notas fiscais de aquisição de energia elétrica; e demonstrativo mensal das receitas de exportação.

Em atendimento à solicitação do Fisco, a empresa apresentou, entre outros, documentação explicando o seu processo produtivo, planilha com os percentuais de rateio de créditos para o mercado interno e para exportações e memórias de cálculo dos créditos apurados (Anexo 6). Entretanto, no que tange aos demonstrativos mensais das receitas de exportação, relativos ao Termo de Intimação III, a contribuinte requereu a prorrogação de 60 dias, visto a necessidade de desenvolvimento de “ferramenta” específica para extração eletrônica dos dados solicitados.

Sobreveio então o julgamento da DRJ cuja ementa (e-fls. 151) por ela proferida segue abaixo transcrita

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. COFINS EXPORTAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITOS EM FAVOR DA CONTRIBUINTE.

Impõe-se o indeferimento do pedido de ressarcimento, quando inexistente o direito creditório informado no Demonstrativo de Apuração das Contribuições - Dacon.

Pedido de Ressarcimento Indeferido.

Irresignada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 2199 e seguintes) a este Colegiado, por meio do qual suscita os seguintes argumentos sinteticamente enumerados:

- I. Preliminar por nulidade.
- II. Disciplina constitucional e normativa do regime não cumulativo da COFINS.
- III. Bens e serviços utilizados como insumos.
- IV. Direito ao crédito em razão das atividades descritas como serviços portuários.
- V. Direito Relativo às despesas com fretes.

O Recurso Voluntário foi convertido em Diligência, conforme Acórdão de e-fls. 2283 e seguintes.

O Termo de Início de Diligência Fiscal encontra-se acostado às e-fls. 2.302 e seguintes.

A Recorrente prestou esclarecimentos às e-fls. 2.326.

A Informação Fiscal decorrente da Diligência encontra-se acostada às e-fls. 2.379.

Ao fim da Diligência a Recorrente apresentou manifestação de e-fls. 2.400, por meio da qual reitera os itens do Recurso Voluntário, bem como apresentou Laudo Pericial que evidencia a utilização dos bens e serviços no processo produtivo.

É o Relatório

Voto Vencido

Conselheiro Raphael Madeira Abad. Relator.

O presente Recurso Voluntário é tempestivo e de competência deste colegiado, razão pela qual dele conheço.

A discussão gravita em torno de créditos de COFINS EXPORTAÇÃO, cujo pedido de compensação foi inicialmente denegado por falta de provas, nos seguintes termos:

1. Preliminar de nulidade do despacho decisório por falta de motivação.

A Recorrente sustenta que o Despacho Decisório é nulo eis que não houve fundamentação da decisão, e que a fiscalização deixou de realizar um exame detido e profundo acerca das circunstâncias essenciais do caso.

Eis o Despacho Decisório:

“Oportuno esclarecer que nos termos da legislação processual em vigor, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (art. 333 do Código de Processo Civil). In casu, a prova do direito creditório, fato jurídico a dar fundamento ao ressarcimento pleiteado, competia ao sujeito passivo que teria efetuado operações geradoras de créditos de PIS-exportação e Cofins-exportação.

Contudo, constatou-se que a contribuinte não acostou aos autos conjunto probatório capaz de embasar seu pedido de ressarcimento. Como já explicitado, em se tratando de reconhecimento de direito de créditos tributários, o dever da comprovação recai sobre o sujeito passivo que alega o direito. A Fiscalização cabia a verificação da existência dos fatos impeditivos do direito da interessada, o que foi levado a efeito por intermédio da presente ação efetuada pela Administração Tributária.”.

A Recorrente argumenta que grande parte da discussão se voltou para a possibilidade de certo bem ou serviço adquirido pela Recorrente ser enquadrado como insumo, o que por sua vez depende da análise da característica deste, no que é imprescindível uma análise técnica por profissional com conhecimentos específicos.

Inicialmente, toda esta matéria preliminar tornou-se superada com a conversão do processo em diligência quando da análise do Recurso Voluntário, eis que à Recorrente foi dada a oportunidade de demonstrar e manifestar-se sobre cada um dos créditos.

Indeferido o pleito, abriu-se a possibilidade do contribuinte, por meio da manifestação de inconformidade, demonstrar por documentos válidos (fiscais e contábeis) a existência do crédito solicitado. A partir desse momento é que os documentos são analisados pelo julgador de primeira instância, que verificará a existência do direito ou a manutenção da do despacho decisório.

Foi exatamente esse procedimento observado na presente demanda. Os documentos apresentados pela recorrente em manifestação de inconformidade foram analisados pela autoridade julgadora e considerados insuficientes para a demonstração de existência do crédito, mas posteriormente foi realizada diligência na qual foi reaberta a possibilidade da Recorrente manifestar-se bem como produzir provas, razão pela qual não se sustentam as preliminares arguidas.

Por este motivo, é de se afastar as preliminares suscitadas.

2. Mérito.

O mérito da controvérsia pode ser circunscrito aos seguintes pontos, quais sejam:

(i) a disciplina constitucional e normativa do regime não cumulativo da COFINS,

(ii) bens e serviços utilizados como insumos (óleo diesel combustível, correia transportadora, britadeira, outros)

(iii) serviços portuários e

(iv) atividades descritas como serviços portuários.

2.1. Disciplina constitucional e normativa do regime não cumulativo e o conceito de bens e serviços utilizados como insumos.

A definição do conceito de insumos é matéria árida, contudo já foi muito bem analisada por este colegiado, restando consagrado que a **ESSENCIALIDADE** é o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência e a **RELEVÂNCIA** é considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

O STJ adotou conceito intermediário de insumo para fins da apropriação de créditos de PIS e COFINS, o qual não é tão restrito como definido na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, nem tão amplo como estabelecido no Regulamento do Imposto de Renda, mas que privilegia a essencialidade e/ou relevância de determinado bem ou serviço no contexto das especificidades da atividade empresarial de forma particularizada. Neste aspecto, observa-se que se trata de matéria essencialmente de prova de ônus do contribuinte.

Assim, a apreciação da questão passa por analisar cada situação individualmente, levando em consideração a ESSENCIALIDADE e a RELEVÂNCIA do bem no caso concreto, que somente pode ser conhecido a partir das PROVAS regularmente trazidas aos autos.

Isto porque a decisão recorrida indeferiu os créditos relativos a insumos em razão de supostamente não terem sido diretamente aplicados ou consumidos na fabricação do produto.

Em relação a este tópico merece transcrição a análise realizada pela Ilustre *Conselheira* Fabíola Cassiano Keramidas quando da julgamento que determinou a diligência, *verbis*:

A decisão recorrida indeferiu os créditos relativos aos insumos por entender que “não foram diretamente aplicados ou consumidos na fabricação do produto”; que não haviam provas suficientes acerca da respectiva utilização e consumo; que não restou comprovado que os ditos “insumos” não estariam ativados.

Ao fim da Diligência determinada por este Colegiado a Delegacia de Julgamento do Rio de Janeiro, concluiu que não seria possível reconhecer os créditos alegados pela Recorrente em razão de falta de provas, *verbis*:

"3. 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 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." (e-fls. 2388)

A Recorrente, ao se manifestar posteriormente, afirmou que a documentação por ela apresentada indica com precisão e totalidade os créditos pleiteados, *verbis*:

"A documentação indica, com precisão, todos os bens e serviços para os quais os créditos são postulados, bem como o emprego de cada um na respectiva etapa do ciclo produtivo, a revelar sua essencialidade ou relevância (a variar de acordo com cada item) à consecução da empresa e consequente obtenção de receita.

(...)

Cumpre destacar, ainda e nesse interim, que, em que pese a justificativa das glosas apresentada pelo Fisco envolva exclusivamente a natureza dos itens que deram ensejo aos gastos, inexistindo dúvidas quanto a materialidade desses, como já comunicado à Autoridade Fiscal, a Suplicante está impedida, de fato, de entregar a documentação fiscal respectiva, em face da perda de seu acervo documental contábil e fiscal, compreendendo a solicitada, de todas as empresas do Grupo Vale, referente ao período entre o ano de 1942 e outubro de 2014, em virtude de incêndio ocorrido na sede da empresa responsável pela guarda da documentação, conforme fazem prova documentos já anexados ao feito." (e-fls. 2.407)

Efetivamente, neste momento processual cumpre a este Colegiado aferir se a documentação apresentada durante todo o feito e na fase de diligência é suficiente para a aplicação da norma em comento, segundo a interpretação esposada por esta corte, nos limites delineados pela Manifestação de Inconformidade e pelo Recurso Voluntário.

Neste ponto admite-se que assiste razão à Recorrida no sentido da documentação apresentada ser suficiente para a análise dos créditos pleiteados, especialmente as planilhas não pagináveis anexadas às e-fls. 2.378, especificamente as BUI (Bens Utilizados como Insumos) e as SUI (Serviços Utilizados como Insumos) que contém filtros que possibilitam a análise dos créditos.

2.2. Bens e serviços utilizados como insumos.

Em relação aos bens e serviços utilizados como insumos, a Recorrente insurge-se contra o fato de haverem sido excluídas da base de cálculo dos créditos informada na DACON as aquisições de bens que, de acordo com a classificação dada pelo próprio contribuinte, não se destinavam à utilização no processo de industrialização.

Neste sentido, foi determinada diligência com o objetivo de se verificar se os insumos expressos pela Recorrente em seu Recurso Voluntário classificam-se ou não no conceito de insumos.

"I – Em relação aos INSUMOS – e-Fls. 664/1042:

(a) quanto à alegação de crédito sobre combustíveis/lubrificantes/óleos – seja a Recorrente intimada a realizar a segregação destes insumos nas planilhas relativas aos itens glosados, apresentando planilha demonstrativa neste sentido, onde seja indicado o insumo, custo, nota fiscal, utilização. Este material – planilha e respectivas notas – deverão ser TODAS disponibilizadas e apresentadas às autoridades administrativas competentes para checagem quando solicitado e juntadas aos autos por amostragem;

*(b) quanto à alegação de crédito sobre a correia transportadora tipo aberta e correia transportadora 30 polegadas – seja a Recorrente intimada a apresentar planilha de seus componentes, para os quais pretende crédito, bem como **comprovar que as correias não estão registradas dentre os bens do ativo permanente**. Registra-se que a documentação referente à esta comprovação deverá ser apresentada para as autoridades administrativas para checagem quando solicitado;*

(c) partes e peças de britadeiras seja a Recorrente intimada a apresentar planilha específica dos itens que pretende crédito, onde seja indicado o insumo, custo, nota fiscal, utilização. Este material – planilha e respectivas notas – deverão ser TODAS disponibilizadas e apresentadas às autoridades administrativas competentes para checagem quando solicitado e juntadas aos autos por amostragem;

(d) quanto à alegação genérica de que todos os insumos conferem crédito – seja intimada a Recorrente para, se houver interesse, apresentar planilha demonstrativa acerca da utilização dos “insumos” na produção (deverá ser esclarecida a utilização, imprescindível para a possibilidade de aproveitamento do crédito), dividindo os insumos em grupos para que a análise por este Colegiado torne-se factível. A título de exemplificação indica-se a seguinte divisão de Grupos:

1 – manutenção – projetos/maquinários/ETC (indicando o que está ativado)

2 – utilização de mão de obra de terceiros operação de equipamentos/ Serviços de caldearia/ hora extra/ pedreiro/ encarregado/ETC

3 – reflorestamento – plantio em talude e bermas/ETC

4 – consultoria – desenho de arquitetura/ desenhos de fabricação/ETC

5 – serviços – pintura/ montagem de estrutura/ desmontagem/ trocar dobradiça/ETC (indicando onde foi realizado o serviço e finalidade)

6 – diversos – limpeza e conservação de banheiros/ETC (e) As autoridades administrativas competentes deverão analisar a veracidade das informações prestadas pela Recorrente, juntando aos autos, por amostragem, os documentos necessários à conclusão obtida."

Desta forma, a partir da diligência determinada por este Colegiado foram criados grupos, sejam eles,

- (i) combustíveis / lubrificantes / óleos.
- (ii) correia transportadora
- (iii) britadeira
- (iv) outros.

A "Informação Fiscal" de e-fls. 2.379 e seguintes confirmou que a Recorrente apresentou planilhas contendo fluxo produtivo de minérios, fluxo operacional do porto, ferrovia Carga e processos produtivos.

Contudo, a referida "Informação Fiscal" também apontou que há diferenças entre os números apresentados pela empresa quando da diligência e quando das planilhas originalmente entregues.

"2.3. Memórias de cálculo restringidas pela contribuinte

Se por um lado os referidos arquivos permitem vislumbrar os fluxos de produção da VALE S/A, por outro cabe frisar que as planilhas apresentadas nesta diligência para embasar os créditos de Cofins possuem alguns problemas. Isso porque, apesar de a contribuinte ter apresentado os seus processos produtivos e tabelado seus fluxos, as planilhas apresentadas não espelham os valores informados no Dacon ou nas planilhas originalmente entregues à Auditoria quando os pedidos de ressarcimento foram apreciados."

A Informação Fiscal apontou ainda que o fato de haver diferenças entre os valores inviabiliza o aprofundamento da diligência.

"O procedimento da reclamante demonstra que a empresa foi seletiva na apresentação de seus dados, o que além de ser contra a busca da verdade material, inviabiliza o aprofundamento desta diligência pela Fiscalização e a plena verificação pelo emérito Conselho de qual é o papel de cada insumo informado no Dacon no processo produtivo do sujeito passivo." (e-fls. 2385)

Acerca de tal afirmação a Recorrente sustentou que havia apresentado apenas os números sobre os quais havia controvérsia:

"Ocorre que, ao assim insistir, genericamente, sequer avaliou a circunstância de que as evidências invocadas pela ora Suplicante em atendimento à intimação, inclusive com planilhas elucidativas, laudos e fluxos operacionais, tal como determinado na Resolução desse E. Conselho, cuidaram tão somente dos itens cujos créditos foram glosados ("... voto por converter o presente julgamento em diligência para que sejam atendidos os seguintes requisitos em relação aos itens glosados"), por razões óbvias.

Neste contexto, de fato as informações entregues pela Suplicante não poderiam mesmo corresponder à integralidade dos valores informados nas planilhas originalmente entregues à Auditoria, posto que essas incluem itens cujos créditos já reconhecidos pelo Fisco naquele trimestre e não são objeto de discussão no processo administrativo que ora segue."

Para a solução da controvérsia é necessário analisar todos 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.

2.3. Bens utilizados como insumos.

Antes de adentrar na controvérsia dos bens utilizados como insumos é necessário analisar a operação da Recorrente, uma mineradora que possui os seguintes fluxos:

(i) cobre, (ii) ferro, (iii) pelota, (iv) ferrovia e (v) porto.

Assim, a primeira questão consiste em definir quais linhas de negócio são aptas a gerar créditos:

Tratando-se de uma mineradora, 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.

A linha de negócio **PELOTA** (item 7.3, fl. 81 do Laudo da cadeia produtiva, e-fls. 2504) 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" (fls. 40, 44, 76, 80, 91 e do Laudo).

Especificamente acerca da referida correia transportadora de 30 polegadas, ela é tratada no Laudo como "*Conveyor belt, 30 inches, frame nylon x nylon 3 canvas*", que em tradução livre significa "correia / cinta transportadora de 30 polegadas de malha de nylon e lona", às fls. 103 do laudo, na fase de pelotização do minério.

Também nas "linhas de negócio" COBRE e FERRO ocorre a **BRITAGEM** (primária, secundária, terciária e quaternária), para a qual são utilizadas **BRITADEIRAS** (fixas ou semi-móveis) 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.

A linha de negócio **FERROVIA** (item 7.4 fls. 142, do Laudo da cadeia produtiva e-fls. 2555) é aquela pela qual a Recorrente transporta seus produtos intermediários e finais, devendo igualmente ser reconhecida como ESSENCIAL e RELEVANTE ao fluxo produtivo.

A linha de negócio **PORTO** (item 7.5, fls. 172 do laudo da cadeia produtiva, e-fls. 2.585) 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.

Ressalte-se que neste momento estão sendo tratados apenas os BENS e não os SERVIÇOS utilizados como INSUMOS.

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.

Pelo que se afere da leitura da planilha, todos os bens atendem aos requisitos de ESSENCIALIDADE e RELEVÂNCIA relativamente à atividade da empresa e aos produtos por ela produzidos.

Em relação aos BENS utilizados como insumos, partido do já explicitado conceito de insumos, admite-se que todos os 122.749 BENS de todos os FLUXOS evidenciados na planilha BUI, independente a qual dos fluxos se destinam são referentes a operações da Recorrente e, portanto, geram direito a crédito de PIS e COFINS, razão pela qual deve ser revertida a glosa sobre eles.

Quanto aos créditos de óleo combustível, a Informação Fiscal salientou que apenas integraram a base de cálculo os combustíveis submetidos à tributação monofásica.

"Compulsando o despacho decisório nota-se que em decorrência do método de classificação de créditos por CFOP e Utilização, foram aceitos pela análise original despesas com óleo diesel combustível. Na tabela "02. Bens Utilizados como Insumos parte1_2005 - Fiscalização", aba Diesel, verifica-se que somente a título de óleo diesel a granel adquirido da Petrobrás Distribuidora para industrialização foi adicionado na base de cálculo geradora de crédito de Cofins o valor de R\$

152.896.321,80. Ora, esse valor e outros sujeitos à tributação monofásica (gasolina, GLP, autopeças, pneumáticos etc), pelo próprio entendimento já exarado pelo CARF, não seriam aceitos em outra sistemática, pois nos termos do Acórdão 3402-002.662 da 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária: “da etapa em que a tributação é concentrada em diante, não há sentido em se falar em não cumulatividade, pois simplesmente não é devida a contribuição. Se não estamos na cumulatividade, por definição, também não há o direito ao crédito, a qualquer título”.

Neste contexto, o recurso apresentado pela VALE S/A, ao assumir novo entendimento e metodologia de apuração de créditos desenvolvida anos após as aquisições efetuadas no 1º trimestre de 2005, não pode restringir a sua nova apuração a apenas parte das glosas efetuadas. Para atingir a verdade material almejada no processo administrativo as planilhas devem se estender a todos os bens e serviços utilizados como insumos.” (e-fls. 2385)

Quanto a estes referidos combustíveis entendo que assiste razão à Recorrente eis que o óleo diesel integra o conjunto de bens e serviços utilizados como insumos.

Ainda sobre tais bens alegadamente utilizados como insumos, finalmente é de se ressaltar que existem bens que não estão descritos ou que não se encontram classificados em uma etapa produtiva. Por esta razão NÃO É POSSÍVEL A CONCESSÃO DE CRÉDITO para os bens que não estão descritos em "nome da etapa produtiva" ou que não se encontram classificados em uma ETAPA PRODUTIVA, motivo pelo qual em relação a este ponto é de se negar provimento ao presente Recurso Voluntário.

2.4. Serviços utilizados como insumos

Em relação aos "**SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS**", a empresa inicialmente os classifica em "**LINHAS DE NEGÓCIO**", quais sejam: (i)"ferro", (ii)"cobre", (iii)"ferrovia", (iv)"pelota", (v)"pesquisa/análise" e (vi)"porto".

Cada LINHA DE NEGÓCIO possui **ETAPAS PRODUTIVAS**, que por sua vez possuem **SERVIÇOS**.

Em relação aos Serviços utilizados como insumos, a primeira questão consiste em definir quais **SERVIÇOS** de quais "**ETAPAS PRODUTIVAS**" de quais "**LINHAS DE NEGÓCIO**" geram crédito e quais não geram.

O Laudo trazido pela Recorrente descreve quais insumos e quais serviços são utilizados em cada uma das linhas de negócio da Recorrente, bem como em cada uma das fases das linhas de negócio.

Diferentemente dos BENS, admite-se que nem todos os serviços utilizados como insumos geram créditos de PIS/COFINS.

No que diz respeito aos **SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS**, tratam-se de 25.230 itens que, independente da LINHA DE NEGÓCIO (cobre, ferro, ferrovia, pelota, pesquisa e porto) são classificados nas ETAPAS PRODUTIVAS tratados no Laudo Pericial, 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", **por sua vez, contém SERVIÇOS, que podem ou não gerar créditos de acordo com a sua essencialidade e relevância, sejam eles:**

- Serviço de Contratação de seguro operacional,
- Serviços de locação de equipamentos e de mão de obra.
- Serviço de manutenção.
- Serviço de montagem e desmontagem de equipamentos.
- Serviço de movimentação interna.
- Serviço de movimentação interna portuária.
- Serviço de operação e movimentação portuária
- Serviço de remoção
- Serviço de terraplanagem
- Serviço de transporte
- Serviço de transporte e movimentação interna
- Serviço de beneficiamento
- Serviço de drenagem
- Serviço de elaboração de projetos
- Serviço de fornecimento de mão de obra
- Serviço de geologia
- Serviço de lavagem
- Serviço de locação de equipamento
- Serviço de manuseio e manutenção

-
- Serviço de manutenção e conservação
 - Serviço de manutenção e conservação de infra estrutura
 - Serviço de manutenção de equipamentos
 - Serviço de desmontagem
 - Serviço de preparação e aplicação de explosivo
 - Serviço de preparação e perfuração.
 - Serviço de perfuração de explosivo
 - Serviço de proteção ambiental
 - Serviço de reparo industrial,
 - Serviço de movimentação interna
 - Serviço de terraplangem
 - Serviço de topografia
 - Serviço de controle de qualidade
 - Serviço de qualidade

Acerca de tais serviços alegadamente utilizados como insumos, inicialmente é de se ressaltar que existem serviços que não estão descritos ou que não se encontram classificados em uma etapa produtiva. Por esta razão NÃO É POSSÍVEL A CONCESSÃO DE CRÉDITO para os SERVIÇOS que não estão descritos em "nome da etapa produtiva" ou que não se encontram classificados em uma ETAPA PRODUTIVA, razão pela qual em relação a este ponto é de se negar provimento ao presente Recurso Voluntário.

Contudo, analisando-se as LINHAS DE NEGÓCIO, tem-se que todas elas, sejam cobre, ferro, ferrovia, pelota, pesquisa e porto guardam relação de ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA com o processo produtivo, inclusive **as ATIVIDADES PORTUÁRIAS, ATIVIDADES DE PESQUISA e FRETES, sendo todos serviços.**

2.4.1. 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.**

A própria Recorrente, em seu Recurso Voluntário (e-fls. 2.219) afirma que o serviço não é precisamente "transporte ou armazenagem" embora integre esta etapa:

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

Para a fiscalização, somente o frete contratado para a entrega de produtos acabados diretamente aos clientes adquirentes geraria créditos para a empresa, motivo pelo qual seria necessária a comprovação da venda realizada. Assim concluiu a DRJ acerca das atividades descritas como Serviços Portuários:

"Neste caso, por se tratar de operações logísticas com produtos acabados, ocorridos posteriormente as fases de produção, esta auditoria originalmente não considerou que tais despesas se enquadravam nas hipóteses legais vigentes para geração de créditos de Cofins. A contribuinte, por sua vez, parece entender que os gastos integram o processo produtivo da Pelota."

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."

Quando da determinação da Diligência, este Colegiado determinou que a Recorrente especificasse os serviços que pretende crédito, vinculando-os à finalidade que se busca com a documentação pertinente, tal como apresentação de contratos de prestação de serviços.

A citada Resolução determinou ainda que as autoridades administrativas analisassem a veracidade das informações prestadas pela Recorrente, juntando aos Autos, por amostragem, os documentos necessários à conclusão obtida.

Em sua manifestação, a Recorrente por sua vez defende 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.

Por estes motivos admito 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 crédito tributário.

2.5. 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, baseando-se na solução de divergência n. 12/2008 - Cosit, segundo a qual não são considerados como passíveis de crédito as despesas com transportes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, por ausência de previsão legal.

No que diz respeito aos referidos fretes, a diligência foi determinada com o seguinte sentido:

(h) Em relação aos Fretes, a Recorrente deverá ser intimada a comprovar documentalmente aqueles que se referem à transferência do produto da Mina até o Porto, que estejam diretamente relacionadas à operação de venda;

(i) No tocante a alegação de serviços prestados para terceiros, a Recorrente deverá ser intimada a especificar os valores referentes a estes serviços, bem como apresentar a documentação comprobatória desta alegação, tais como o contrato referente ao serviço contratado;

(j) As autoridades administrativas competentes deverão analisar a veracidade das informações prestadas pela Recorrente, juntando aos autos, por amostragem, os documentos necessários à conclusão obtida.

O Relatório de Informação Fiscal de e-fls. 2.379 e seguintes afirmou que a Recorrente não apresentou planilha referente aos créditos de armazenagem e frete.

"Frise-se que a contribuinte, apesar de intimada, não apresentou planilha referente aos créditos de despesas de armazenagem e frete, nem qualquer esclarecimento adicional relativo aos quesitos formulados pelo CARF." (e-fls. 2.382)

A Recorrente, contudo, em sua manifestação de e-fls. 2.399 e seguintes, salientou que é uma etapa do ciclo produtivo do minério.

Entendo que os serviços de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos se subsumem ao conceito de insumo previsto no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

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

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

Contudo, o Colegiado, por sua maioria, votou pelas conclusões e entendeu que a Recorrente faz jus aos créditos referentes aos respectivos fretes em virtude de serem

ligados à operação de venda, e não por se subsumirem ao conceito de insumo. Ou seja, para essa Turma, a base legal para admissão dos fretes no cálculo do crédito é o inciso IX, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, e não o inciso II, do art. 3º, das referidas leis.

3. Conclusões

Por todos estes motivos, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, no sentido de reconhecer os créditos, exceto em relação aos serviços que não contém descrição completa, uma vez que a referida incompletude na descrição impossibilita a análise do crédito, cuja perfeita demonstração é ônus probatório da Recorrente.

(assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad

Voto Vencedor

Pela decisão proferida pelo STJ e pelo posicionamento do Parecer Normativo Cosit 05/2018, devemos seguir como premissas para definição de insumos na apuração do crédito de PIS/Cofins a presença da essencialidade e da relevância dos gastos no processo produtivo do sujeito passivo.

A essencialidade diz respeito ao 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.

A relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal, distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço

Portanto, para análise da subsunção do bem ou serviço ao conceito de insumo, mister se faz a apuração da sua essencialidade e relevância ao processo produtivo da sociedade, bem como se os processos de trabalho/fluxos que geraram custos pertencem ao processo produtivo do produto final do sujeito passivo.

Com essas considerações, passa-se à apreciação do caso concreto.

A análise do procedimento fiscal deixa claro que o pedido de ressarcimento dos créditos da Cofins recai sobre as aquisições de bens e serviços utilizados como insumos no seguintes processos de trabalho/fluxos da recorrente: Cobre, Ferro, Pelota, Ferrovia e Porto.

O Colegiado, por sua maioria, discordou do relator quanto à possibilidade de creditamento das despesas referentes aos processos de trabalho denominados "ferrovia" e

"Porto", por entender que esses fluxos não participam do processo produtivo do recorrente, o qual se encerraria na entrega dos produtos finais -minérios - nos armazéns.

O exame do processo de trabalho (fluxo) "Ferrovia", tendo como base as informações prestadas pelo recorrente em laudo técnico, demonstra que o referido fluxo faz parte da atividade do recorrente, contudo, não participa do processo produtivo do minério. Logo, não poderá propiciar créditos como insumos do produto "minério", por ser atividade posterior ao seu processo produtivo.

Segue trecho do laudo técnico apresentado pelo recorrente:

7.4 Etapa de Ferrovia

o sistema integrado da VALE envolve o planejamento de toda a cadeia produtiva, desde a mina ate a chegada ao porto. Alem de transportar seus proprios produtos, a VALE presta serviços de logística para outras empresas, dentre elas companhias siderúrgicas, industrias químicas, agricultura e industrias automobilísticas.

A VALE divide a sua atuação em três sistemas: Sudeste, Sul e Norte. O Sistema Sudeste e constituído pela Estrada de Ferro Vitória a Minas (EFVM) que faz a ligação das minas que compõem o Sistema com o porto de Tubarão no Espírito Santo. A EFVM transporta aproximadamente 40% de toda a carga ferroviária nacional.

O Sistema Sul utiliza os serviços ferroviários da MRS Logística para escoar a produção ate os portos de Guaíba, em Mangaratiba, e Companhia Portuária Baía de Sepetiba (CPBS) em Sepetiba, ambos no Rio de Janeiro. Os minérios são provenientes das minas de Fábrica e Feijão.

Já o Sistema Norte e constituído pela Estrada de Ferro Carajás e pelo Porto de Ponta da Madeira, no Maranhão. Este sistema e responsável pelo escoamento da produção própria e de terceiros no Estado do Pará. A Estrada de Ferro Carajás possui 892 km de extensão de linha ferroviária, ligando o Pará a São Luís

Este relatório objetiva determinar a possibilidade de tomada de credito tributário nas aquisições através da elaboração de laudos técnicos que visam esclarecer a aplicação dos equipamentos, partes e peças, insumos e materiais de uso e consumo adquiridos pela Companhia VALE e aplicados nos processos logísticos ferroviários, localizadas no Sistema Norte e Sudeste".

Descrição das fases do fluxo "ferrovia"

A VALE transforma e adapta suas operações para atender ao mercado no exterior, atraves da prestação de serviços de transporte e logística de cargas gerais para terceiros, e da produção e embarque de minérios próprios para clientes no exterior.

Na visão do Colegiado, o fluxo "Ferrovia" não pertence à fase de produção de minério, objeto da recorrente, de forma que não pode gerar créditos de insumos previstos na legislação da não-cumulatividade das contribuições.

A mesma sorte deve seguir o processo de trabalho/fluxo "Portos", pois os serviços portuários, como: capatazia; rebocagem; movimentação de container; e serviços diversos prestados a bordo de navio, não podem ser considerados insumos de produção dos bens produzidos pelo recorrente. Isso porque, os serviços de movimentação de container e os serviços prestados a bordo de navio, como as próprias denominações esclarecem, não possuem qualquer relação com a produção de minério. Trata-se de serviços auxiliares executados em momento posterior, quando da venda ou escoamento do que foi produzido. Da mesma forma, os serviços de capatazia (movimentação de mercadorias nas instalações portuárias, compreendendo o recebimento, conferência, transporte interno, conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega) e rebocagem (serviços executados por rebocadores para cumprir as manobras de atracação e desatracação de navios) não se subsumem em serviços que possam ser considerados insumos, pois não participam do processo produtivo do recorrente.

Forte nessas considerações, nego o aproveitamento dos créditos referentes aos custos gerados nos fluxos denominados "Ferrovia" e "Portos", pois são atividades exercidas pelo recorrente após encerramento do processo produtivo do minério.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Redator designado.