



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16682.907309/2022-54</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3102-002.998 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	15 de outubro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	VALE S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/03/2018

**DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. FALTA DE MOTIVAÇÃO. INEXISTÊNCIA**  
 Não restou comprovada nos autos a ausência de fundamentação ou motivação cometida pela Autoridade Tributária que possa ter causado cerceamento do direito de defesa da Recorrente.

**NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ. FUNDAMENTAÇÃO.**

Se o acórdão recorrido está suficientemente fundamentado sobre os pontos articulados pelo contribuinte, não há que se falar em nulidade.

**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.

**NULIDADE. DESNECESSIDADE DE ANÁLISE DE TODOS OS ARGUMENTOS DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.**

O livre convencimento do julgador não perpassa pela necessidade de enfrentamento de todas as matérias trazidas pela Recorrente, desde que o fundamento utilizado para a decisão seja suficiente para o deslinde da causa e que a parte não tenha seu direito de defesa cerceado.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/03/2018

**PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO.**

Cabe à Recorrente o ônus de provar o direito creditório alegado perante a Administração Tributária, em especial no caso de pedido de restituição decorrente de contribuição recolhida indevidamente.

**CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.**

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

**FLUXO “FERROVIA” E “PORTO”. ATIVIDADE REALIZADA FORA DO PROCESSO PRODUTIVO. INSUMO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE**

Os custos gerados nos fluxos denominados "Ferrovia" e "Portos" não fazem jus a créditos de PIS e COFINS, pois são atividades exercidas pelo recorrente após encerramento do processo produtivo do minério.

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

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

**ARRENDAMENTO MERCANTIL. NÃO CARACTERIZAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE**

Apenas as efetivas operações de arrendamento mercantil geram créditos para a(o) PIS/PASEP, nos termos do inciso V, do art.3º, da Lei 10.637/2002.

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

Uma vez comprovado, com base em notas fiscais eletrônicas, que os produtos adquiridos para revenda não se submeteram à tributação das contribuições não cumulativas, em razão de isenção, alíquota zero, suspensão ou não incidência, afasta-se o direito ao desconto de crédito correspondente a tais operações.

**REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. GASTOS COM DESPACHANTE ADUANEIRO. CRÉDITOS DE INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.**

Despesas incorridas com serviços de despachante aduaneiro, por não serem utilizados no processo produtivo do contribuinte e nem serem essenciais ou relevantes ao processo produtivo, não geram créditos da(o) PIS no regime não cumulativo. Ausência de previsão legal.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado em julgar o processo da seguinte forma: i) por unanimidade, para conhecer do recurso, e afastar as preliminares suscitadas; e ii) por voto de qualidade, no mérito para negar provimento ao recurso, mantendo as glosas sobre: a) de bens e serviços adquiridos do fluxo “ferrovia e “Porto”; b) gastos relacionados com arrendamento mercantil; c) créditos relativos aos bens incorporados ao ativo imobilizado do tópico do recurso voluntário; d) demais serviços glosados, somente relativos aos serviços de capacitação dos funcionários para manejo de equipamentos que oferecem perigo, do contrato firmado com a empresa Sotrec, e serviços de despachantes aduaneiros. Vencidos os conselheiros Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues e Joana Maria de Oliveira Guimaraes, que entendiam pela reversão das glosas. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3102-002.997, de 15 de outubro de 2024, prolatado no julgamento do processo 16682.907312/2022-78, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (substituto integral), Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausentes os conselheiros Fabio Kirzner Ejchel, substituído pelo conselheiro Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha e o conselheiro Jorge Luís Cabral.

## RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que deferiu parcialmente o Pedido de Ressarcimento Eletrônico (PER) e homologou parcialmente as Declarações de Compensação vinculadas até o limite do crédito reconhecido. O pedido é referente ao crédito de PIS/PASEP.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/03/2018

NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime não cumulativo, o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam essenciais ou relevantes para a produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade, e atendidos os requisitos legais.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. GASTOS POSTERIORES AO PROCESSO PRODUTIVO. IMPOSSIBILIDADE.

O processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumo bens e/ou serviços, inclusive do imobilizado, utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, tais como serviços cuja finalidade seja o escoamento da produção e serviços de despachante aduaneiro.

NÃO CUMULATIVADE. CRÉDITOS. INSUMOS. AQUISIÇÕES NÃO SUJEITAS AO RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A aquisição de insumos poderá dar direito a créditos a serem descontados da contribuição, desde que a aquisição desse insumo esteja sujeita ao pagamento dessas contribuições, observados os demais requisitos legais relativos ao desconto de crédito.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. DIREITO TRÁFEGO MÚTUO. POSSIBILIDADE. DE PASSAGEM.

Os valores pagos à título de tráfego mútuo e direito de passagem, por empresa de transporte ferroviário de carga a outras concessionárias de transporte ferroviário, geram direito ao desconto de créditos da não cumulatividade uma vez que representam serviços que atendem ao critério da relevância.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ARRENDAMENTO.

Não geram direito a crédito na modalidade arrendamento mercantil os dispêndios decorrentes de contratos firmados entre partes coligadas/interdependentes, contratos em que a arrendadora não é instituição financeira ou pessoa jurídica cujo objeto principal é a prática de operações de arrendamento mercantil e aqueles sem opção de compra/renovação como faculdade do arrendatário.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. EDIFICAÇÕES.

O aproveitamento de créditos decorrente de depreciação de máquinas, equipamentos e edificações restringe-se àqueles adquiridos ou construídos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, o que não contempla a depreciação daqueles utilizados nas demais áreas.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/03/2018

**COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.**

No âmbito da análise de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, o ônus da prova incumbe ao contribuinte, o qual deve demonstrar, por meio de documentos comprobatórios hábeis e idôneos, a efetiva existência do direito creditório.

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Neste Recurso, a Empresa suscitou as mesmas questões de mérito, repetindo os mesmos argumentos apresentados na sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

## VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigmático como razões de decidir:

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura do relatório fiscal, trata o processo de pretensão da recorrente em ver restituídos os valores de COFINS não cumulativo do 2º Trimestre do ano de 2018, com compensações atreladas, concedida parcialmente, incidentes sobre as rubricas analisadas e glosadas pela fiscalização em relação à aquisição de bens e serviços, a título de insumos, utilizados em etapas posteriores ao processo produtivo; às contraprestações de arrendamento mercantil, aquisições de bens para revenda e insumos sem o pagamento de PIS/COFINS, a aquisição de bens incorporados ao ativo imobilizado e demais despesas glosadas.

As glosas foram operadas em relação a créditos oriundos de bens e serviços que a fiscalização considerou como não relacionados à atividade produtiva da recorrente, sobretudo os aplicados em logística (porto/ferrovia), em etapas que o fisco alega serem posteriores à produção, assim como contratos de arrendamento mercantil e bens incorporados ao ativo imobilizado da recorrente.

Apresentada a manifestação de inconformidade, foi proferido acórdão pela DRJ que entendeu pela improcedência integral do recurso.

Feitas essas breves considerações, passa-se à análise das pretensões do contribuinte nas preliminares e mérito.

### Preliminar de nulidade do despacho decisório

A recorrente alega que o despacho decisório não foi devidamente motivado, pelo que deveria ser considerado nulo, nos termos do inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Em suma, a fiscalização não teria apresentado os motivos e provas pelos quais teria glosado os créditos, limitando-se a tecer alegações genéricas, o que, inclusive, teria impossibilitado o pleno exercício do direito de defesa.

Não vislumbro assistir razão às alegações do recurso quanto a deficiência na motivação no relatório fiscal e nas provas apresentadas.

Entendo que o procedimento fiscal teve origem em auditoria realizada pela Fiscalização da Receita Federal, fartamente detalhada em relatório fiscal, onde constam a motivação e fundamentação jurídica para as glosas, bem como as provas que conduziram a Autoridade Fiscal às conclusões do despacho decisório. Se a prova é insuficiente, como aduz a Recorrente, não se deve seguir na direção da nulidade, mas da eventual insubsistência do despacho.

Porém, o que se observa no relatório fiscal é que a Fiscalização fundamentou detalhadamente cada glosa operada, seja por falta de apresentação de documentos ou porque o bem ou serviço adquirido não se subsume ao conceito de insumo lastreado nos critérios da essencialidade e relevância no âmbito das contribuições do PIS e da COFINS.

Portanto, inexiste falta de motivação no despacho, uma vez que o contribuinte dispunha de todos os elementos necessários ao pleno exercício dos direitos à ampla defesa e contraditório.

Por fim, não prospera a alegação da recorrente de que não teve acesso ao relatório fiscal que originou a glosa, isso porque o referido relatório faz parte do dossiê eletrônico de atendimento nº 13113.398.757/2022-11, que se encontra vinculado ao presente processo.

Em consequência, o caso não se enquadra em nenhuma das hipóteses de nulidade presentes no art.59 do Dec. nº70.235/72, devendo ser afastada a preliminar alegada.

### Preliminar de nulidade do acórdão recorrido

Aduz a recorrente que a DRJ deixou de apreciar toda a argumentação esposada, limitando-se, em relação a praticamente todos os pontos suscitados pela defesa, a afirmações genéricas de que não existe previsão legal para a apuração e apropriação de créditos sobre insumos, sobretudo nos fluxos da atividade ferrovia-porto, sendo afastada toda a jurisprudência, judicial e administrativa, até mesmo firmada sobre o rito dos recursos repetitivos juntada pela Recorrente, sob

o argumento de que “estas não possuem eficácia normativa, pois não integram a legislação tributária (arts. 96 e 100 do CTN)”.

Em vista do cerceamento do direito à ampla defesa, diz que não há dúvidas de que o acórdão deve ser considerado nulo de pleno direito, por força, inclusive, do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Não assiste razão à recorrente.

Não prosperam as alegações de cerceamento do direito defesa por falta de motivação suscitadas pela recorrente, visto que está claramente indicada na decisão recorrida a motivação para a manutenção do conteúdo do despacho decisório, qual seja, a não caracterização de rubricas como insumos pelo critério da essencialidade e relevância estabelecido no REsp nº 1.221.170, processado em sede de recurso representativo de controvérsia.

O que se verifica tanto na manifestação de inconformidade quanto no recurso voluntário apresentados é exatamente o pleno exercício do direito de defesa pela recorrente, que tratou de apresentar alegações fundamentadas para cada glosa realizada pela fiscalização, trazendo argumentos relevantes para o presente julgamento.

Ademais, como é cediço, o julgador não precisa enfrentar todos os pontos questionados pelo Contribuinte, mas tão somente aqueles essenciais trazidos no recurso para formar o seu convencimento. No presente caso, não se observa qualquer falta de análise de aspecto fundamental para o deslinde da lide pelo Julgador a quo.

Também não prospera a alegação de o julgador ignorou a documentação juntada aos autos, isso porque todos os documentos apresentados pela empresa foram devidamente analisados e considerados – em especial, os citados “anexo 4 parcial, anexo 5 e anexo 6D – Doc. 06”, conforme disposto no acórdão recorrido:

Acerca dos documentos juntados a manifestação de inconformidade - Doc. 06 - Anexo 5 (serviços utilizados como insumo – A100), Anexo 6D (máquinas/equipamentos importados – F130), e parcialmente o Anexo 4 (bens e serviços utilizados como insumo – F100), todos os arquivos foram analisados no Mérito deste Acórdão, e, portanto, não houve prejuízo para a defesa, tendo sido, inclusive, reconhecido parte do crédito demonstrado.

Na sequência, argui a recorrente que teria havido nulidade do acórdão recorrido visto que foi indeferido seu pedido de diligência, que tinha por objetivo demonstrar que fazia jus aos créditos glosados pela fiscalização da Secretaria da Receita Federal.

De plano, entendo que a autoridade julgadora a quo considerou que a documentação constante dos autos era suficiente a formação da sua convicção quanto aos créditos calculados sobre insumos, o que tornou prescindível a realização de diligência para o deslinde da lide quanto a este ponto.

O julgador pode determinar a realização das diligências que entender necessárias, quando da apreciação da prova, para a formação da sua livre convicção sobre a matéria, indeferindo as que considerar prescindíveis, com fundamento no art. 18 do Dec. 70.235/72. Tal temática foi abordada suficientemente no acórdão recorrido, com a explicitação dos motivos que levaram a manutenção do conteúdo do despacho decisório, conforme se infere na fundamentação do acórdão.

Cabe destacar ainda que as hipóteses de nulidade estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Consoante tal dispositivo, são nulos, além dos atos e termos lavrados por pessoa incompetente, os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, o que não se afigura nos autos.

Com essa fundamentação, afasta-se a preliminar.

### **Mérito**

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que atua no ramo de extração de minérios e tem como objeto social atividades como: realizar o aproveitamento de jazidas minerais no território nacional e no exterior, através da pesquisa, exploração, extração, beneficiamento, industrialização, transporte, embarque e comércio de bens minerais; construir ferrovias, operar e explorar o tráfego ferroviário próprio ou de terceiros, etc.

Para melhor compreensão da matéria envolvida, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

### **Conceito de insumo**

No que concerne aos bens e serviços utilizados como insumos, a Recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas e ratificadas pelos julgadores da DRJ, em igual sentido, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, a qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e

serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

**REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.**

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

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

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

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

**TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).**

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

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

**Essencialidade**, que 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;

**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.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Embora o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF<sup>1</sup>, com a aprovação da dispensa de contestação e

<sup>1</sup> Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002,<sup>2</sup> c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

---

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, resarcimento e compensação.

(...)

<sup>2</sup> LEI NO 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

(Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda;

(Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

III -(VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput.

(Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

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.

No caso concreto, observa-se que tanto o trabalho fiscal como o julgamento da DRJ se deram balizados no conceito de insumo atualmente adotado pela RFB para fins de creditamento de PIS e Cofins, que segue os parâmetros definidos pelo REsp 1.221.170/PR, os quais foram consolidados no Parecer Normativo Cosit nº 05, de 2018. De acordo com o referido Parecer Normativo, a decisão proferida pelo STJ é vinculante para a Secretaria da Receita Federal do Brasil em razão do disposto na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, e nos termos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

Dito isso, passa-se à análise das glosas remanescentes.

#### **Bens e serviços utilizados como insumos adquiridos no mercado interno**

Preliminarmente, faz-se necessário tecer algumas breves considerações sobre a atividade desenvolvida pela empresa.

A empresa autuada atua no ramo de extração de minérios, quais sejam, ferro, cobre e níquel, para venda no mercado interno e externo, bem como prestação de serviços ferroviários e portuários.

Para desenvolver suas atividades operacionais, a Fiscalizada informou que os fluxos produtivos e de prestação de serviço seriam os seguintes:

1. Fluxo de produção do minério de ferro;
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;

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

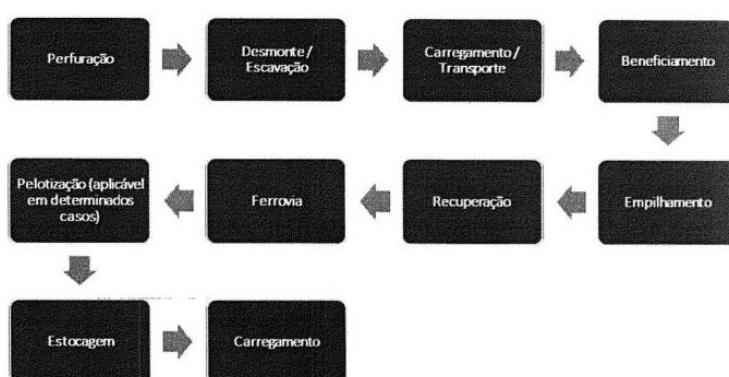
Nas atividades de produção de ferro, níquel e cobre ocorre a britagem (primária, secundária, terciária e quaternária), para a qual são utilizadas britadeiras (fixas ou semimóveis) que reduzem, gradativamente, o tamanho das rochas.

A atividade de ferrovia é aquela pela qual a Recorrente transporta seus produtos até o porto para escoamento e posterior exportação.

A atividade 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 porto.

Abaixo o gráfico que representa os fluxos de negócio da empresa:

Fluxo Operacional de Produção do Minério



Feitas essas breves considerações sobre a atividade da empresa, passa-se à análise das glosas efetuadas.

**Bens e serviços utilizados como insumos adquiridos no mercado interno (ficha 06/16a, linha 2)/ Bens e serviços adquiridos para aplicação em máquinas, equipamentos, veículos e aparelhos vinculados a atividades portuárias e**

**ferroviárias da fiscalizada ou de movimentação interna de carga nos demais negócios da vale**

Em suma, neste tópico é discutido o direito a crédito sobre bens e serviços utilizados nas atividades ferroviárias e portuárias, bem como despesas com arrendamento mercantil.

O Auditor entendeu que a empresa não faz jus a qualquer crédito relacionado com as atividades de ferrovia e portuárias, posto que nessas atividades os produtos da empresa já se encontravam acabados e prontos para a comercialização, sendo apenas escoados para os centros de armazenamento, para posterior venda.

Entretanto, como tanto no negócio porto quanto no negócio ferrovia eram realizados serviços ferroviários e portuários a terceiros respectivamente, o Fisco, ao efetuar as exclusões das aquisições de bens para estes dois negócios, tomou o cuidado de reintegrar o crédito referente aos serviços portuário e ferroviário na proporção de tais receitas em relação à receita total. Tal proporção mensal constou na tabela constante da e-fls.1.791 do TVF e foi utilizada para reduzir o montante das glosas das aquisições de bens como insumo efetuadas pelo Fisco.

A Recorrente, por sua vez, entende que a sua produção tem uma abrangência ampla, envolvendo a unicidade da tríade mina/ferrovia/porto, devendo por isso serem considerados como insumos todos os bens e serviços utilizados desde a extração do minério até o embarque nos navios.

Sem razão a Recorrente.

Não se pode acolher a pretensão da Recorrente para abranger todos os seus gastos em todas as atividades como créditos sobre insumos sob a alegação de que todos os custos de produção e despesas são necessárias à atividade da empresa gerando direito a crédito. Como já discorrido anteriormente, o direito a crédito sobre bens ou serviços como insumos se dá naqueles utilizados no processo produtivo da empresa ou prestação de serviços, em função da sua essencialidade nessas atividades. Além disso, em razão da relevância, também se admite o creditamento de bens e serviços como insumos cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação de serviço, integre o processo produtivo por imposição legal.

Do exame das atividades da Empresa e em consonância do conceito de insumo fundado nos critérios da essencialidade e relevância, percebe-se que, embora as atividades ferroviária e porto sejam importantes para o negócio de extração de minério desenvolvida, tais atividades não podem propiciar a geração de créditos sobre aquisição de insumos, visto que se dão em fase posterior a atividade de produção do minério, envolvendo o transporte do produto acabado até os armazéns/porto e despesas com logística portuária visando a exportação.

Sobre a possibilidade de creditamento sobre insumos, importante trazer o dispositivo legal do art. 3º, incisos II, da Lei nº 10.637/02, que a fundamenta:

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).

(negrito nosso)

Também se depreende do conceito de insumo adotado neste voto, delimitado pelo REsp nº 1.221.170/PR, que somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS nas atividades de produção ou fabricação de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Um breve excerto do voto do Ministro Mauro Campbell Marques, que deixa evidente esse mesmo entendimento:

Continuando, extrai-se do supracitado excerto do voto proferido no REsp nº 1.246.317 que a definição de “insumos” para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 - PIS e mesmo artigo da Lei n. 10.833/2003 - COFINS é que:

**1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (**pertinência ao processo produtivo**);**

**2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (**essencialidade ao processo produtivo**); e**

**3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (**possibilidade de emprego indireto no processo produtivo**).**

(negrito nosso)

Ademais, o Parecer Normativo COSIT/RFB/ nº 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do REsp 1.221.170/PR, sobre essa questão definiu esse mesmo entendimento em seu item 5 (gastos posteriores à finalização do processo de produção), o seguinte:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

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.

...

59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

Como se observa, o direito a creditamento se dá somente sobre aqueles bens e serviços a serem utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda, o que se conclui que não há direito a crédito como insumos envolvendo depois do produto estar acabado ou fabricado. No caso ora analisado, como já se disse, a empresa atua produzindo vários minérios por meio da extração do solo. Assim, não faz jus a crédito de insumos os gastos relacionados com a atividade ferrovia no transporte de bens acabados.

O mesmo entendimento vale para os gastos relacionados com a atividade portuária, posto que os bens e serviços portuários, quais sejam, virada dos vagões, capatazia; rebocagem; movimentação de container; e serviços diversos prestados a bordo de navio, não têm relação com a produção de minério, tratando-se, em verdade, de serviços auxiliares de logística visando o escoamento e exportação dos minérios produzidos.

Nessa mesma direção, foi o voto vencedor proferido pelo Conselheiro Gilson Rosemburg, no acórdão nº 3302006.571, da 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária, que também manteve as glosas nos fluxos ferrovia e porto com a seguinte fundamentação:

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, distanciandose, 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 resarcimento dos créditos da Cofins recai sobre as aquisições de bens e serviços utilizados como insumos nos 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 até a chegada ao porto. Além de transportar seus próprios produtos, a VALE presta serviços de logística para outras empresas, dentre elas companhias siderúrgicas, indústrias químicas, agricultura e indústrias automobilísticas.

A VALE divide a sua atuação em três sistemas: Sudeste, Sul e Norte. O Sistema Sudeste é 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 até os portos de Guaíba, em Manaratiba, 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 é constituído pela Estrada de Ferro Carajás e pelo Porto de Ponta da Madeira, no Maranhão. Este sistema é 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 crédito 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, através 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.**

(negritos nossos)

Com base nessas considerações, mantém-se a glosa de bens e serviços utilizados como insumos nas atividades de ferrovia e portuárias.

#### Créditos relacionados a situação de arrendamento mercantil

Conforme consta do relatório fiscal, a interessada inseriu na base de cálculo do crédito informado em seu PER/Dcomp valores decorrentes de “Contraprestações de arrendamento mercantil”, pelo que assim foram analisados e glosados, por não terem esta natureza.

As glosas foram efetuadas com fundamento no art. 2º, da Lei nº 6.099, 12 de setembro de 1974, e no art. 27, inciso IV, da Resolução nº 2309, 28 de agosto de 1996, do Banco Central do Brasil, que disciplina e consolida as normas relativas às operações de arrendamento mercantil, concluindo que as operações não podem ser consideradas arrendamento mercantil para fins tributários e tais dispêndios não dão ensejo a crédito da não cumulatividade.

Contra a glosa efetuada, a recorrente apresenta os seguintes argumentos:

Em adição, conforme observado no acórdão, restaram considerados como supostamente indevidos nas hipóteses de prestações de arrendamento mercantil, créditos apurados entre a Recorrente de demais empresas, por meio de contratos celebrados.

(...)

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

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

(...)

Não há, dessa forma, como desconstituir a natureza de arrendamento mercantil apenas com fulcro na referida Lei nº 6.099/1974 e nas disposições que sobre ela versam como consignado no despacho decisório, devendo restar afastados todos os argumentos veiculados pelo acórdão com base unicamente na análise desta.

(...)

Assim, não restam dúvidas que o arrendamento mercantil operacional, não contemplado pela aludida Lei 6.099/74, também deverá gerar direito ao crédito, sob pena de discriminação conceitual realizada com base em indevida limitação do alcance da definição de arrendamento mercantil para o direito privado, em violação ao art. 110 do CTN.

Não assiste razão à recorrente.

Conforme se observa, o legislador restringiu a definição de arrendamento mercantil para fins tributários, nos termos da Lei nº 6.099, de 1974, alterada pela Lei nº 7.132, 1983, *in verbis*:

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

(...)

**Art. 2º Não terá o tratamento previsto nesta Lei o arrendamento de bens contratado entre pessoas jurídicas direta ou indiretamente coligadas ou interdependentes, assim como o contratado com o próprio fabricante.**

§ 1º O Conselho Monetário Nacional especificará em regulamento os casos de coligação e interdependência.

**§ 2º Somente farão jus ao tratamento previsto nesta Lei as operações realizadas ou por empresas arrendadoras que fizerem dessa operação o objeto principal de sua atividade ou que centralizarem tais operações em um departamento especializado com escrituração própria.**

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

(...)

- c) **opção de compra ou renovação de contrato, como faculdade do arrendatário;**
- d) **preço para opção de compra ou critério para sua fixação, quando for estipulada esta cláusula.**

(...)

(negritos nossos)

A Resolução BACEN 2.309, de 1996 também dispôs sobre o tema, nos seguintes termos:

Art. 28. Às sociedades de arrendamento mercantil e às instituições financeiras citadas no art. 13 deste Regulamento é vedada a contratação de operações de arrendamento mercantil com:

**I - Pessoas físicas e jurídicas coligadas ou interdependentes;**

II - Administradores da entidade e seus respectivos cônjuges e parentes até o segundo grau;

III - O próprio fabricante do bem arrendado.

(negritos nossos)

No caso em apreço, entendo que a recorrente não logrou êxito em comprovar que a rubrica glosada tem natureza de arrendamento mercantil.

Nessa direção, a fiscalização apresentou os seguintes elementos constatados durante a análise das operações em comento:

- As arrendadoras não são instituições financeiras conforme prevê o art. 1º da Resolução BACEN 2.309, de 1996 e não têm como objeto principal de sua atividade a prática de operações de arrendamento mercantil;
- Os contratos foram celebrados entre a VALE e empresas coligadas e interdependentes, o que impede o tratamento tributário de arrendamento mercantil, conforme determina o art. 2º da Lei 6.099, de 1974 e art. 28 da Resolução BACEN 2.309, de 1996;
- Em nenhum dos contratos apresentados há a possibilidade de a VALE exercer o direito de compra dos bens arrendados, havendo em muitos deles a determinação expressa de sua devolução ao final do contrato, contrariando o art. 5º, alíneas "c" e "d" da Lei 6.099, de 1974, e art. 7º, incisos V, VI e VII da Resolução BACEN 2.309, de 1996.

O julgador a quo, por sua vez, analisou cada um dos contratos envolvidos a fim de buscar a sua real natureza jurídica:

**Contrato celebrado com a Baovale:**

- Objeto do arrendamento: direitos minerários, bens (equipamentos veículos, mobiliários etc.) e instalações fixas (prédios industriais, galpões e edificações em geral – escritórios, plantas de beneficiamento etc.) especificados no contrato.
- Pagamento: montante fixo anual atualizado pelo IGP-M.

**Contrato HIPANOBRAS:**

- Objeto do arrendamento: Usina de pelotização e diversos bens considerados partes integrantes da usina discriminados no Anexo I do contrato.
- Pagamento: montante fixo anual atualizado pelo IGP-M e “honorários de êxito” resultantes do desempenho potencial da usina de pelotização.

**Contrato Itabrasco:**

- Objeto do arrendamento: Fábrica de pelotização situada em local pertencente à VALE (locatária), que inclui o estoque de todas as instalações, ativos e equipamentos registrados e existentes, listados no Anexo I do contrato.
- Pagamento: taxa fixa anual atualizada pelo IGP-M e “honorários de êxito” resultantes do desempenho excelente da fábrica de pelotização durante cada ano civil.
- Locatária - VALE controla 100% do capital da locadora - Itabrasco.

**Contrato Companhia Coreana de Pelotização (KOBRASCO):**

- Objeto do arrendamento: Usina de pelotização localizada em imóvel pertencente à VALE (arrendatária), que inclui todas as instalações, ativos, equipamentos, peças, materiais etc., existentes na usina, listados no Anexo I do contrato.
- Pagamento: parcelas anuais fixas atualizadas pelo IGP-M e uma taxa de performance resultante do desempenho em potencial da usina.

Como se observa, confirmam-se vários elementos que descaracterizam tais contratos como de arrendamento mercantil, quais sejam: serem contratados com empresas coligadas e interdependentes, não preverem opção de compra do bem arrendado e as empresas arrendadoras não são instituições financeiras, estando todos em desacordo com a Lei nº 6.099, de 1974, que dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil, o que leva a não ter tais operações os efeitos usuais dos contratos tipificados como de arrendamento.

Ademais, vale ainda ressaltar que, ao contrário do que afirma a recorrente, o conceito de arrendamento mercantil presente na Lei nº 6.099, de 1974, é amplo, abarcando tanto o arrendamento mercantil financeiro como o operacional: “Considera-se arrendamento mercantil o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta”.

Confirmado esse entendimento sobre essa amplitude do conceito de arrendamento mercantil dado pelo art. 1º da Lei nº 6.099, de 1974, a Resolução CMN nº 4.977, de 2021, assim dispôs sobre essa questão:

Art. 1º Esta Resolução disciplina as operações de arrendamento mercantil com o tratamento tributário previsto na Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974.

(...)

**Art. 2º As operações de arrendamento mercantil de que trata esta Resolução são classificadas em arrendamento mercantil operacional e arrendamento mercantil financeiro. Uma das vantagens tributárias do contrato de arrendamento mercantil é a possibilidade de dispor de um bem sem que haja a necessidade de integrá-lo ao ativo imobilizado, e, como no caso em análise, apurar créditos das contribuições PIS e Cofins sobre tais contraprestações.**

(negrito nosso)

Portanto, para a operação se caracterizar como arrendamento mercantil e ter efeitos tributários de apuração de créditos de PIS e COFINS há que se atender as características presentes na Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974. E quanto a esses requisitos, mostra-se nos autos que os contratos apresentados não têm natureza de arrendamento, bem como a empresa não logrou êxito em infirmar a afirmação fiscal.

Alternativamente, a recorrente pleiteia que as referidas operações sejam materialmente consideradas aluguéis de prédios, máquinas ou equipamentos utilizados nas atividades da empresa, com lastro no inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003.

Sustenta ainda que, uma vez que a fiscalização reconhece a existência de valores passíveis de créditos como aluguéis, deveria proporcionalizar as despesas, e não glosar a totalidade dos créditos sob o inverídico e ilegal argumento de que seria impossível a segregação dos itens.

Não assiste razão à recorrente.

Como se percebe, tanto a fiscalização como o acórdão recorrido consideram que parte das despesas envolvidas nas operações poderiam ser reconhecidas como aluguéis de prédios, máquinas ou equipamentos utilizados nas atividades da empresa, desde que fossem segregados das demais despesas.

Conforme expõe a fiscalização no relatório fiscal, os contratos apresentados envolvem como objeto direitos minerários, instalações e estabelecimentos inteiros, usinas de pelotização e todos os ativos pertencentes aos referidos estabelecimentos necessários a suas operações. A coisa entregue à arrendatária para as operações é uma universalidade de bens que possibilita a exploração e operação dos estabelecimentos pela VALE. Os contratos preveem, inclusive, que os empregados dos estabelecimentos passam a ser empregados da VALE.

Como bem ressalta a fiscalização na análise dos contratos, o aluguel desses estabelecimentos em geral ("universalidades de bens") engloba muitos bens que

não se subsomem ao conceito de prédios, máquinas e equipamentos, tais como os direitos minerários e muitos dos bens relacionados nos anexos dos contratos, como móveis, licenças de software, linhas telefônicas e veículos.

Caberia, assim, a recorrente fazer a segregação das despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos das demais despesas envolvidas nas operações para fazer jus à dedução dessas despesas, nos termos estabelecidos na legislação. Porém, nada foi trazido aos autos nesse sentido.

Como é cediço, nos casos de processos de compensação, restituição ou resarcimento, é sabido que cabe ao contribuinte provar o direito creditório que alega. Ele deve trazer aos autos os elementos probatórios correspondentes que demonstrem a liquidez e certeza do crédito. Isso é o que se conclui do art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil – CPC, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal Decreto nº 70.235/72 (PAF):

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

[...]

No entanto, apesar da legislação atribuir à Recorrente a prova do seu direito, no caso ora analisado, constata-se que nada foi trazido aos autos no sentido de segregar as despesas.

A obrigação de provar o seu direito decorre do fato de que a iniciativa para o pedido de restituição ser do contribuinte, cabendo à Fiscalização a verificação da certeza e liquidez de tal pedido, por meio da realização de diligências, se entender necessárias, e análise da documentação comprobatória apresentada. O art. 65 da revogada IN RFB nº 900/2008 esclarecia:

Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o resarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

Ressalte-se que normas de semelhante teor constam em legislação antecedente, conforme IN SRF 210, de 01/10/2002, IN SRF 460 de 18/10/2004, IN SRF 600 de 28/12/2005, bem como em normas posteriores.

No caso em apreço, portanto, a recorrente não logrou êxito em comprovar por meio de documentação hábil e idônea o direito creditório pleiteado.

Noticia-se ainda que, nos contratos que envolvem as usinas de pelotização, consta a informação de que as usinas arrendadas estão localizadas em imóveis que pertencem à VALE, como por exemplo o trecho abaixo, transscrito do preâmbulo do contrato celebrado com a KOBRASCO:

- Considerando-se que a Usina de Pelotização está localizada em um imóvel que pertence à Arrendatária;

Ademais, há vedação legal de creditamento de aluguéis pagos sobre imóveis que integrem ou já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica (Lei nº 10.865, de 2004, art. 31, § 3º).

Diante do exposto, não pode ser acolhido o argumento de que as referidas operações devem ser deduzidas da base do PIS e da COFINS como aluguéis.

Alternativamente, ainda, a recorrente pleiteia que as referidas operações sejam consideradas insumos, com lastro no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003.

Também não deve prosperar essa alegação, posto que o caso ora analisado não trata de aquisições de bens ou serviços, não cabendo sequer a análise dessas despesas pela ótica dos critérios da essencialidade e relevância proferidos pela decisão do STJ no Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

A atividade de locação de bens não tem natureza de serviços, aquele no qual se estabelece uma obrigação de fazer para satisfazem uma necessidade, em contrapartida a uma contrapartida financeira. Tampouco, aluguel está incluído na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003, que dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), e, portanto, não pode ser considerada uma prestação de serviço.

Vale citar a Solução de Consulta nº 510, de 2017, que conclui que a locação de bens não tem identidade com a produção ou fabricação de bens destinados à venda e prestação de serviços, cuja ementa transcreve-se a seguir:

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE DE LOCAÇÃO DE BENS. MODALIDADE AQUISIÇÃO DE INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE. MODALIDADE AQUISIÇÃO OU FABRICAÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO. POSSIBILIDADE.

**A modalidade de creditamento relativa à aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002) aplica-se apenas às atividades de “prestação de serviços e produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, não alcançando a atividade de locação de bens.**

A modalidade de creditamento relativa à aquisição ou fabricação de bens incorporados ao ativo imobilizado (inciso VI do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002) alcança também a atividade de locação de bens. Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, II e VI; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15; Resolução NBC TG 27 (R3), de 2015.

(negrito nosso)

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, II e VI; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15; Resolução NBC TG 27 (R3), de 2015.

Portanto, a locação de bens e a prestação de serviços são negócios jurídicos distintos que não se confundem, não se configurando como venda de mercadorias e nem como prestação de serviços.

**Glosa de créditos relativos aos bens incorporados ao ativo imobilizado**

Neste tópico, verifica-se no “Demonstrativo D” (planilha F130) que as glosas se referem a “Outros Serv. Obra Civil”; “Outros Serv. Engenharia”; “Transporte Rodoviário (Tonelada x Km)”; “Lajes duplo T pré-moldadas”; “Vigas de cobertura pré-moldadas”; “Fabricação de estrutura metálica e calderaria diversas em Aço”; “Estrutura Metálica Montada”; “TUBO DE CONCRETO ARMADO”; “ESTUDO E PROJETO DE ENGENHARIA ESTRUTURAL”; “SERVICO DE CONSULTORIA EM SEGURANCA E SAUDE OCUPACIONAL”; “ESTUDO E PROJETO DE OBRA MARITIMA”, dentre outros, todos relacionados aos fluxos “Ferrovia” e “Porto”.

Bem como, verifica-se no anexo “Demonstrativo D” (planilhas “ANEXO 6E – GLOSAS” e “ANEXO 6F – GLOSAS”) que as glosas se referem a “Fornecimento de antenas do tipo omnidirecional e ferragens de fixação em torre tubular, a serem implantados na região do Pará”; “ABRAÇADEIRA GALV-FG 220X6”; “Fornecimento de pedra britada para aplicação em lastro ferroviário”; “REBOQUE PARA MÁQUINAS DE SOLDA E CONJUNTO OXICORTE”; “SERVICO DE MANUTENCAO E CONSTRUCAO DE VIAS FERREAS”; “SERVICO DE TOPOGRAFIA”; “Renovação do sistema de sinalização”; “Aluguel de caminhão guindauto 43 T, com operador, capacidade 43 toneladas”, dentre outros, todos relacionados aos fluxos “Ferrovia” e “Porto”.

Defende a recorrente a essencialidade do das etapas da ferrovia e porto para a sua atividade produtiva de mineração.

Com relação a esses itens do imobilizado, a Recorrente reafirma o seu entendimento de que as glosas são equivocadas posto que, pela própria natureza da sua atividade, sua produção não se restringe ao beneficiamento do minério, a produção do minério compreende desde a exploração da jazida, com todas as atividades desempenhadas na mina, desde a extração, passando pelo beneficiamento, pelotização, até a formação do lote para exportação nos armazéns situados na zona primária. Não há como visualizar o processo produtivo da empresa recorrente sem a aquisição de locomotivas, vagões, dormentes ferroviários, caminhões, barcos, entre outros. Tais insumos são efetivamente aplicados na produção de serviços e na etapa final produtiva dos minérios embarcados. É inviável a extração e beneficiamento (produção) dos minérios sem a utilização destes bens.

Dessa forma, a Recorrente entende que todos os bens imobilizados utilizados nessas atividades dão direito a crédito por meio da depreciação.

Por fim, reafirma que a fiscalização novamente não observou tais etapas (ferrovia e porto) que formam o seu processo produtivo, que é altamente complexo e integrado pelo indissociável trinômio mina-ferro-porto.

Sem razão a recorrente.

Como já se disse no tópico dos bens e serviços utilizados como insumos, não se pode acolher a pretensão da Recorrente para abranger todos os seus gastos/despesas em todas as atividades como créditos sob a alegação de que todos os custos de produção e despesas são necessários à atividade da empresa gerando direito a crédito.

Do exame das atividades da Empresa e em consonância do conceito de insumo fundado nos critérios da essencialidade e relevância, percebe-se que, embora as atividades ferroviária e porto sejam importantes para o negócio de extração de minério desenvolvida, tais atividades não podem propiciar a geração de créditos sobre aquisição de imobilizado, visto que se dão em fase posterior a atividade de produção do minério, envolvendo o transporte do produto acabado até os armazéns e porto e despesas com logística portuária visando a exportação, dentre os quais podem ser citados: locomotivas; vagões de transporte de minério de ferro; dormentes ferroviários; caminhões; equipamentos de segurança; barco de alumínio; obras civis; serviços topográficos; serviços de terraplanagem, construções, etc.

O direito a crédito não se dá sobre todo e qualquer bem, mas somente para aqueles bens imobilizados utilizados no processo produtivo da empresa ou prestação de serviços, conforme preceitua o art.3º, da Lei nº10.88/2003, *in verbis*:

Lei n.º 10.833, de 2003

Art. 3º - Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

(...)

§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004),

Assim, os veículos, máquinas e equipamentos empregados no transporte de materiais acabados e logística portuária não podem ser considerados bens utilizados na “fabricação” dos produtos destinados à venda, não fazendo jus ao cálculo de créditos sobre a depreciação correspondente.

Por fim, com relação a impossibilidade do creditamento, ainda que fracionado, a decisão recorrida deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos, que os adoto como as minhas razões de decidir sobre esse tema, conforme o seguinte trecho do acórdão recorrido:

Por fim, a recorrente defende que a fiscalização deveria viabilizar o recebimento do crédito, mesmo que fracionado, uma vez que discordou apenas no que diz respeito à forma de creditamento.

Neste ponto, cabe mencionar que consta no Relatório Fiscal que a fiscalização desconsiderou o desconto em 24 parcelas dos créditos de edificações, reconhecendo-se, entretanto, os créditos da depreciação usual, prevista no art. 1º, § 1º, da IN SRF nº 457, de 2004, observando-se o disposto na IN SRF nº 162, de 1998 quanto ao prazo de vida útil(25 anos) para edificações.

Além disso, foram aplicados os percentuais de rateio para a manutenção de parcela do crédito relativa aos serviços logísticos prestados a terceiros pela VALE, em relação as edificações e máquinas e equipamentos, assim como foi feito em relação a glosa de insumos já tratada neste Voto.

Mantém-se, assim, a glosa.

#### **Glosa de bens para revenda**

A Fiscalização informa que a empresa tomou crédito de itens de notas fiscais de bens adquiridos para revenda cujo documento eletrônico consta informação de que não houve cobrança de Pis/Cofins, o que é vedado nos termos do inciso II do parágrafo 2º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Desta feita, foram glosados os créditos referentes a tais aquisições que tiveram as seguintes motivações:

1. O creditamento sobre operações de aquisição em que as respectivas NF-e de venda emitidas pelos fornecedores registram não sujeição ao PIS e à Cofins, o que é vedado conforme inciso II do § 2º dos artigos 30s das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003; e

2. O creditamento sobre operações de aquisição em que as respectivas NF-e de venda emitidas pelos fornecedores foram canceladas, indício material de que a relação comercial de compra e venda não se concretizou.

Os Demonstrativos A1 e A2 relacionam, respectivamente, as operações não tributadas e as operações canceladas pelos fornecedores, cujos respectivos créditos foram objeto de glosa.

A Recorrente alega que, ao contrário do consignado pelo v. acórdão, é ônus do fisco checar com os fornecedores se de fato não houve a tributação das operações, o que não ocorreu no caso em tela. De fato, não poderia a Recorrente ser prejudicada por erros cometidos pelos fornecedores.

Afirma, além disso, que, ainda que as operações não tivessem sido tributadas pelos fornecedores, o que se aduz para fins de argumentação, o direito ao crédito é legítimo.

É dizer, mesmo no caso de operações desoneradas, melhor sorte não assiste o posicionamento do v. acórdão haja vista que, o direito ao creditamento é medida que se impõem, sob pena de grave lesão à não-cumulatividade do tributo.

Sem razão à Recorrente.

Como se sabe, na sistemática da não cumulatividade das contribuições, em regra, não geram créditos nesse regime as aquisições de bens ou serviços que não sofreram incidência da contribuição, ou seja, não há tomada de créditos de PIS e COFINS quando não há tributação na operação de entrada. Tal vedação consta no art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003, *in verbis*:

Art.3º (...)

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

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

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(negrito nosso)

Nesse mesmo sentido, é a ampla jurisprudência das turmas deste Conselho, conforme exemplificam as seguintes ementas:

NÃO CUMULATIVIDADE. REVENDA. PRODUTOS ADQUIRIDOS COM ISENÇÃO, ALÍQUOTA ZERO, SUSPENSÃO E NÃO INCIDÊNCIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. Uma vez comprovado, com base em notas fiscais eletrônicas, que os produtos adquiridos para revenda não se submeteram à tributação das contribuições não cumulativas, em razão de isenção, alíquota zero, suspensão ou não incidência, afasta-se o direito ao desconto de crédito correspondente a tais operações.

(Acórdão nº 3401-010.643, relatoria da Conselheira Carolina Machado Freire Martins, sessão de 27 de setembro de 2022)

REGIME MONOFÁSICO. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS PARA REVENDA SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. Em regra, não geram créditos no regime da não-cumulatividade do PIS/COFINS as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento de tais contribuições. As aquisições de bens para revenda em operações que estão sujeitas à alíquota zero não geram direito aos créditos de PIS/COFINS não-cumulativas, por força da

vedação estabelecida pelos arts. 3º, § 2º, II, das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

(Acórdão nº 3302-012.660, relatoria do Conselheiro Vinícius Guimarães, sessão de 14 de dezembro de 2021)

Restou comprovado nos autos, por meio dos arquivos de notas fiscais apresentados, que não houve pagamento de PIS e COFINS nas operações de aquisições de bens para revenda, o que impede a utilização de crédito das contribuições que não foram oneradas com as contribuições, pois, caso contrário, isso representaria um verdadeiro enriquecimento sem causa para a Empresa.

Como é cediço, se o Fisco efetua uma glosa fundado nos elementos apurados no procedimento fiscal, cabe ao Autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas do crédito pleiteado, conforme preceitua o art.373 do CPC/2015:

Art.373. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; e

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

Entendo que a Recorrente, tanto na impugnação como no recurso voluntário, não trouxe aos autos documentação hábil e suficiente visando comprovar a incidência alegada. Apenas declarações de fornecedores sem estarem lastreadas em documentos hábeis, a exemplo de arquivos fiscais e registros contábeis, não são suficientes para infirmar as conclusões da Fiscalização baseada nos dados de notas fiscais apresentados pela própria empresa.

Assim, em vista da obrigação da Autuada quanto a apresentação das provas hábeis e suficientes para comprovação das alegações, prevista no inciso III e § 4º do art.16 do Decreto nº70.235/72, deve ser mantida a glosa.

#### **Aquisições de bens insumos não sujeitas ao pagamento das contribuições**

Informa a fiscalização que pelo cruzamento das informações da planilha ‘Bens\_Insumos\_2018’ e as respectivas notas fiscais emitidas pelos fornecedores, obtidas no ambiente Sped/NF-e20, identificaram-se diversas operações de aquisições de bens utilizados como insumo em que as referidas notas fiscais registravam não sujeição ao pagamento das contribuições e sobre as quais a VALE apropriou créditos da não cumulatividade.

A recorrente apresentou a mesma argumentação apresentada no tópico anterior, mas não logrou esclarecer o porquê de ela ter se creditado sobre a aquisição de bens utilizados como insumos cujas notas fiscais dos fornecedores indicam a não sujeição ao pagamento das contribuições.

Como a situação aqui discutida é semelhante ao tópico anterior, remete-se aos seus fundamentos a fim de evitar repetições, devendo ser mantida a glosa.

### Dos demais serviços glosados

Constata-se neste tópico que a fiscalização realizou glosas sobre as seguintes rubricas por não possuírem amparo legal para creditamento das contribuições: (i) gastos incorridos em treinamento/educação de funcionários; (ii) serviços de despachante aduaneiro e (iii) serviços de agenciamento, corretagem e assessoria e consultoria técnica.

Com relação às despesas com treinamento/educação de funcionários, a recorrente alega que são gastos essenciais à atividade produtiva, posto que as despesas glosadas dizem respeito à instrução e treinamento de funcionários para capacitação, de modo que seja viável que exerçam as atividades, bem como que não coloquem em risco a si próprios e a terceiros.

No que concerne aos serviços de despachante aduaneiro, em suma, aduz que tais serviços são essenciais para viabilizar que a mercadoria chegue ao seu destino, devendo, portanto, ser viabilizada a tomada de crédito.

Na mesma esteira, diz que não merecem prevalecer as glosas relativas aos serviços de assessoria e consultoria técnica. Com efeito, trata-se de serviços essenciais e relevantes para o fomento da atividade da Recorrente, norteando o desempenho de suas atividades.

Sem razão a recorrente.

Ao contrário do entendimento da recorrente, entendo que tais despesas de educação/treinamento e assessoria/consultoria técnica não constituem insumos nos termos do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 nem se enquadram na definição de insumo dada pelo STJ na decisão do REsp nº 1.221.170/PR.

Com relação aos serviços de despachantes aduaneiros, a temática merece maiores considerações.

A Recorrente informa que as despesas glosadas tratam de serviços de assessoria aduaneira prestados por despachantes aduaneiros relacionadas com as suas exportações, necessários para que a empresa viabilize a saída dos produtos no país, sendo plenamente legítimo o creditamento dos valores referentes à tais despesas na forma do art. 3º, § 3º, inciso II da Lei nº 10.833/03.

Como se percebe, a tese principal da recorrente é pela essencialidade dos serviços utilizados, o que permitiria o desconto de créditos com fundamento no art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Sem razão a Recorrente.

Quanto a este item, o presente voto acompanha o raciocínio do I. Conselheiro Orlando Rutigliani Berri, alinhando-se ao que ficou decidido no voto vencedor constante do acórdão 3001-000.728, de 31 de janeiro de 2019, que também trata de despesas com despachante aduaneiro em operações de exportações:

Relativamente ao tema -DESPACHANTE ADUANEIRO- o nobre relator do voto vencedor, em apertada síntese, entende que deve-se reverter a glosa em comento por tratar-se de insumo enquadrado como Relevante e Essencial, esclarece que o contrato social da requerente, acostado em fls. 215, mais especificamente em sua cláusula segunda, que demonstra estar sua atividade social voltada, também, à importação e exportação de papeis.

Neste sentido, fundamenta que referida atividade regulamentada pela IN 1.209/11 e IN 1.273/12, estabelecendo requisitos e procedimentos para o exercício das profissões de despachante aduaneiro e de ajudante de despachante aduaneiro, demonstra a importância desta tomada de serviço para o desempenho das funções de despachante aduaneiro. Para ao final concluir que tal dispêndio está inserido no conceito de serviço, portanto, previsto na Lei 10.833/03, em seu artigo 3º.

Ouso discordar do referido entendimento, explícito.

Com efeito, insumos, tal como definido e para os fins a que se propõe o artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, são apenas as mercadorias, bens e serviços que, assim como no comércio, estejam diretamente vinculados à operação na qual se realiza o negócio da empresa. Na atividade comercial, sendo o negócio a venda dos bens no mesmo estado em que foram comprados, o direito ao crédito restringe-se ao gasto na aquisição para revenda. Na indústria, uma vez que a transformação é intrínseca à atividade, o conceito abrange tudo aquilo que é diretamente essencial a produção do produto final, conceito igualmente válido para as empresas que atuam na prestação de serviços.

Somente a partir desta lógica é que os créditos admitidos na indústria e na prestação de serviços observarão o mesmo nível de restrição determinado para os créditos admitidos no comércio.

Como bem sabemos, a presente matéria -insumos- foi levada ao poder judiciário e, em recente decisão o Superior Tribunal de Justiça - STJ sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), estabeleceu conceito de insumo tomando como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância, ocasião em que a Ministra Regina Helena Costa, reiterou os conceitos do que já vínhamos decidindo, definiu como conceito a essencialidade e relevância. Vejamos:

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.

Analizando a quaestio, como dito em linhas acima, consigno meu entendimento intermediário sobre o conceito de insumos no Sistema de Apuração NãoCumulativo

das Contribuições, de modo que o conceito adotado não pode ser restritivo quanto o determinado pela Fazenda, mas também não tão amplo como aquele freqüentemente defendido pelos Contribuintes.

Neste sentido, o fato de o Contribuinte exercer também a atividade relacionada ao comércio exterior, conforme salientado pelo Relator do Voto Vencido, não guarda qualquer relação com seu processo produtivo gastos com despachante aduaneiro, tais dispêndios, conforme salientarei em seguida, não são essenciais atividade por ele exercida, até porque não há dispositivo legal que permita tal creditamento, como bem apontou o acórdão recorrido.

Sem embargo, o termo "insumo" utilizado pelo legislador para fins de creditamento do PIS/Pasep e da Cofins, apresenta um campo maior do que o MP, PI e ME, relacionados ao IPI. Considero que tal abrangência não é tão flexível como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e despesas necessárias à atividade da empresa.

Por outro lado, para que se mantenha o equilíbrio impositivo, os insumos devem estar relacionados diretamente com a produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este produto não entre em contato direto com os bens produzidos.

Neste mesmo diapasão, o inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, permite a utilização do crédito das contribuições não cumulativa nas hipóteses que enumera, que como trata-se de assunto comezinho, me abstenho de reproduzir.

Destarte, o conteúdo contido no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária.

In caso, gastos com despachante aduaneiro não são essenciais atividade empresária do presente Contribuinte. Isto porque a legislação não impõem-lhe a obrigatoriedade de contratar referido profissional para que possa empreender-se nas atividades inerentes as de comércio exterior.

Pelo contrário, a regra geral determina que ou o próprio desembaraça sua mercadoria, ou então isso deve necessariamente ser feito por despachante.

Assim, no caso de pessoa jurídica esta pode ser representada por funcionário com carteira assinada, por dirigente ou por sócio, sempre com procuração do responsável legal pela empresa.

A exceção fica para os casos de as mercadorias amparadas pelo Regime de Tributação Simplificada, ou seja, as remessas postais e expressas até o valor de USD 3.000, podem ser desembaraçadas pelo próprio transportador, respectivamente os Correios ou as empresas de courier.

Portanto, a escolha de terceirizar o serviço para despachantes aduaneiros é uma opção e não uma exigência legal do Estado brasileiro.

Enfim, poderíamos argumentar, se fosse o foro adequado, sobre os prós e os contras da contratação desses serviços, mas certo é que tal trata-se apenas de uma alternativa, jamais de uma obrigação legal.

Para fins de breve esclarecimento, temos que o art. 4º do Decreto nº 646, de 9 de setembro de 1992, norma matriz do assunto em tela, dispõe que o interessado, pessoa física ou jurídica, somente pode exercer atividades relacionadas com o despacho aduaneiro:

1. por intermédio do despachante aduaneiro;
2. pessoalmente, se pessoa física;
3. se pessoa jurídica, também mediante:
  - a. dirigente;
  - b. empregado;
  - c. empregado de empresa coligada ou controlada, tal como definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;
  - d. funcionário ou servidor especificamente designado, no caso de órgão da administração pública, missão diplomática ou representação de organização internacional.

Conseqüentemente, são todas essas pessoas que podem ser credenciadas como representantes do interessado para atuar em seu nome no Siscomex e não somente o despachante aduaneiro e seus ajudantes podem praticar em nome dos seus representados os atos relacionados com o despacho aduaneiro de bens ou de mercadorias, inclusive bagagem de viajante, transportados por qualquer via, na importação ou na exportação.

De modo que tais dispêndios não geram créditos das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins no regime não cumulativo, por ausência de previsão legal.

Desta feita, também por estas razões, entendo incabível no caso sob exame a pretendida reversão da respectiva glosa, conforme pretendeu o Ilmo. Relator do Voto Vencido.

Forte nos fundamentos do voto transrito, mantêm-se a glosa.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso, afastar as preliminares e, no mérito, negar-lhe provimento.

### Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigmática, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigmático eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigmático, no sentido de conhecer do recurso, e afastar as preliminares suscitadas e, no mérito, para negar provimento ao recurso, mantendo as glosas sobre: a) de bens e serviços adquiridos do fluxo “ferrovia e “Porto”; b) gastos relacionados com arrendamento mercantil; c) créditos relativos aos bens incorporados ao ativo imobilizado do

tópico do recurso voluntário; d) demais serviços glosados, somente relativos aos serviços de capacitação dos funcionários para manejo de equipamentos que oferecem perigo, do contrato firmado com a empresa Sotrec, e serviços de despachantes aduaneiros.

*Assinado Digitalmente*

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator