MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**16682.902982/2020-36**
ACÓRDÃO	3202-003.580 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VALE S/A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2016 a 30/09/2016

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA. CRÉDITO. INSUMO.

O critério da essencialidade, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pelo contribuinte; 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 do sujeito passivo por imposição legal ou singularidade da cadeia produtiva. Neste contexto deve ser apreciado.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS. CONTRAPRESTAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. REQUISITOS DA LEI Nº 6.099/1974.

Não geram direito a crédito na modalidade arrendamento mercantil os dispêndios decorrentes de contratos que não preencham os requisitos do art. 5º da Lei nº 6.099/1974.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS. INSUMO. LOCAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A locação não se confunde com prestação de serviços ou produção de bens e, portanto, não pode ser considerada insumo para fins de creditamento da contribuição.

DESCONTO DE CRÉDITOS. EXISTÊNCIA DO CRÉDITO ALEGADO. CERTEZA E LIQUIDEZ. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

O ressarcimento de créditos tributários está condicionado à comprovação da certeza e liquidez do direito pleiteado, cujo ônus é do contribuinte.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS. MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO.

DOCUMENTO VALIDADO

O aproveitamento de créditos decorrente de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado restringe-se àqueles adquiridos ou construídos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS. LEI Nº 11.488/2007. EDIFICAÇÕES. ATIVIDADE PRODUTIVA.

O desconto de créditos no prazo de 24 (vinte e quatro) meses previsto no art. 6º da Lei nº 11.488/2007 restringe-se às edificações incorporadas ao ativo imobilizado adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

DESPESAS COM FRETES. BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N° 188.

Nos termos da legislação de regência devem ser revertidas as glosas com as despesas com fretes de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições e utilizados como insumo. Vide Súmula Carf n° 188.

Devem ser revertidas aas glosas com as despesas com frete nacional na aquisição de bens importados, excetuando-se os fretes de escavadeiras.

NÃO-CUMULATIVADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÃO DE DEMONSTRATIVOS. NECESSIDADE.

A utilização de créditos extemporâneos na apuração da Cofins no regime não cumulativo, exige a retificação de declarações e demonstrativos aplicáveis, desde o período de apuração em que o crédito foi originado até o período de apuração em que será utilizado

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em afastar as preliminares de nulidade do despacho decisório, para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas de despesas com fretes de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições e utilizados como insumos(Glosas com motivação “Aquisição pela Vale de mercadoria ou bem não sujeita ao pagamento da contribuição” no DEMONSTRATIVO E), nos termos da Súmula Carf nº 188, e (b) reverter as glosas de despesas com frete nacional na aquisição de bens importados (Glosas com motivação “Frete nacional de aquisição de bem importado” no DEMONSTRATIVO E), excetuando-se os fretes de escavadeiras. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas sobre os (a)créditos da infraestrutura

DOCUMENTO VALIDADO

Original

logística para escoamento da produção, (b) créditos relativos aos contratos de arrendamento, e (c) créditos relativos aos bens incorporados ao ativo imobilizado da infraestrutura logística. Vencidas as Conselheiras Aline Cardoso de Faria (Relatora) e Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, que davam provimento ao recurso nas matérias. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha.

Assinado Digitalmente

Aline Cardoso de Faria – Relatora

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha – Redator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Jucileia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe.

RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto contra Acórdão proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento DRJ/05, que julgou PROCEDENTE EM PARTE A MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE, em desfavor da Recorrente VALE S/A.

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório do Acórdão recorrido:

> Trata-se de Despacho Decisório emitido pela DEMAC-RJO, que deferiu parcialmente Pedido de Ressarcimento Eletrônico (PER), e homologou parcialmente as Declarações de Compensação vinculadas até o limite do crédito reconhecido.
>
> A análise do direito creditório foi realizada no âmbito do procedimento de fiscalização instaurado pelo TDPF-F 07.1.85.00-2019-00166-0, que teve por objetivo analisar os créditos da não cumulatividade da contribuição para PIS/Pasep e da Cofins, apurados em relação às operações ocorridas no período de 01/01/2016 a 31/12/2016.
>
> Conforme Relatório Fiscal anexo, o deferimento parcial do PER se deu em função da glosa de créditos em relação às aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições de PIS/Cofins; às despesas extemporâneas; às contraprestações de arrendamento mercantil; às despesas de insumos na infraestrutura logística (etapas posteriores ao processo produtivo); às despesas com fretes não dedutíveis; às aquisições de bens incorporados ao ativo imobilizado; aos créditos deduzidos em duplicidade.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Cientificada, a interessada apresentou manifestação de inconformidade em que argumenta, ilustrando com doutrina e jurisprudência que entende a seu favor, que:

II – DO DIREITO II.1 – DO DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS E DE COFINS – DO CONCEITO DE INSUMO PREVALECENTE NOS TRIBUNAIS

1. O r. despacho decisório proferido no presente caso, apesar de fazer parecer que os seus fundamentos encontrariam guarida no entendimento consubstanciado pelo STJ em sede de recurso repetitivo (Resp 1.221.170/PR), em verdade reduz a abrangência conceito de insumo fixado pela Corte Superior, não levando em consideração as peculiaridades do processo produtivo da Impugnante para análise dos insumos empregados.

2. Determinada atividade - como a desenvolvida pela Impugnante - pode ser exercida em etapas, mas todas fazem parte integrante de um único processo. Portanto, o conceito de insumos para fins de apuração do PIS e da COFINS não é um conceito formulado em abstrato, mas deve-se atentar para o pressuposto de fato que envolve as contribuições em questão, bem como a "dimensão funcional" do processo produtivo da Impugnante.

3. Contrariando o entendimento fixado pelo E. STJ, o fisco apresenta argumentos genéricos e estanques, não analisando o contexto do processo produtivo da Impugnante, que possui particularidades que o distingue do apresentado por aqueles que desempenham outras atividades.

4. A necessidade de se analisar o conceito de insumo a partir de cada caso concreto é ponto de relevo no acórdão proferido no Resp nº 1.221.170. É dizer, o que é essencial e relevante para determinada cadeia produtiva pode não ser para outra. Há que se verificar o contexto produtivo, nos termos do MM Relator do aludido Resp nº 1.221.170.

5. Destaque-se que, em nenhum momento, o acórdão proferido nos autos do Resp nº 1.221.170 vedou a apropriação de créditos nas etapas posteriores à produção, como pretende fazer parecer a fiscalização.

6. Ocorre que, a fiscalização, no presente caso, não considerou as singularidades da cadeia produtiva da Impugnante, glosando os bens e serviços utilizados nas etapas "Ferrovia" e "Porto".

7. Entretanto, considerando-se a complexidade e unicidade do processo produtivo da Impugnante, que abrange a tríade mina/ferrovia/porto, devem ser considerados todos os insumos (bens e serviços) utilizados desde a extração do minério até o embarque nos navios, uma vez que se trata de itens relevantes e essenciais para o desenvolvimento da atividade econômica da Impugnante, exatamente nos termos do que restou decidido no REsp 1.221.170/PR.

II.2 - DO PROCESSO PRODUTIVO DA IMPUGNANTE – DO TRINÔMIO INDISSÓCIAVEL: MINA/FERROVIA/PORTO

8. A atividade da Impugnante tem início com a perfuração do solo, passando por um processo integrado, que envolve o desmonte ou escavação, o carregamento e transporte, o beneficiamento, o empilhamento, a recuperação, o deslocamento via ferrovias, a pelotização e a estocagem, para, finalmente, concluir-se no porto, com o carregamento dos navios com destino ao exterior.

9. Nesse contexto, o processo produtivo se deflagra ainda nas jazidas, tem sequência com a exploração da mina, com todas as despesas incorridas na industrialização e beneficiamento dessa fase produtiva, e a conclusão se dá com o carregamento do minério aos porões dos navios com destino à exportação, após o transporte do minério pela ferrovia, até o porto.

DOCUMENTO VALIDADO

10. Trata-se de trinômio indissociável que inclui os processos integrados envolvendo a mina, a ferrovia e o porto, sem os quais não se consuma sua atividade e resta bem evidenciado no objeto social da Impugnante, conforme se verifica do art. 2º e incisos do Estatuo Social.

11. Observa-se, portanto, a existência de um processo integrado, uno, em que todas as etapas estão indissociavelmente articuladas. Cabe destacar que não só a Impugnante projeta e desenvolve suas atividades a partir da tríade mina-ferrovia-porto, como também o setor de mineração mundial. Trata-se de dinâmica necessária, visto que no mais das vezes as minas se encontram em locais isolados e de difícil acesso.

12. No caso em análise, considerando-se a extensão territorial do Brasil e a expressiva distância entre as minas e o mercado consumidor, é fato que a ausência do trinômio em questão inviabilizaria o escoamento do minério e interromperia o fluxo do processo produtivo da Impugnante.

13. Com efeito, a Impugnante é a maior exportadora brasileira. Não haveria como realizar esta exportação se os produtos, extraídos das minas, não fossem transportados aos portos.

14. O processo produtivo da Impugnante e os insumos geradores de créditos de PIS e de COFINS já foi estudado com profundidade por renomados profissionais independentes e habilitados, sendo que a Impugnante traz aos autos trabalhos elaborados pela Unicamp, PwC, Tyno e LCA, todos unanimes ao registrar que o processo produtivo em questão efetivamente é composto pelo aludido trinômio indissociável, o que será demonstrado mais adiante.

II.3 - DA VIABILIDADE DO CREDITAMENTO DE BENS E SERVIÇOS INCORRIDOS NAS FASES DE FERROVIA E PORTO (INCLUSIVE ATIVO IMOBILIZADO)

15. A fiscalização, a todo o custo, faz parecer que os dispêndios com bens e serviços ferroviários e portuários para escoamento da produção não seriam passíveis de créditos, afirmando, equivocadamente, que estariam atrelados a fases pós produtivas.

16. Dúvidas não restam, entretanto, de que as alegações da fiscalização não encontram amparo nos fatos e nem no direito, uma vez que as etapas da ferrovia e do porto são, efetivamente, junto com a da mineração, fases do processo produtivo da Impugnante.

17. Ainda que se tratasse de fases pós produtivas, o que se admite apenas por amor à argumentação, o fato é que, em sentido diametralmente oposto a afirmado pela fiscalização, tanto a decisão proferida pelo STJ, em sede de recurso repetitivo, quanto o mencionado Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, reconhecem expressamente a possibilidade de creditamento após a produção, quando se tratar de imposição legal ou por singularidades da cadeia. Também por esse critério, o direito da Impugnante aos créditos resta inequivocamente caracterizado.

II.3.1 - DA EFETIVA INCLUSÃO DAS FASES DA FERROVIA E PORTO NO PROCESSO PRODUTIVO E DA RELEVÂNCIA E ESSENCIALIDADE DOS BENS E SERVIÇOS A ELA ATRELADOS

18. Conforme amplamente demonstrado pela Impugnante na presente manifestação de inconformidade, todo o trinômio indissociável (mina- ferrovia- porto) compõem o processo produtivo da empresa.

19. De fato, não deve prevalecer a tentativa da fiscalização de caracterizar como processo produtivo apenas a etapa da mineração, de modo a alçar as fases da ferrovia e porto, partes integrantes do processo produtivo, como etapas “pós-produção”.

DOCUMENTO VALIDADO

20. Note-se que a Impugnante encomendou estudos de renomadas empresas independentes, sendo que todos eles chegaram à inarredável de que as etapas da ferrovia e porto fazem parte indissociável do processo produtivo da Impugnante, ao contrário do que afirma a fiscalização, que não possui expertise para sustentar as suas alegações (Doc. 02 - Unicamp; Doc. 03 – PricewaterhouseCoopers; Doc. 04 – LCA; Doc. 05 – Tyno Consultoria.

21. Deve-se ressaltar que, não se trata de agilizar e tornar mais eficiente o escoamento da produção, conforme afirma a fiscalização. Trata-se da própria viabilidade da atividade, inserindo-se, tais fases, no processo produtivo. De fato, sem a fase da ferrovia e do porto, não existe processo produtivo do minério. A produção resta inviável, totalmente prejudicada, notadamente no que diz respeito ao mercado externo.

22. E não se pode comparar tais fases da produção com atividades administrativas, jurídicas, contábeis, destacadas no aludido Parecer Cosit nº 05/2018, pois as etapas da ferrovia e porto compõe o processo produtivo do minério, que é uno e indissociável, conforme amplamente demonstrado. Isto é, a fiscalização não compreendeu o fato de o processo produtivo em questão ser único, peculiar, sui generis, e que não pode ser comparado com processos produtivos menos complexos.

23. E o que se entende por produto acabado, na mineração, não pode ser comparado com o produto acabado em outras áreas do comércio e indústria. Sem a ferrovia e o porto, a atividade da mineração resta inviável, impraticável.

24. A título de exemplo, destaca a Impugnante, serviços essenciais por ela utilizados para a viabilização do aludido processo produtivo, tais como serviços de logística, estudos, serviços portuários, serviços com guindaste, serviços de manutenção em máquinas e equipamentos, dentre outros serviços incorridos após a fase da mineração.

25. Os serviços de manutenção são primordiais. Como poderia a Impugnante continuar a exercer suas atividades sem que haja a manutenção dos britadores, caminhões, viradores de vagão dentre tantos outros equipamentos necessários à produção dos minerais e seu escoamento até o porto de destino? Também a manutenção das embarcações é de fundamental relevo para as atividades perseguidas pela Impugnante, bem assim a manutenção da extensa malha ferroviária utilizada pela Impugnante, única via de transporte do minério de ferro, por seu porte representativo.

26. Igualmente os serviços portuários são de fundamental importância para a Impugnante. A movimentação de carga dos portos (capatazia), a rebocagem e os demais serviços portuários são partes indissociáveis do processo produtivo. Sem tais etapas, o processo produtivo da Impugnante não cumpre os seus objetivos.

II.3.2 - DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DE DESPESAS SUPOSTAMENTE INCORRIDAS APÓS O PROCESSO PRODUTIVO

27. Conforme amplamente demonstrado, as fases “ferrovia” e “porto” são efetivamente integrantes do processo produtivo da Impugnante, diferentemente do que assevera a fiscalização. Entretanto, ainda que se tratasse de fases pós processo produtivo, o que se admite ad argumentandum tantum, também seria viável o creditamento.

28. Veja-se que mesmo o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 - por meio do qual a SRFB apresenta interpretação bastante restritiva sobre o entendimento emanado pelo E. STJ - apoiado na aludida decisão reconhece que, embora o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação podem ser considerados insumos, quando integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

DOCUMENTO VALIDADO

29. Registre-se ainda que os itens 57 e 58 do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 viabilizam o creditamento em relação aos dispêndios efetuados no escoamento da produção da Impugnante, vez que a previsão de rodovias e estradas de ferro, e o transporte no beneficiamento da produção decorrem de expressa disposição regulatória do Código Minerário, que impõe a todo projeto minerário nacional a previsão das formas de escoamento de sua produção, sob pena de não autorização da lavra (artigos 38, III e 39).

30. Ademais, conforme restou amplamente comprovado nos autos, o processo produtivo da Impugnante apresenta diversas singularidades. Da mesma forma que, fazendo menção ao acórdão proferido na sistemática dos recursos repetitivos, o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria, o papel do transporte do minério aos portos e do escoamento da produção nos navios, para posterior exportação, bem como os bens e serviços aplicados nestas etapas, são particulares e próprios, diferindo radicalmente da função destas atividades em outras linhas de produção.

31. Resta claro que a fiscalização, no presente caso, não considerou as singularidades da cadeia produtiva da Impugnante, perpetrando indevidas cobranças de gastos que afirma serem posteriores à finalização do processo de produção, mas que, pela singularidade da cadeia produtiva (trinômio mina, ferrovia e porto), devem ser considerados no presente caso como geradores de créditos.

32. À medida que o insumo depende do contexto produtivo para ser avaliado, resta claro que, ao não se aprofundar nos elementos do caso concreto, a fiscalização não realizou a interpretação correta, não merecendo prevalecer a assertiva de que não poderiam ser considerados como créditos compensáveis os gastos posteriores à finalização do processo de produção.

33. Além disso, soma-se a própria alegação do fisco no relatório fiscal em comento, quando corrobora o exposto acima pela Impugnante, em que reconhece "a importância de tais atividades nos negócios da empresa" (pág. 14/15). Além disso, ainda cita que foi confirmado no curso da fiscalização que "os dispêndios com serviços portuários e ferroviários tem como principal finalidade o eficiente e ágil escoamento da produção da VALE."

34. Ora, se o próprio relatório fiscal reitera que tais atividades são importantes e possibilitam a eficácia do processo produtivo da Impugnante, sequer discutindo a essencialidade e relevância da ferrovia e do porto, resta conflitante e diametralmente oposto glosar sob alegação de que tais itens seriam aplicados em etapas posteriores ao processo produtivo.

35. Nada obstante, visando a eliminar quaisquer dúvidas acerca do processo produtivo da Impugnante e a garantia do seu direito de crédito, requer a Impugnante, além da juntada dos anexos Pareceres Técnicos, seja deferida prova pericial nos autos do presente feito. A referida prova deve ser realizada visando o pleno conhecimento de seu processo produtivo, insumos, serviços e ativo imobilizado utilizado glosados, inerentes às atividades desenvolvidas pela Impugnante, afastando qualquer dúvida que possa advir do exame da prova documental.

II.4 - DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NOS CONTRATOS DE ARRENDAMENTO II.4.1 - DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NA MODALIDADE ALUGUEL

36. Assevera o fisco, em seu relatório, que não seria possível o creditamento das despesas em questão com base no inc. IV, art. 3º, das 10.637/2002 e 10.833/2003, eis que os contratos em comento não caracterizariam aluguel.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

37. Veja-se que no caso em tela, a figura do aluguel se subsome à natureza dos contratos firmados, que tiveram como objeto prédios máquinas e equipamento, pagos à pessoa jurídica e utilizados nas atividades da empresa, bem como tiveram como objeto direitos minerários e de bens voltados a essa atividade, como é o caso das plantas de pelotização.

38. Com efeito, citamos, como exemplo, os contratos com a Hispanobras e Kobrasco, (aluguel de usinas de pelotização); a Itabrasco (aluguel de uma fábrica de peletização e fabricação de pelotas de minério de ferro), a Baovale, a MSG (aluguel de maquinário, veículos, dentre outros). São todas situações que se enquadram no art. 3º, inciso IV da Lei nº 10.637/2002, reproduzido na Lei nº 10.833/2003, motivo pelo qual a glosa não se sustenta.

39. Entretanto, a fiscalização tenta descaracterizar a possibilidade de creditamento da locação de tais bens, ao argumento de que não teriam como objeto, em sua inteireza, prédios, máquinas e equipamentos. Cita como exemplo o aluguel de veículos, que seria vedado.

40. Ora, dúvidas não restam de que, no tocante aos arrendamentos de estabelecimentos, estes indubitavelmente incluem prédios, máquinas e equipamentos.

41. Todos os bens objetos do contrato são passíveis de inclusão nessas categorias, não havendo como segregar os bens individualmente, como pretende a fiscalização. É dizer, todos os bens objeto dos contratos são passíveis de creditamento.

42. Deveras, o conceito de prédios, máquinas e equipamento é amplo, nele se inserindo diversos bens, sobretudo os objetos dos contratos em tela, ao contrário do que pretende a fiscalização, ao tentar reduzir o escopo do creditamento.

43. Em seu relatório a fiscalização assevera que para além de uma parcela fixa, os valores para locação dos bens eram acrescidos de parcelas variáveis. Com base no aludido argumento, afirma que o valor pago pela Impugnante seria estabelecido em função da produção e não em função do acervo dos bens a ela entregues.

44. Cabe salientar que, a forma do pagamento contratualmente estipulada, composta por valores fixos, com critérios de atualização pré-fixados, acrescidos de parcela variável, é plenamente aceita na relação locatícia, nos termos do art. 565, do Código Civil.

45. Irrelevante, outrossim, a alegação de que consta no contrato da Kobrasco que a usina está localizada em imóvel pertencente à Impugnante. Isso, porque, o que se está alugando é a usina, enquanto edifício, devendo as despesas com tal locação deflagrar o direito ao crédito.

46. Ademais, ainda que houvesse bens, constantes dos contratos, que não se enquadrassem no amplo conceito de prédios, máquinas e equipamentos, o que se admite por amor à argumentação, jamais poderia prevalecer o argumento da fiscalização no sentido de que nenhum crédito seria devido, por suposta impossibilidade de segregação dos bens.

47. Ora, tal raciocínio, amparado pela ilegal Solução de Consulta nº 80/2012, revela-se pernicioso e enseja o locupletamento ilícito do fisco, que reconhece a existência de valores passíveis de créditos, mas os nega pois não seriam segregáveis. Deveria, sim, o fiscal, com base no entendimento que apresenta, proporcionalizar as despesas, e não glosar a totalidade dos créditos sob o inverídico argumento de que seria impossível a segregação.

48. Por fim, deve-se destacar que, ainda que no contrato haja menção à arrendamento mercantil, bem como tenham tais operações sido contabilizadas na conta "353031010-Arrendamento" tais elementos formais não são aptos a modificar a substância dos contratos. Se materialmente se trata de locação, como evidencia o próprio fisco ao

DOCUMENTO VALIDADO

desconstituir o negócio jurídico de arrendamento mercantil, o tratamento tributário deve ensejar a permissão de apropriação de créditos com fulcro no art. 3, IV, das Leis nº 10.637/2002, na Lei nº 10.833/2003.

II.4.2 - DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NA MODALIDADE ARRENDAMENTO

49. Para afirmar que os contratos em questão não abarcariam a figura do arrendamento mercantil, a fiscalização utiliza como base as disposições da Lei nº 6.099/1974. Entretanto, o posicionamento apresentado pela fiscalização não merece prosperar, eis que tal entendimento é excessivamente restritivo.

50. Com efeito, a Lei nº 6.099/1974 não veicula um conceito amplo que tenha pretensões de aplicabilidade irrestrita no ordenamento jurídico, mas apenas um conceito de arrendamento mercantil "para os efeitos desta Lei". Não há, dessa forma, como desconstituir a natureza de arrendamento mercantil apenas com fulcro na referida Lei, devendo restar afastados todos os argumentos veiculados no relatório fiscal com base nesta.

51. Além disso, como já dito, a expressão "arrendamento mercantil" não é limitada ao chamado arrendamento mercantil financeiro, que tem as características descritas na Lei nº 6.099/74, mas também abarca o arrendamento operacional.

52. Nesse sentido, vejam-se as definições constantes do Pronunciamento Técnico CPC 06 Operações de Arrendamento Mercantil (R1). Esse diploma regulamentar contábil foi revogado em 2018 e substituído pela versão R2, que não mais emprega a terminologia "arrendamento mercantil", mas fala apenas em "arrendamento", de modo a abranger tanto os antigos arrendamentos mercantis financeiros como os arrendamentos mercantis operacionais. Portanto, a expressão arrendamento mercantil pode ser empregada de maneira indistinta para albergar não somente os arrendamentos mercantis financeiros como também os operacionais.

53. Aliás, considerando-se que as contraprestações de arrendamento mercantil operacional são regularmente tributadas pelas contribuições, não há qualquer sentido em se negar o direito de crédito relativamente ao arrendatário. Além de importar quebra na lógica da não cumulatividade, essa interpretação viola o princípio da igualdade (CF/88, art. 150, II), pois estabelece tratamento distinto entre os arrendatários em arrendamento financeiro e aqueles em arrendamento operacional, sem que exista qualquer justificativa para tanto.

II.4.3 - DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NA MODALIDADE INSUMOS

54. Na remota hipótese de não se legitimar a tomada dos créditos em questão com base no aluguel ou no arrendamento mercantil, o enquadramento das despesas em comento na condição de insumo é o que se impõe.

55. No que tange à possibilidade de creditamento das despesas envolvidas nos contratos em questão como sendo insumos, o fisco assevera que as relações previstas contratualmente não consubstanciariam prestação de serviço. Alega que o objeto dos contratos seria a cessão do direito de uso de ativos, que não caracterizariam prestação de serviço, o qual demandaria uma obrigação de dar.

56. Ocorre que, razão não assiste à fiscalização. Ao regulamentar esses dispositivos em pretensa conformidade com a decisão do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.221.170/PR, além de limitar os critérios de pertinência e relevância ao processo produtivo, a IN RFB nº 1.911/2019 veiculou definição bastante abrangente de serviços, que abarca também mesmo as contraprestações de arrendamento.

DOCUMENTO VALIDADO

II.5 - DA EQUIVOCADA GLOSA DE CRÉDITOS RELATIVOS AOS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO

57. Inicialmente, no que se refere às Edificações e Benfeitorias – Fluxos Ferrovia e Porto, verifica-se que, a i. fiscal prosseguiu com a respectiva glosa em análise, sob o fundamento de que: (i) o art. 6º da Lei nº 11.488/2007 restringiria o desconto acelerado dos créditos na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, (ii) de modo que, para as edificações da área logística da VALE (fluxos Ferrovia e Porto), caberia o aproveitamento de crédito tão somente sobre o valor da depreciação das edificações, tendo sido aplicados percentuais de rateio para a manutenção da parcela do crédito referente aos serviços ferroviários e portuários a terceiros, prestados de forma residual pela VALE com a utilização da infraestrutura logística.

58. Novamente, cabe aqui destacar que a fiscalização se mostrou completamente omissa quanto à observância das etapas que formam o processo produtivo da Impugnante e a necessária verificação da presença dos requisitos de relevância e/ou essencialidade da presença de tais edificações, objeto da glosa em questão na cadeia produtiva da Impugnante.

59. De fato, conforme visto, o processo produtivo da Impugnante é altamente complexo, integrado e indissociável sendo que o trinômio mina-ferro-porto conformador do processo produtivo da Impugnante, devendo haver o cumprimento das respectivas etapas desde a extração do minério até o embarque.

60. Nota-se que, de forma contraditória, em que pese a total desconsideração do aprofundamento do processo produtivo da Impugnante para fins de reconhecimento da totalidade do direito creditório e de atenção aos critérios para aproveitamento de créditos de PIS/COFINS, determinados pelo E. STJ em sede de pedido repetitivo - ao descrever a glosa no despacho decisório, a fiscalização trouxe, entretanto, mesmo que de maneira sintetizada, a menção da importância das edificações e benfeitorias.

61. A extração de minério denominada no despacho pela fiscalização como escoamento de produção, realizada em suas edificações (estruturas portuárias e ferroviárias), é apenas uma das etapas essenciais do exercício da atividade produtiva.

62. Desse modo, evidente a presença dos requisitos legais necessários ao deferimento de crédito de PIS/COFINS, visto que tais edificações não só são relevantes como essenciais às atividades da Impugnante, dentre elas a atividade de escoamento da sua produção.

63. Ademais, sem prejuízo da análise legal do dispositivo citado pela fiscalização, verifica-se que, não prospera tampouco a menção da fiscalização sobre a suposta aplicação da restrição trazida na previsão do art. 6º da Lei nº 11.488/2007.

64. É dizer, da leitura do referido artigo e assim, da expressa observância da norma, não se constata a suposta restrição alegada pela fiscalização de que para as edificações, caberia o aproveitamento de crédito tão somente sobre o valor da depreciação das edificações.

65. Não há tal limitação do crédito na previsão supratranscrita, a qual conforme é possível observar, sequer aduz sobre depreciação/deterioração/desgaste de edificações, ou qualquer termo ou intenção similar.

66. Em adição, no que diz respeito às máquinas e equipamentos glosados sob o fundamento de suposta não utilização em áreas do processo produtivo da Impugnante, verifica-se que assim como ocorreu quanto às edificações, a respectiva glosa se deu também, em razão do mesmo entendimento, todavia, equivocado prevalecente no subitem acima.

DOCUMENTO VALIDADO

67. Conforme observado, a fiscalização reconhece expressamente o emprego e inclusive a relevância de tais itens (máquinas e equipamentos) no processo produtivo da empresa Impugnante, entendendo, entretanto, pela glosa novamente sob o único argumento de que tais créditos não poderiam ser aproveitados, pois seriam empregados em fases posteriores do processo produtivo - atividades de escoamento ou distribuição do que foi produzido, em áreas que supostamente não seriam parte do processo produtivo.

68. Há que se observar que, ainda que a Impugnante não pudesse utilizar todo o crédito existente em seu favor de uma só vez - o que se frise, se admite apenas para fins de argumentação, uma vez que já demonstrado o total descabimento da glosa realizada - ainda assim, evidente que deveria ser resguardado o recebimento aos créditos que faz jus, também dos períodos subsequentes. Afinal, com observado no despacho decisório, quanto ao tema, a fiscalização se insurgiu no que diz respeito à forma de creditamento, devendo ser viabilizado o recebimento do crédito, mesmo que fracionado.

II.6 - A IMPOSSIBILIDADE DAS GLOSAS DE DESPESAS COM FRETES

69. A Autoridade fiscal aduz que não haveria que se falar em crédito de frete, nas situações em que as mercadorias transportadas não tivessem sido tributadas na saída. No caso vertente, a Impugnante apurou créditos sobre as despesas de frete quando contratou serviços de transporte de produtos sujeitos à desoneração de alíquota.

70. Ocorre, I Julgador, que não existe vedação legal para que a Impugnante apure créditos em tais circunstâncias. A uma porque o fato de sobre o insumo incidir norma desonerativa (independentemente de ser alíquota zero, suspensão, isenção etc.) do pagamento de tributo, não desconstituiu a sua própria natureza jurídica de insumo, ou seja, tais custos continuam sendo relevantes e essenciais à sua atividade produtiva. Em segundo, porque se trata da incidência fatos jurídicos distintos, que derivam da regra-matriz de incidência dessas contribuições que tange ao ingresso de receita. Não há, portanto, como "unificar" tais operações quando se trata de fatos jurídicos distintos.

71. Ademais, observa-se que o crédito foi com relação aos valores referentes às despesas de fretes dos produtos, e não os valores de aquisição dos insumos adquiridos com alíquota zero das contribuições.

72. No que diz respeito aos créditos de frete em decorrência de aquisição de insumos importados--- e consequentemente objeto de tributação --- melhor sorte não merecem as assertivas fiscais, calcadas no frágil argumento de "ausência de previsão legal". Ora, é de hialina clareza a presença de hipótese autorizativa, nos moldes da legislação em vigor, tendo em vista que as leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 que regem a não cumulatividade do PIS e da COFINS permitem a tomada de créditos de diante da presença de insumos e respectivo frete, sem qualquer distinção à origem do produto (se nacional ou importado).

II.7 DA IMPOSSIBILIDADE DAS GLOSAS DE CRÉDITOS REFERENTES AOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO – EDIFICAÇÕES E BENS DO PROCESSO

73. Verifica-se que, a título de bens do "ativo imobilizado", o DD. Fiscal faz glosas a título de bens incorporados à infraestrutura logística da Impugnante (que já foram objeto, nessa manifestação de inconformidade, da argumentação constante do item II.5), bem como das edificações e benfeitorias em áreas "administrativas".

74. O DD. Fiscal autuante reclassificou o aproveitamento do crédito sobre o valor da depreciação das edificações nas áreas administrativas e de infraestrutura logística, desconsiderando a apropriação realizada pela Impugnante, em 24 meses, para reclassificar na amortização em 25 anos ("prazo da vida útil do bem"). Contudo, tal glosa não pode prevalecer, como será demonstrado a seguir.

DOCUMENTO VALIDADO

75. Além da previsão "geral "de creditamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção do inciso II do art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, a disciplina normativa do creditamento de PIS/COFINS sobre bens do ativo/edificações é especificamente disposta nos incisos VI e VII do referido dispositivo.

76. Após o advento da Lei nº 10.865/04, foi inserido o §14 na Lei nº 10.833/03, segundo o qual é facultada ao contribuinte a opção pelo cálculo do crédito de "forma acelerada", em 04 anos, à razão de 1/48 avos do valor de aquisição, em relação às máquinas e equipamentos destinados ao ativo, de acordo com regulamentação da RFB.

77. Com o advento da Lei nº 11.488/07, as aquisições relativas às edificações efetuadas a partir de janeiro de 2007, construídas para os setores de produção das empresas, também passaram a gerar crédito na proporção de 1/24, desde que apropriado com base nas disposições constantes.

78. Assim, o que temos de disciplina legislativa quanto às edificações é pela apropriação dos créditos a 1/24 (se vinculado às edificações operacionais posteriores a janeiro de 2007 - §5º, como é o caso das edificações das áreas operacionais, uma vez que a "infraestrutura logística, como assevera o DD. Fiscal, é parte do processo produtivo, assim como a infraestrutura administrativa).

79. Vale frisar que o próprio Fisco vem legitimando a possibilidade de apropriação dos créditos relativos às edificações destinadas à produção na proporção de 1/24 (Solução de Consulta COSIT 423/17).

80. Desse modo, podemos concluir que, para fins de creditamento relativo à "depreciação acelerada" de PIS e COFINS, os bens objeto de creditamento devem ser apropriados da forma tal qual realizada pela Impugnante.

81. No entanto, apenas por amor à argumentação, caso não se reconheça que os créditos poderiam ser tomados da forma tal qual realizados pela Impugnante e prevaleça o entendimento fiscal, requer a Impugnante, visando a resguardar o seu direito creditório, que o fisco garanta, nos exercícios futuros, a apropriação desses créditos, inclusive em eventuais glosas de períodos posteriores à 2016.

II.8. DAS GLOSAS DE CRÉDITOS "EXTEMPORÂNEOS"

82. A Fiscalização realizou a glosa de créditos denominados "extemporâneos" sob a alegação de que haveria a necessidade de retificação das escriturações a que o contribuinte se encontra obrigado. No entanto, tal glosa não pode prevalecer.

83. Sobre a possibilidade de creditamento, cabe destacar, de início, que a utilização de créditos extemporâneos de PIS e COFINS possui respaldo no art. 3º, §4º, das Leis nº 10.833/03 e nº 10.637/20, desde que observado o prazo decadencial (5 anos) e não tendo havido o aproveitamento em outros períodos.

84. Nesse contexto, dúvidas não pairam sobre a possibilidade da tomada de créditos extemporâneos, dentro do prazo de 5 anos, tendo em vista a expressa autorização legal.

85. E para a fruição desses créditos, desnecessário se faz a retificação das declarações, de acordo com decisões proferidas pelo CARF.

86. Portanto, quer seja pelo disposto na legislação ou na jurisprudência do CARF, não se pode impedir a tomada de créditos extemporâneos pela suposta ausência de retificação dos deveres instrumentais. Sendo assim, mais essa glosa não pode prevalecer.

II.9 – DAS GLOSAS REFERENTES ÀS AQUISIÇÕES NÃO SUJEITAS AO RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E A COFINS

DOCUMENTO VALIDADO

87. Nesse tópico, promoveu a DD. Fiscalização a glosa de créditos por supostamente os itens elencados não terem sido objeto de tributação pela Contribuição ao PIS e a COFINS, bem como a existência de notas canceladas.

88. Com efeito, a impossibilidade de creditamento referente às aquisições desoneradas do pagamento das contribuições em tela equivale a mero diferimento do tributo para etapa subsequente da cadeia produtiva, esvaziando-se de sentido o emprego da técnica da não-cumulatividade em patente desvio de finalidade do modelo fiscal adotado nas Leis em comento.

89. Ademais, no que diz respeito às notas canceladas, não perquiriu o fisco se houve a emissão de novas notas sem que a Impugnante tivesse tomado o devido crédito, sendo que o ônus da prova, nesse caso, é do fisco.

II.10 EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS DEDUZIDOS EM DUPLICIDADE

90. Aduziu a fiscalização que a Impugnante realizou a dedução de créditos em duplicidade que supostamente estariam no demonstrativo "h" e, consequentemente, glosou os referidos montantes.

91. Ocorre que, da análise do mencionado demonstrativo não se consegue extrair o que seriam a dedutibilidade dessas glosas em duplicidade. Referido demonstrativo aponta alguns números de PER em suposto confronto com a EFD, mas não há como apurar o que seriam essas duplicidades.

92. Nesse contexto, por ausência de fundamentação e precisa demonstração das glosas perpetradas, estas não devem prevalecer.

Por fim, a recorrente requer a nulidade do Despacho Decisório na parte em que lhe foi desfavorável e protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, inclusive a juntada de novos documentos e a realização de perícia.

Em decisão por unanimidade, a 4ª TURMA/DRJ/05 votou para JULGAR PROCEDENTE EM PARTE A MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE, em acórdão assim ementado:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep
Período de apuração: 01/07/2016 a 30/09/2016
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, como no caso do transporte destinado ao escoamento da produção.
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

DOCUMENTO VALIDADO

Original

prática de operações de arrendamento mercantil e aqueles sem opção de compra/renovação como faculdade do arrendatário.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. LOCAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A locação não se confunde com prestação de serviços ou produção de bens e, portanto, não pode ser considerada insumo para fins de creditamento da contribuição.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. EDIFICAÇÕES. DEPRECIAÇÃO ACELERADA.

O aproveitamento de crédito decorrente de depreciação acelerada de edificações incorporadas ao ativo imobilizado restringe-se àquelas adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, o que não contempla a depreciação de edificações utilizadas nas demais áreas.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

O aproveitamento de créditos decorrente de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado 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.

NÃO-CUMULATIVADE. CRÉDITOS. SERVIÇO DE TRANSPORTE. MANUTENÇÃO PERIÓDICA. POSSIBILIDADE.

A remessa e retorno para conserto/reparo de peças e componentes de máquinas, equipamentos e veículos da área produtiva são considerados insumos por representarem serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado utilizados no processo de produção de bens.

NÃO-CUMULATIVADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÕES NÃO SUJEITAS AO RECOLHMENTO 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-CUMULATIVADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÃO DE DEMONSTRATIVOS. NECESSIDADE.

A utilização de créditos extemporâneos na apuração da Cofins no regime não cumulativo, exige a retificação de declarações e demonstrativos aplicáveis, desde o período de apuração em que o crédito foi originado até o período de apuração em que será utilizado.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 01/01/2016 a 31/03/2016 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.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte
Direito Creditório Reconhecido em Parte

Cientificada, a Recorrente repisou os argumentos contidos na Impugnação, requerendo que se reforme a decisão da Delegacia de Julgamento, em Recurso Voluntário.

I – DOS FATOS

II-PRELIMINARMENTE

II.1 – DO DESCABIMENTO DAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS TRAZIDAS PELO ACÓRDÃO

III – DO DIREITO

DOCUMENTO VALIDADO

III.1 – DO DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS E DE COFINS – DO CONCEITO DE INSUMO

III.2 - DA APLICAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO AO PROCESSO PRODUTIVO DA RECORRENTE (TRINÔMIO INDISSÓCIAVEL:

MINA/FERROVIA/PORTO)

III.3 – DA NÍTIDA AUSÊNCIA DE EFETIVA ANÁLISE DOS LAUDOS APRESENTADOS PELA RECORRENTE - VIABILIDADE DO CRÉDITAMENTO DE BENS E SERVIÇOS INCORRIDOS NAS FASES DE FERROVIA E PORTO - RELEVÂNCIA E ESSENCIALIDADE

III.4 - DA EFETIVA INCLUSÃO DAS FASES DA FERROVIA E PORTO NO PROCESSO PRODUTIVO E DA RELEVÂNCIA E ESSENCIALIDADE DOS BENS E SERVIÇOS A ELA ATRELADOS – JURISPRUDÊNCIA DA PRÓPRIA RECORRENTE FAVORÁVEL AO AFASTAMENTO DE TAIS GLOSAS

III.5 DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DE DESPESAS SUPOSTAMENTE INCORRIDAS APÓS O PROCESSO PRODUTIVO (FLUXOS DE FERROVIA/PORTO)

III.6 - DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NO QUE DIZ RESPEITO AOS CRÉDITOS RELACIONADOS A SITUAÇÃO DE ARRENDAMENTO

III.6.A - DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DOS CRÉDITOS RELACIONADOS A SITUAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL

III.6.B – DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NA MODALIDADE CONTRATO DE ALUGUEL

III.6.C - DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NA MODALIDADE INSUMOS 91 III.7 - DA EQUIVOCADA GLOSA DE CRÉDITOS RELATIVOS AOS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO – JURISPRUDÊNCIA DA PRÓPRIA RECORRENTE FAVORÁVEL AO AFASTAMENTO DE TAIS GLOSAS

III.8 - DA IMPOSSIBILIDADE DAS GLOSAS DE DESPESAS COM FRETES ... 108 III.9. DAS GLOSAS DE CRÉDITOS <EXTEMPORÂNEOS

III.10 – DAS GLOSAS REFERENTES ÀS AQUISIÇÕES NÃO SUJEITAS AO RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E A COFINS

III.11 EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS DEDUZIDOS EM DUPLICIDADE

IV – DO PEDIDO

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Aline Cardoso de Faria**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

DOCUMENTO VALIDADO

I – Das preliminares

A Recorrente alega que o Acórdão recorrido não merece prosperar no tocante ao indeferimento do pedido de realização da perícia e eventual posterior juntada de documentos e, também, naquela parte que não reconhece a nulidade do despacho decisório.

Afirma que anexou diversos laudos técnicos para melhor conhecimento do seu processo produtivo e da relevância e essencialidade dos itens então glosados, contudo, os documentos não foram objeto do esperado exame pela DRJ. Adicionalmente, alega que visando a eliminar quaisquer dúvidas acerca do processo produtivo e a garantia do seu direito de crédito integral, requer o aludido deferimento de prova pericial nos autos do presente feito a fim de que qualquer ponto controvertido seja sanado em eventual perícia.

É consabido que a possibilidade de realização de perícia ou diligência, embora seja uma faculdade que goza a Recorrente, sujeita-se a análise da autoridade julgadora, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972senão vejamos:

> *Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine." (Redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/1993)*

Ademais, nos termos da Súmula CARF nº 163 o indeferimento de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. No caso dos presentes autos, não subsiste dúvida de ordem técnica ou obscuridade a ser esclarecida em relação ao conjunto probatório apresentado pela Recorrente, motivo pelo qual, deve ser indeferido o pedido de perícia/diligência formulado no Recurso Voluntário.

Quanto a alegação de nulidade do Acórdão recorrido, a Recorrente sustenta que o despacho decisório é insuficiente para fundamentar as glosas. Tal conclusão decorre do fato de que ao tratar da dedução de créditos em duplicidade foram realizadas consultas ao sistema interno da RFB com objetivo de identificar as contribuições em duplicidade apontadas pela fiscalização.

O argumento da Recorrente não merece prosperar.

Verifica-se que o Despacho Decisório foi proferido por autoridade competente e atende todos os requisitos formais e materiais para sua validade, contendo todos os elementos necessários ao exercício do direito de defesa da Recorrente, trazendo a fundamentação legal, a identificação da declaração de compensação enviada pelo sujeito passivo, o tipo e período de apuração do crédito. Ou seja, preenche todos os requisitos estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 1972.

Feito este esclarecimento, conforme se depreende, no caso em tela não se vislumbra a ocorrência da nulidade na forma do art. 59, I e II do Decreto n° 70.235/72 conforme sustentado pela Recorrente.

Isto posto, rejeita-se a preliminar de nulidade do despacho decisório arguida pela Recorrente.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

II – Do mérito

A matéria controversa em sede de Recurso Voluntário se assenta sobre a (im)possibilidade de homologação de pedidos de ressarcimento sobre créditos oriundos de bens e serviços considerados 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.

A Recorrente é uma empresa dedicada a produção e exportação de minério de ferro; com base no Estatuto Social acostado aos autos, observa-se que a empresa pode desenvolver um amplo rol de atividades, a saber:

> a) 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;
> b) construir ferrovias, operar e explorar o tráfego ferroviário próprio ou de terceiros;
> c) construir e operar terminais marítimos próprios ou de terceiros, bem como explorar as atividades de navegação e de apoio portuário;
> d) prestar serviços de logística integrada de transporte de carga, compreendendo a captação, armazenagem, transbordo, distribuição e entrega no contexto de um sistema multimodal de transporte;
> e) produzir, beneficiar, transportar, industrializar e comercializar toda e qualquer fonte de energia, podendo, ainda, atuar na produção, geração, transmissão, distribuição e comercialização de seus produtos derivados e subprodutos;
> f) exercer, no País ou no exterior, outras atividades que possam interessar, direta ou indiretamente, à realização do objeto social, inclusive pesquisa, industrialização, compra e venda, importação e exportação, bem como a exploração, industrialização e comercialização de recursos florestais e a prestação de serviços de qualquer natureza; e
> g) constituir ou participar, sob qualquer modalidade, de outras sociedades, consórcios ou entidades cujos objetos sociais sejam, direta ou indiretamente, vinculados, acessórios ou instrumentais ao seu objeto social.

Desta feita, repetidas vezes, a Recorrente chama atenção para a complexidade do processo produtivo que abrange a tríade mina/ferrovia/porto, razão pela qual, devem ser considerados todos os insumos (bens e serviços) utilizados desde a extração do minério até o embarque nos navios, uma vez que se trata de itens relevantes e essenciais para o desenvolvimento de sua atividade econômica.

Neste particular, é consabido que no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR pelo rito dos recursos repetitivos, o STJ decidiu no sentido de que o conceito de insumo deveria ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou da relevância para o processo produtivo da contribuinte, bem como de que há ilegalidade no conceito de insumo previsto nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e Nº 404/2004.

Por sua vez, os critérios da essencialidade e relevância a serem considerados são aqueles delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa, conforme observação que constou na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF:

> 35. O STJ, seguindo o voto da Ministra Regina Helena Costa adotou a posição intermediária quanto ao conceito de insumo, ao adotar os critérios de relevância e essencialidade – também adotadas no CARF – e afastando o conceito de insumo da legislação do IPI e IRPJ. De acordo com o voto da Ministra Regina Helena estabeleceu-se o critério de relevância – mais abrangente que o de pertinência adotado pelo Ministro Mauro Campbell Marques. Os Ministros Mauro Campbell Marques e Napoleão Nunes Maia Filho realinharam os seus votos para acompanhar Ministra Regina Helena Costa.
> (...)
> **Observação 1**. Observa-se que o STJ adotou a interpretação intermediária acerca da definição de insumo, considerando que seu conceito deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância. Vale destacar que **os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que "diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço", a)" constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço" ou "b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência".**
> Por outro lado, **o critério de 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: a) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva" b) seja "por imposição legal."**

Destarte, mediante a interpretação do conceito abstrato de insumo delineado pelo STJ, a Receita Federal do Brasil trouxe critérios mais específicos através do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018.

No caso em comento, sobreveio a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, da Procuradoria da Fazenda Nacional, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema abordado no REsp nº 1.221.170/PR, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

Com efeito, o conceito de insumo delimitado no REsp nº 1.221.170/PR não diverge muito do entendimento que já vinha sendo adotado predominantemente neste Carf sobre a matéria, a qual reclamava há muito tempo uniformização na jurisprudência, razões pelas quais este Colegiado tem se curvado a esse entendimento do STJ antes do seu trânsito em julgado conforme orienta a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

Feitas tais considerações, registre-se agora, que a fiscalização analisou a tomada de créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins não cumulativas conforme a disciplina dos artigos 3º, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, quando relacionam os bens, os serviços e as condições para desconto de créditos, bem como dos artigos 66 e 67 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003, e dos artigos 8º e 9º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004.

As glosas empreendidas pela fiscalização foram objeto de reanálise pela DRJ, sendo oportuno destacar que o Acórdão recorrido registra que fora observado o disposto no Parecer Normativo Cosit nº 05, de 17 de dezembro de 2018.

DOCUMENTO VALIDADO

Irresignada com a decisão prolatada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, requerendo a reforma do Acórdão recorrido para reconhecer seu direito ao ressarcimento pleiteado e, consequentemente, a homologação integral das Dcomp, alegando no mérito, que faz jus ao desconto dos créditos das contribuições sobre os custos/despesas glosadas em **razão das particularidades de seu processo produtivo alinhavadas a nova interpretação do Superior Tribunal de Justiça.**

Isto posto, passa-se à análise da relevância e essencialidade dos bens e serviços entendidos como insumo no processo produtivo realizado pela Recorrente e da possibilidade de direito ao creditamento perquirido à luz da hermenêutica empreendida com advento do REsp nº 1.221.170/PR.

II. 1 – Do direito ao crédito na infraestrutura logística para escoamento da produção.

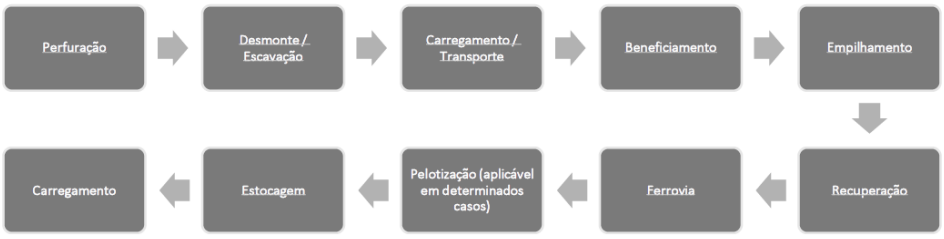
Incialmente, cumpre esclarecer a evidente distinção entre o presente caso e os entendimentos firmados por este e. Tribunal Administrativo nas Súmulas CARF nº 2175 e 2326, uma vez que, enquanto as Súmulas tratam de gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados e **despesas portuárias incorridas na exportação de produtos acabados pelo exportador, no presente caso, como demonstrado de forma inequívoca, a Recorrente é quem executa as atividades ferroviária e portuária, o que lhe permite o aproveitamento dos créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS, sobre os bens e serviços utilizados como insumo no desenvolvimento de tais atividades, razão pela qual entende-se pela não subsunção do caso concreto ao entendimento sumulado,** inexistindo, por conseguinte, inobservância ao enunciado de súmula do CARF, nos termos do artigo 85, inciso VI, do RICARF.

Neste tópico, o presente voto debruçar-se-á sobre a argumentação desenvolvida sobre a manutenção das glosas tratadas no item "VIII.4.1 Da impossibilidade de crédito na infraestrutura logística para escoamento da produção" do Relatório Fiscal.

Na peça recursal (Fls. 12 – 50), a Recorrente aborda o conceito de insumo e discorre sobre as características inerentes ao seu processo produtivo. Vide itens: "III.1 – DO DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS E DE COFINS – DO CONCEITO DE INSUMO; III.2 - DA APLICAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO AO PROCESSO PRODUTIVO DA RECORRENTE (TRINÔMIO INDISSÓCIAVEL: MINA/FERROVIA/PORTO; III.3 – DA NÍTIDA AUSÊNCIA DE EFETIVA ANÁLISE DOS LAUDOS APRESENTADOS PELA RECORRENTE - VIABILIDADE DO CRÉDITAMENTO DE BENS E SERVIÇOS INCORRIDOS NAS FASES DE FERROVIA E PORTO -RELEVÂNCIA E ESSENCIALIDADE; III.4 - DA EFETIVA INCLUSÃO DAS FASES DA FERROVIA E PORTO NO PROCESSO PRODUTIVO E DA RELEVÂNCIA E ESSENCIALIDADE DOS BENS E SERVIÇOS A ELA ATRELADOS – JURISPRUDÊNCIA DA PRÓPRIA RECORRENTE FAVORÁVEL AO AFASTAMENTO DE TAIS GLOSAS; III.5 DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DE DESPESAS SUPOSTAMENTE INCORRIDAS APÓS O PROCESSO PRODUTIVO (FLUXOS DE FERROVIA/PORTO)".

DOCUMENTO VALIDADO

Em síntese, nos parágrafos seguintes descrever-se-á o processo produtivo da Recorrente visando compreender sua atividade produtiva para fins de análise do creditamento dos insumos objeto do (peculiar) processo administrativo ora examinado:

> A atividade da Recorrente tem início com a perfuração do solo, passando por um processo integrado, que envolve o desmonte ou escavação, o carregamento e transporte, o beneficiamento, o empilhamento, a recuperação, o deslocamento via ferrovias, a pelotização e a estocagem, para, finalmente, concluir-se no porto, com o carregamento dos navios com destino ao exterior.
>
> Nesse contexto, o processo produtivo se deflagra ainda nas jazidas, tem sequência com a exploração da mina, com todas as despesas incorridas na industrialização e beneficiamento dessa fase produtiva**, e a conclusão se dá com o carregamento do minério aos porões dos navios com destino à exportação**, após o transporte do minério pela ferrovia, até o porto.
>
> Trata-se de **trinômio indissociável** que, conforme dito, inclui os processos integrados envolvendo a mina, a ferrovia e o porto, sem os quais não se consuma sua atividade, ilustrada graficamente no quadro abaixo:
>
> **Fluxo Operacional de Produção do Minério**
>
> 
>
>
> Nesse sentido, o trinômio Mina/Ferrovia/Porto resta bem evidenciado no objeto social da Recorrente, conforme se verifica do art. 2º e incisos do Estatuto Social:
>
> I. 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;
> II. construir ferrovias, operar e explorar o tráfego ferroviário próprio ou de terceiros;
> III. construir e operar terminais marítimos próprios ou de terceiros, bem como explorar as atividades de navegação e de apoio portuário;
> (...)
> V. produzir, beneficiar, transportar, industrializar e comercializar toda e qualquer fonte e forma de energia, podendo, ainda, atuar na produção, geração, transmissão, distribuição e comercialização de seus produtos, derivados e subprodutos;
> (grifamos)Observa-se, portanto, a existência de um processo integrado, uno, em que todas as etapas estão indissociavelmente articuladas.
>
> Cabe destacar que não só a Recorrente projeta e desenvolve suas atividades a partir da tríade mina-ferrovia-porto, como também o setor de mineração mundial8. Trata-se de dinâmica necessária, visto que no mais das vezes as minas se encontram em locais isolados e de difícil acesso. (Fl. 3015/3017).

DOCUMENTO VALIDADO

Feitos estes esclarecimentos, o Acórdão recorrido não se atenta para a relevância da questão, sendo certo que a desconsideração do trinômio (mina-ferrovia-porto) inviabilizaria o escoamento do minério e interromperia o fluxo do processo produtivo da Recorrente.

Aludido fluxo produtivo encontra-se exaustivamente detalhado às fls. 1.206 – 1.386 (Documentos Comprobatórios – Outros – Doc. 1 – Fluxo Produtivo Negócios Vale).

Conforme se extraí do Relatório Fiscal (Fls. Fl. 2272 – 2316), por meio do item 08 do TIPF a Recorrente apresentou o documento denominado "Fluxo Produtivo Negócios Vale", no qual detalha os seguintes fluxos produtivos: "Minério de Ferro", "Pelota de Ferro", "Cobre", "Porto", "Ferrovia Carga" e "Ferroníquel e Ferro Gusa", assim sintetizados pela fiscalização:

Fluxo	Negócio	Cod.	Fase
A	Minério de ferro	1	Desmonte
		2	Carregamento
		3	Transporte
		4	Fragmentação
		5	Classificação
		6	Concentração
		7	Espessamento
		8	Filtragem
		9	Empilhamento e Recuperação
B	Pelota de ferro	10	Descarga
		11	Empilhamento e Recuperação
		12	Moagem e Classificação
		13	Espessamento e Homogeneização
		14	Filtragem
		15	Prensa
		16	Mistura
		17	Pelotamento
		18	Tratamento Térmico
		19	Peneiramento
		20	Empilhamento e Recuperação
		21	Utilidades
C	Cobre	22	Desmonte
		23	Transporte
		24	Britagem Primária
		25	Moagem SAG
		26	Moagem de Bolas
		27	Flotação Rougher
		28	Remoagem
		29	Flotação Cleaner e Scavenger
		30	Espessamento
		31	Filtragem
		32	Empilhamento e recuperação
D	Porto	33	Recepção e despachos dos produtos e mercadorias
		34	Operação portuária de movimentação de cargas nas dependências
		35	Atracação e desatracação de navios
		36	Pátios de estocagem, píeres e armazéns
E	Ferrovia Carga	37	Carga e Descarga de produtos e mercadorias
		38	Transporte
		39	Postos
F	Ferroníquel e ferro gusa	40	Lavra
		41	Transporte
		42	Britagem
		43	Homogeneização
		44	Secagem
		45	Calcinação
		46	Aglomeração
		47	Redução
		48	Refino

Por melhor detalhar as fases dos fluxos produtivos em análise, transcreve-se também os seguintes excertos do Despacho Decisório:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> Já o negócio FERROVIA (fluxo E), segundo o mesmo documento denominado "Fluxo Produtivo Negócios Vale", envolve as fases 37, 38 e 39, detalhadas a seguir:
>
> "37. Carga e Descarga de produtos e mercadorias - Diz respeito ao carregamento/descarregamento dos produtos na planta, terminal e porto. Nessa etapa, o contratante do transporte e/ou unidade produtora são os responsáveis pelo carregamento/descarregamento dos produtos/mercadorias os pátios, terminais e portos.
>
> 38. Transporte – Nesta etapa ocorre o transporte dos produtos/mercadorias carregados e descarregados nos pátios, terminais e portos.
>
> 39. Oficinas, pontos de abastecimento e entrepostos."
>
> (...)
>
> Segundo o documento denominado "Fluxo Produtivo Negócios Vale", apresentado em resposta ao TIPF, o negócio PORTO (fluxo D) envolve as fases 33, 34, 35 e 36, detalhadas a seguir:
>
> "33. Recepção e despachos dos produtos e mercadorias - Diz respeito à chegada/saída dos produtos nº porto, que pode ocorrer por meio do transporte rodoviário ou ferroviário. Nessa etapa, o embarcador e/ou o transportador são os responsáveis pela entrega/retirada dos produtos no porto.
>
> 34. Operação portuária de movimentação de cargas nas dependências – está relacionada com a movimentação dos produtos/mercadorias nas dependências do porto. Compete à Administração do Porto, entre outras atribuições previstas na Lei 8.630/93 fiscalizar as operações portuárias, zelando para que os serviços se realizem com regularidade, eficiência, segurança e respeito ao meio ambiente.
>
> 35. Atracação e desatracação de navios – Nesta etapa ocorre a atracação/desatracação do navio com o auxílio da praticagem e os rebocadores. Nessa etapa, o armador, independente de ser ou não proprietário da embarcação, deve promover a equipagem do navio e demais procedimentos, disponibilizando-o apto para navegação. É ação de se "estacionar" a embarcação no cais do porto para que se possa realizar a operação (carregar e descarregar mercadorias). Finalizada a operação, a embarcação será desatracada e seguirá viagem.
>
> 36. Pátios de estocagem, Píeres e armazéns."

Neste contexto, o processo produtivo iniciado nas jazidas, tem sequência com a exploração da mina, com todas as despesas incorridas na industrialização e beneficiamento dessa fase produtiva, e a conclusão se dá com o carregamento do minério aos porões dos navios com destino à exportação, após o transporte do minério pela ferrovia, até o porto.

Conforme se depreende, da análise da cadeia produtiva da Recorrente, não haveria como realizar a atividade de exportação se os produtos, extraídos das minas, não fossem transportados aos portos, o que implica reconhecer que o processo produtivo da deve ser concebido de forma indissociável (mina-ferrovia-porto).

Desta feita, passa-se à análise das glosas combatidas no Recurso Voluntário.

De plano, não passa desapercebido que os autos versam sobre Pedido de Ressarcimento, no importe de R$ 47.284.314,55, a título de crédito do PIS de incidência não-cumulativa, atinente à receita de exportação, apurado no 1º trimestre-calendário de 2016. O direito ao crédito foi reconhecido apenas parcialmente quanto à quantia de R$17.536.034,88, com a consequente não homologação de compensações efetuadas, ou seja, 63% das despesas qualificadas como insumos não foram consideradas pela fiscalização.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Consta no Relatório Fiscal que embasa o Despacho Decisório, que sobre os "dispêndios dos negócios FERROVIA e PORTO, não há o que se discutir quanto à essencialidade ou relevância dos bens ou serviços, posto que as fases em que são aplicados ocorrem posteriormente à finalização do processo de produção".

O mesmo racional foi aplicado pela DRJ ao concluir que "não há como considerar os fluxos "Ferrovia" e "Porto" como etapas produtivas de forma a acatar o argumento da recorrente de que seu processo produtivo é composto pela tríade minas-ferrovias-portos. Para fins de creditamento das contribuições no regime não cumulativo, há que se diferenciar as etapas produtivas das demais etapas operacionais desenvolvidas pela empresa."

Em que pesem os argumentos extraídos da previsão contida no Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, utilizado como principal fundamento pela fiscalização para realizar as glosas examinadas, é de se ressaltar que de acordo com a alínea "b" do inciso II, do artigo 98 do atual Regimento Interno do Carf este Conselho está vinculado a aplicação do Acórdão proferido pelo STJ nos autos do Recurso Especial nº 1.221.170.

Neste contexto, a essencialidade consiste na imprescindibilidade do item do qual o produto ou serviço dependa, intrínseca ou fundamentalmente, de forma a configurar elemento estrutural e inseparável para o desenvolvimento da atividade econômica, ou, quando menos, que a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. Por sua vez, com base no critério da relevância, o item pode ser considerado como insumo quando, embora não indispensável ao processo produtivo ou à prestação do serviço, integre o seu processo produtivo, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

Não se pode olvidar que o caso concreto demanda uma análise da unicidade do processo produtivo da Recorrente, sob pena de se incorrer, como verificado no Acórdão recorrido, em uma interpretação incompleta da atividade produtiva, o que resultaria em uma decisão em desacordo com a determinação contida no próprio Parecer Normativo Cosit nº 05, de 17 de dezembro de 2018, abaixo reproduzida:

> 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:
>
> (...)
>
> **b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva";**
>
> **b.2) "por imposição legal". (Grifos nossos).**

É de se ressaltar que a matéria tratada nos presentes autos foi objeto de amplo escrutínio fiscal durante a fase fiscalizatória, tendo a Recorrente apresentado todos os esclarecimentos e documentos solicitados, inclusive, anexando laudos elaborados por mais de uma entidade (PWC, LCA, TYNO e UNICAMP).

Nesse sentido, destacam-se os apontamentos extraídos do Parecer Técnico – Relatório Final - CENPRO – Centro de Pesquisa em Engenharia de Produção FCA- Faculdade de Ciências Aplicadas UNICAMP - Universidade Estadual de Campinas:

DOCUMENTO VALIDADO

> A expedição e efetivação da venda do minério de ferro se dá pela responsabilidade da empresa objeto de estudo finalizar o processo de entrega do produto final ao cliente (comprador) carregado no navio de transporte do minério ao seu destino**. Esse tipo de acordo comercial obriga o vendedor a manter uma infraestrutura para descarregamento do minério dos trens de transferência para os portos e na sequencias carregar os silos para abastecimentos dos navios por correias transportadoras**.
>
> (...)
>
> Assim, nesse cenário é possível responder a questão se **a logística é essencial ou relevante, ou ainda, imprescindível e importante para o desenvolvimento económico da empresa objeto de estudo**?
>
> É possível responder e afirmar que todas as operações logística na produção de minério de ferro, incluindo principalmente as operações de carregamento, abastecimento, transferência, transportes, empilhamento, estocagem e expedição são essenciais e relevantes para a execução dos processos produtivos da empresa objeto de estudo, consideradas imprescindíveis e importantes para evitar a ruptura do fluxo operacional para lavra, extração, beneficiamento, transformação e expedição do minério de ferro. **Sem a logística, não se configura a efetividade das relações comerciais e negociações com o mercado. (Fl. 1950 – Parecer Técnico – Relatório Final - CENPRO – Centro de Pesquisa em Engenharia de Produção FCA- Faculdade de Ciências Aplicadas UNICAMP - Universidade Estadual de Campinas).**

No Parecer elaborado pela empresa LCA Consultores destaca-se o seguinte excerto:

> Para verificar a essencialidade ou relevância dessas atividades, considera-se também o Teste da Subtração, sugerido no voto do Ministro Mauro Campbell no REsp. 1.221.170/PR.
>
> Nesse sentido, **para demonstrar a importância do trinômio na atividade produtiva da empresa deve-se considerar a interdependência da integração entre as etapas, ou seja, se são essenciais e relevantes para a atividade ou, pelo contrário, se são apenas etapas acessórias, sem impacto sobre a atividade produtiva**. Essa avaliação depende de características determinantes da atividade mineradora, tais como, a especificidade dos ativos utilizados, o volume elevado de investimentos necessários, o caráter esgotável, e o fato de o produto vendido se tratar de uma commodity, isto é, um produto com baixo (ou nenhum) nível de diferenciação entre os diversos produtores.
>
> (...)
>
> Mais uma evidência da importância da infraestrutura logística para a atividade da empresa se encontra no volume de recursos direcionado a estas etapas. Em 2008, os negócios de ferrovia e porto representavam juntos 30% do total de gastos com insumos da empresa (Figura 3). Isso significa que, de todos os gastos incorridos pela Vale com insumos, praticamente 1/3 se destinava às atividades de ferrovia e porto.
>
> (...)
>
> Esse nível de gastos com logística se traduz em elevado grau de eficiência das ferrovias e terminais portuários operados pela empresa. De fato, como se observa no Gráfico 3, as ferrovias operadas pela Vale – EFVM e EFC – **apresentam indicadores de qualidade muito acima dos exigidos pela regulação, e garantem à empresa resultados como velocidade média** superior à observada pela malha paulista, bem como índice muito inferior de acidentes por milhão de trem.km.
>
> (...)

DOCUMENTO VALIDADO

> **Não haveria racionalidade em dedicar quantidade vultuosa de recursos em todas as etapas de mina, ferrovia e porto se qualquer uma delas fosse apenas acessória para a execução da atividade produtiva da empresa.** Isso é especialmente válido no contexto de ativos específicos, que têm pouca (ou nenhuma) finalidade em outras atividades e que, portanto, têm capacidade de redirecionamento limitada para outras cadeias (via venda, por exemplo). (Parecer Técnico elaborado pela LCA Consultores. Fls. Fl. 1955 - Fl. 1976)

Conforme se denota, os gastos com ferrovia e porto representam insumos indispensáveis a realização da atividade produtiva da recorrente, inclusive com níveis superiores de qualidade exigidos pela legislação.

O Parecer elaborado pela PWC Consultoria é bastante detalhado e confirma a particularidade do processo produtivo da Recorrente, conforme trecho abaixo reproduzido:

> • **A atividade de exploração mineral é caracterizada pela unicidade do processo produtivo, nº qual as etapas são interligadas e dependentes entre si e a eventual subtração de qualquer uma dessas fases implicaria na interrupção das atividades da VALE S.A. ou, até mesmo, inviabilizaria o processo de extração do minério e a colocação do produto à disposição do cliente.**
>
> • O processo produtivo do minério é longo, continuo e complexo, dotado de particularidades exclusivas da indústria mineradora, as quais requerem conhecimento técnico e específico, sem o qual dificultaria uma análise quanto à classificação de determinados itens/serviços como parte integrante do processo produtivo ou não. (Parecer Técnico PWC Consultoria. Documentos Comprobatórios – Outros – Doc_comprobatorios 01 – 07. Fls. 2507 – 2932). (Grifos nossos).

Por todo o exposto, diversamente do entendimento da DRJ de que os laudos anexados na Manifestação de Inconformidade são uma "visão ampliada" do processo produtivo da Recorrente, ao reexaminar a questão, entende-se que os Laudos e Pareceres Técnicos apontam para a inarredável conclusão de que a cadeia produtiva da Recorrente além de singular, deriva de imposição legal.

É de se notar, que recentemente, no Acórdão nº 3101-004.409 datado de 11 de dezembro de 2025, 1ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da Terceira Seção de Julgamento deste Conselho teve oportunidade de se manifestar sobre matéria fática e probatória idêntica a discutida nos presentes autos, em processo em que a mesma contribuinte figura como Recorrente.

Na ocasião, restou assente pelo Colegiado que as despesas relacionadas aos fluxos "Ferrovia" e "Porto" são indissociáveis das atividades desenvolvidas pela Recorrente, autorizando, portanto, o aproveitamento de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao Pis e da Cofins, conforme se extraí da ementa abaixo colacionada:

> **Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**
>
> Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015
>
> NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.
>
> O conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do 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 realizados pela pessoa jurídica.

DOCUMENTO VALIDADO

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pelo contribuinte; 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 do sujeito passivo por imposição legal ou singularidade da cadeia produtiva.

PIS E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE DE MINERAÇÃO. FLUXO FERROVIA E PORTO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS NA CONDIÇÃO DE INSUMOS. ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELA PRÓPRIA EMPRESA. TRÍADE MINA-FERROVIA-PORTO. POSSIBILIDADE.

Considerando que as atividades relativas aos fluxos "Ferrovia" e "Porto" são desenvolvidas pela própria empresa, bem como, que há uma inegável indissociação entre as atividades desenvolvidas a partir da tríade mina-ferrovia-porto, deve ser reconhecido o direito ao aproveitamento de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS sobre os bens e serviços utilizados como insumo no desenvolvimento de tais atividades, com base no artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ALUGUEL. USINAS DE PELOTIZAÇÃO. INSTALAÇÕES. ESTABELECIMENTOS. POSSIBILIDADE. ATIVOS PERTENCENTES AO ESTABELECIMENTO E DIREITOS MINERÁRIOS. UNIVERSALIDADE DE FATO.

Gera direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas a locação de usinas de pelotização, instalações e estabelecimentos inteiros, utilizados nas atividades da empresa, nos termos do artigo 3º, inciso IV, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02, o que pode contemplar, inclusive, os ativos pertencentes aos referidos estabelecimentos necessários a suas operações, e os direitos minerários, por configurarem uma universalidade de fato, conforme estabelecido no artigo 90 do Código Civil.

PIS E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE DE MINERAÇÃO. FLUXO FERROVIA E PORTO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELA PRÓPRIA EMPRESA. TRÍADE MINA-FERROVIA-PORTO. POSSIBILIDADE.

Considerando que as atividades relativas aos fluxos "Ferrovia" e "Porto" são desenvolvidas pela própria recorrente, bem como, que há uma inegável indissociação entre as atividades desenvolvidas a partir da tríade mina-ferrovia-porto, deve ser reconhecido o direito ao aproveitamento de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS sobre edificações, máquinas e equipamentos, nos termos do artigo 6º da Lei nº 11.488/2007 (desconto acelerado), artigo 3º, §14, da Lei nº 10.833/03 (depreciação acelerada) e na forma do artigo 1º da Lei nº 11.774/2008, com a redação dada pela Lei nº 12.546/2011 (imediato).

Por oportuno, reproduz-se a linha de raciocínio explanada no voto vencedor pelo Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, ao qual o presente voto se alinha integralmente:

Em breve síntese, a fiscalização verificou que as estruturas e serviços portuários e ferroviários são utilizados pela VALE tanto para escoamento da sua produção (principal) quanto para o escoamento da produção de terceiros (residual), entendendo pelo direito ao aproveitamento de créditos da não-cumulatividade apenas em relação aos gastos relativos aos serviços prestados a terceiros.

Com a devida vênia, tal entendimento não merece subsistir.

DOCUMENTO VALIDADO

Conforme restou demonstrado, os fluxos FERROVIA e PORTO se referem às atividades desenvolvidas pela VALE para transporte do minério pela ferrovia até o seu efetivo carregamento aos porões dos navios com destino à exportação. Assim, não se trata de meras despesas suportadas pela empresa, mas de efetivas atividades desenvolvidas pela VALE para possibilitar e executar o transporte, estocagem e carregamento do minério até o porto.

Neste sentido, o Estatuto Social da empresa é claro ao apontar que o aproveitamento de jazidas minerais envolve pesquisa, exploração, extração, beneficiamento, industrialização, transporte, embarque e comércio de bens minerais, sendo que o objeto social da VALE compreende não só a extração, beneficiamento e industrialização do minério, mas também a construção de ferrovias, com operação e exploração do tráfego ferroviário próprio ou de terceiros; a construção e operação de terminais marítimos próprios ou de terceiros, bem como, exploração das atividades de navegação e de apoio portuário; e a prestação de serviços de logística integrada de transporte de carga, compreendendo a captação, armazenagem, transbordo, distribuição e entrega no contexto de um sistema multimodal de transporte.

Ademais, restou incontroversamente demonstrado, com base em prova documental e pericial, que as atividades de ferrovia, estocagem e carregamento são efetivamente desenvolvidas pela VALE, sendo os créditos apropriados sobre os gastos com bens e serviços incorridos para a sua execução, como óleo combustível, óleo lubrificante, manutenção preventiva e/ou corretiva, logística estrutural, entre vários outros.

Vejam que transporte, estocagem e carregamento são atividades que permitem o direito ao aproveitamento de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS, com base no artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, por se enquadrarem no tipo "prestação de serviço", o que gerou, inclusive, o reconhecimento pela própria fiscalização do direito à apropriação de créditos sobre insumos no que se refere ao exercício de tais atividades para terceiros.

Ainda que não seja correto falar em negócio consigo mesmo3 ou prestação de serviço a si próprio, é certo que, para fins do direito ao aproveitamento de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS, o que interessa é a atividade exercida e o caráter essencial e relevante dos bens e serviços utilizados para sua execução, até porque tais atividades culminarão inequivocamente numa receita a ser auferida pela empresa posteriormente. Interpretação em sentido contrário, com a devida vênia, ofende os princípios da neutralidade e da isonomia tributária, ao criar distinção entre empresas que desenvolvem a mesma atividade, desincentivando a verticalização da atividade econômica (fator que, com base no princípio da livre iniciativa, deve ser exercido livremente pelas empresas e não condicionado pela tributação).

Como vimos, o creditamento não configura benefício fiscal, mas direito decorrente da sistemática da não-cumulatividade, que busca assegurar a não-incidência dos tributos em cascata, de modo a não onerar reiteradamente a mesma capacidade contributiva já manifestada e tributada. Ao onerar as receitas consumidas e tornar a incidir sobre a receita obtida a partir delas, o encargo tributário é aumentado vertical e substancialmente, razão pela qual foram instituídas as sistemáticas da não-cumulatividade, buscando onerar apenas aquela parcela da receita que realmente representa capacidade contributiva nova.

Sobre a técnica da não-cumulatividade instituída para as contribuições cuja base de cálculo é a receita bruta ou o faturamento, denominada de "base sobre base" (ainda que com certas particularidades da sistemática de "imposto contra imposto"), pertinente é a doutrina de Ricardo Lodi Ribeiro, expressamente mencionada no julgamento do REsp nº 1.221.170:

DOCUMENTO VALIDADO

Assim, se em relação às mercadorias e produtos, a não-cumulatividade significa que o imposto a ser pago na operação de saída é a diferença entre o mesmo imposto incidente nesta e os que foram pagos nas operações anteriores, o mesmo não acontece quando o instituto é transmutado para os tributos incidentes sobre a receita bruta ou faturamento. Nestes, não-cumulatividade significa que o tributo a pagar é encontrado pela aplicação da alíquota sobre a diferença entre as receitas auferidas e as receitas necessariamente consumidas pela fonte produtora (despesas necessárias)4. (Grifamos)

Merece destaque também que, no julgamento do RE nº 841.979, em sede de Repercussão Geral, o STF fixou a tese que "[o] legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitados os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional das contribuições ao PIS e COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança".

Assim, se a matriz constitucional das contribuições ao PIS e da COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança são de observância obrigatória ao legislador ordinário, ainda mais forte é a cogência de tais princípios na aplicação das hipóteses de creditamento arroladas nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 no caso concreto.

Somado a isto, reiterando que a análise do direito ao aproveitamento de créditos da não cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS deve observar as particularidades de cada atividade econômica individualmente examinada, verificamos que, no presente caso, há uma inegável indissociação entre as atividades desenvolvidas a partir da tríade mina-ferrovia-porto.

Isto porque, em razão de diversas características específicas da mineração, como a localização das minas em locais isolados e de difícil acesso, a necessidade de investimento maciço em infraestrutura e a concentração do mercado, cumuladas com a extensão territorial brasileira, a atividade desenvolvida pela VALE estaria obstada caso ela não investisse diretamente no desenvolvimento da estrutura ferroviária e portuária e na execução do transporte, estocagem e carregamento do minério por conta própria, de modo que não há como se analisar o seu processo produtivo de forma linear, uma vez que diversos gastos relativos à estrutura e aos serviços portuários e ferroviários acabam por anteceder o próprio processo de extração do minério.

Neste sentido, merecem referência os seguintes dispositivos do Decreto-lei nº 227, de 28 de fevereiro de 1967 (Código de Minas):

Art. 6º-A. A atividade de mineração abrange a pesquisa, a lavra, o desenvolvimento da mina, o beneficiamento, o armazenamento de estéreis e rejeitos e o transporte e a comercialização dos minérios, mantida a responsabilidade do titular da concessão diante das obrigações deste Decreto-Lei até o fechamento da mina, que deverá ser obrigatoriamente convalidado pelo órgão regulador da mineração e pelo órgão ambiental licenciador.

[...]

Art. 36. Entende-se por lavra o conjunto de operações coordenadas objetivando o aproveitamento industrial da jazida, desde a extração das substâncias minerais úteis que contiver, até o beneficiamento das mesmas.

[...]

DOCUMENTO VALIDADO

Art. 38. O requerimento de autorização de lavra será dirigido ao Ministro das Minas e Energia, pelo titular da autorização de pesquisa, ou seu sucessor, e deverá ser instruído com os seguintes elementos de informação e prova:

[...]

III - denominação e descrição da localização do campo pretendido para a lavra, relacionando-o, com precisão e clareza, aos vales dos rios ou córregos, constantes de mapas ou plantas de notória autenticidade e precisão, e estradas de ferro e rodovias, ou , ainda, a marcos naturais ou acidentes topográficos de inconfundível determinação; suas confrontações com autorização de pesquisa e concessões de lavra vizinhas, se as houver, e indicação do Distrito, Município, Comarca e Estado, e, ainda, nome e residência dos proprietários do solo ou posseiros;

[...]

Art. 39. O plano de aproveitamento econômico da jazida será apresentado em duas vias e constará de:

I - Memorial explicativo;

II - Projetos ou anteprojetos referentes;

[...]

c) ao transporte na superfície e ao beneficiamento e aglomeração do minério;

[...]

Art. 50 O Relatório Anual das atividades realizadas no ano anterior deverá conter, entre outros, dados sobre os seguintes tópicos:

I - Método de lavra, transporte e distribuição no mercado consumidor, das substâncias minerais extraídas; (Grifamos)Tal indissociabilidade também foi reforçada pelo Parecer Técnico elaborado pela PricewaterhouseCoopers – PwC e anexado aos autos pela recorrente, do qual transcrevemos as seguintes conclusões:

Face ao abordado no presente parecer técnico, concluímos que:

 A atividade de exploração mineral é caracterizada pela unicidade do processo produtivo, no qual as etapas são interligadas e dependentes entre si e a eventual subtração de qualquer uma dessas fases implicaria na interrupção das atividades da VALE S.A. ou, até mesmo, inviabilizaria o processo de extração do minério e a colocação do produto à disposição do cliente.

 O processo produtivo do minério é longo, contínuo e complexo, dotado de particularidades exclusivas da indústria mineradora, as quais requerem conhecimento técnico e específico, sem o qual dificultaria uma análise quanto à classificação de determinados itens/serviços como parte integrante do processo produtivo ou não.

 Dentre as características específicas da mineração, podemos destacar a rigidez locacional, a necessidade de investimento maciço em infraestrutura, a concentração do mercado, a elevada internacionalização da atividade, o exaurimento das reservas de minérios, a variação das especificidades físicas e químicas do minério em função da reserva em que se encontra.

 A necessidade da estrutura operacional integrada desenhada na VALE S.A. é ainda mais evidente quando se considera a extensão do território brasileiro e as consideráveis distâncias existentes entre as minas e o mercado consumidor.

DOCUMENTO VALIDADO

> Considerando a infraestrutura disponível no país, as empresas de mineração se veem obrigadas a investir em infraestrutura logística própria para viabilizar a produção e venda do minério, surgindo a necessidade de verticalização do seu negócio.
>
> A partir dos 10 principais itens analisados de cada natureza de glosa efetuada pela autoridade fazendária no TVF, é possível identificar a essencialidade dos itens, bens e serviços glosas dentro do processo produtivo único, complexo e integrado da VALE.
>
> A essencialidade é, inclusive, reconhecida pelo agente fiscalizador em determinadas ocasiões. E, ainda que o Auditor fiscal tenha reconhecido a essencialidade do item no processo da VALE, a autoridade mantém a glosa desses itens. (Grifamos)Desta forma, deve ser reconhecida a legitimidade da apropriação de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS, sobre os gastos com bens e serviços utilizados na condição de insumos nas atividades desenvolvidas pela recorrente nas fases "Ferrovia" e "Porto", nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.
>
> Neste sentido, cito o seguinte julgado deste e. CARF:
>
> NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.
>
> O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, isto é, levando em consideração a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - seja um bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. Para fins de classificação como insumo, os bens ou serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, além de serem essenciais e relevantes ao processo produtivo, devem estar intrinsicamente relacionados ao exercício das atividades-fim da empresa, não devendo corresponder a meros custos administrativos e não podendo figurar entre os itens para os quais haja vedação ou limitação de creditamento prevista em lei.
>
> (Processo nº 16682.900617/2016-19; Acórdão nº 3302-013.765; Relator Conselheiro José Renato Pereira de Deus; sessão de 28/09/2023)Por pertinente, reproduzo também o dispositivo do acórdão:
>
> **Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar preliminarmente o pedido para realização de diligência ou perícia e, no mérito, dar parcial provimento para reverter a glosa de bens e serviços utilizados nas etapas "Ferrovia" e "Porto"**; dos bens utilizados como insumo listados no anexo II do despacho decisório presente nos autos; de bens do ativo imobilizado, constantes dos anexos XIX e XX do despacho decisório, que se referem a locomotivas, vagões, dormentes ferroviários, caminhões, barcos, entre outros bens; de custos relativos à aquisição de bens importados - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, constantes dos anexos XXIII e XXIV do despacho decisório.

Ainda nesse sentido, destaca-se as seguintes decisões favoráveis a Recorrente que afastaram as glosas em exame: Acórdãos nº 3302-014.115, 3302-014.116, 3302-014.117, 3302-014.118 e 3302-014.119.

Para não restarem dúvidas sobre o direito creditório que deve ser reconhecido no caso em tela, importa esclarecer que não se trata de apropriação sobre gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados, nem com despesas portuárias incorridas na exportação de produtos acabados, mas com bens e serviços utilizados pela VALE para desenvolver tais atividades por conta própria, em razão das peculiaridades da atividade de mineração.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Por todo exposto, impõe-se a reforma do Acórdão recorrido para reverter as glosas referentes às fases "Ferrovia" e "Porto".

II. 2 – Da (im)possibilidade de creditamento dos créditos relacionados aos contratos de arrendamento

Consta no Relatório Fiscal que a Recorrente apurou créditos referente a contraprestações de arrendamento mercantil, com fundamento no inciso V do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, das seguintes empresas:

CNPJ	Nome da Empresa
04.660.182/0001-88	BAOVALE MINERAÇÃO S/A - BAOVALE
27.063.874/0001-44	COMPANHIA ITALO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO - ITABRASCO
27.240.092/0001-33	COMPANHIA HISPANO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO - HISPANOBRAS
27.251.842/0001-72	COMPANHIA NIPO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO - NIBRASCO
33.417.445/0001-20	MINERAÇÕES BRASILEIRAS REUNIDAS S/A - MBR
33.931.494/0001-87	COMPANHIA COREANO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO - KOBRASCO

Nada obstante, a fiscalização desconsiderou o aproveitamento dos respectivos créditos oriundos dos contratos de arrendamento mercantil acima identificados, sob argumento de que o legislador restringiu a definição de arrendamento mercantil 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.
> (...)

Assim, além de não ter sido reconhecido o direito ao aproveitamento de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS na condição de arrendamento mercantil e de insumo, a fiscalização também se manifestou pela impossibilidade de aproveitamento dos créditos na condição de aluguel de prédios, máquinas ou equipamentos.

De acordo com o Despacho decisório "considerando que os contratos não se referem unicamente a aluguel de prédios, máquinas e equipamentos e que não há como separar os dispêndios relativos aos contratos daqueles referentes ao pagamento pelos direitos de mineração ou

DOCUMENTO VALIDADO

Original

pelos bens não enquadrados nestas categorias, como os veículos, por exemplo, não cabe o aproveitamento de crédito das contribuições relativamente a tais gastos".

Ao reexaminar a questão, a DRJ verificou que o objeto dos contratos firmados pela Recorrente compreendia bens (equipamentos, veículos, mobiliários), direitos minerários, instalações fixas (prédios industriais, galpões e edificações em geral – escritórios, plantas de beneficiamento etc.), usina de pelotização e diversos bens considerados partes integrantes da usina (discriminados no Anexo I do contrato) etc.

Inconformada, a Recorrente sustenta que "no caso em tela, a figura do aluguel se subsome à natureza dos contratos firmados, que tiveram como objeto prédios, máquinas e equipamento, pagos à pessoa jurídica e utilizados nas atividades da empresa, bem como direitos minerários e de bens voltados a essa atividade, como é o caso das plantas de pelotização". Cita, ainda, como exemplo, os contratos firmados com a Hispanobras e Kobrasco, (aluguel de usinas de pelotização); a Itabrasco (aluguel de uma fábrica de pelotização e fabricação de pelotas de minério de ferro), a Baovale e a MSG (aluguel de maquinário, veículos, dentre outros), para ressaltar que "[s]ão todas situações que se enquadram no art. 3º, inciso IV da Lei nº 10.637/02, reproduzido na Lei nº 10.833/03, motivo pelo qual a glosa também não se sustenta".

Portanto, a questão preliminar a ser apreciada nos presentes autos diz respeito a possiblidade de creditamento das despesas de locação decorrentes de contratos de arrendamento mercantil à luz do art. 3º, inciso IV da Lei nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03.

Neste aspecto, a Recorrente destaca que no julgamento do RE 592.905/SC (Rel. Min. Eros Grau, J. 02/12/2009), o leasing operacional (como é o caso dos autos) é uma modalidade de arrendamento mercantil, conforme abaixo reproduzido:

> Ressalte-se que, no julgamento do RE 592.905/SC (Rel.
>
> Min. Eros Grau, J. 02/12/2009), no qual se decidiu que incide ISS sobre operações de leasing financeiro, argumentou o Relator que o leasing operacional se assemelha a um contrato de locação. Em seu entendimento, no leasing operacional, modalidade de arrendamento mercantil, <o fabricante de um bem o dá em locação a quem dele fará uso=, sendo que <o arrendante é o próprio produtor industrial=.
>
> Para sustentar essa posição, o Relator baseou-se nos ensinamentos de Jorge Pereira Andrade e Athos Gusmão Carneiro, segundo os quais nº leasing operacional prevalece o aspecto de locação, diferentemente do que se vê nº leasing financeiro, em que prepondera o fator "financiamento". Veja-se:
>
> "Esse tipo é muito usado principalmente nos Estados Unidos da América do Norte, especialmente pelos fabricantes de automóvel, sendo arrendatárias as grandes locadoras, tipo Avis ou Hertz. Estas empresas de grande porte através do renting alugam inúmeras vezes a clientes diversos o mesmo veículo, cujo uso constante e ininterrupto logo o torna obsoleto, e por isso a manutenção é feita pela arrendante. Muito usado também pelos fabricantes de equipamentos eletrônicos." (cf. Jorge Pereira Andrade.
>
> Contratos Nominados. Coordenador Yussef Said Cahali et el. São Paulo:
>
> Saraiva, 1995, p. 217)"Vê-se que no leasing financeiro prepondera o fator 'financiamento', enquanto no leasing operacional sobreleva **o aspecto 'locação'"** (Athos Gusmão Carneiro.

DOCUMENTO VALIDADO

> Leasing: O Contrato de 'Leasing' financeiro e as ações revisionais. Revista Jurídica, n. 237, Julho/1997, p. 5-18) (grifos acrescidos).

Com efeito, da ementa do julgado supracitado é possível extrair com clareza que o arrendamento mercantil compreende três modalidades, a saber: [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado *lease-back*, senão vejamos:

> RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS.
>
> ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO.
>
> ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. **O arrendamento mercantil compreende três modalidades**, [i] **o leasing operacional**, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado lease-back. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre) o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back. Recurso extraordinário a que se nega provimento.
>
> (RE 592905, Relator(a): EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-040 DIVULG 04-03-2010 PUBLIC 05-03-2010 EMENT VOL-02392-05 PP-00996 LEXSTF v. 32, n. 375, 2010, p. 187-204 JC v. 36, n. 120, 2010, p. 161-179)

Em sentido semelhante, a Segunda Turma do TRF-4 equiparou o leasing operacional à locação de bens no seguinte acórdão:

> CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IPI. LEASING FINANCEIRO. IMPORTAÇÃO. TRIBUTOS DEVIDOS.
>
> 1. Se o arrendatário assume a condição de importador direto do equipamento objeto de leasing mercantil do tipo financeiro assume o status de importador e arca com os tributos (II e IPI) decorrentes do desembaraço aduaneiro.
>
> 2. O leasing financeiro não se confunde com o leasing operacional porque inexistente no primeiro a prestação de serviços, geralmente ligado a instituições financeiras. **No leasing operacional ocorre uma locação de bens, com cláusula de prestação de serviços, porque o arrendante é o próprio fabricante dos bens arrendados e presta assistência técnica ao arrendatário, fornecendo treinamento e reparando consertos e cuidando da manutenção periódica, assumindo inclusive, os riscos tecnológicos à obsolescência e ao mercado.**
>
> Tratando-se de leasing financeiro incabe aplicação do instituto da admissão temporária de que trata o Regulamento Aduaneiro (art. 290 e 313 do Decreto 91.030/95).
>
> (...) 4. Apelações improvidas.
>
> (TRF4, AMS 2000.04.01.040455-7, Segunda Turma, Relator Alcides Vettorazzi, publicado em 06/02/2002). (grifos acrescidos).

Embora não mencionado no Acórdão recorrido, a Solução de Consulta nº 67 – COSIT também se manifesta favorável ao reconhecimento da situação de arrendamento como sendo semelhante ao de uma locação para fins de reconhecimento creditório:

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ARRENDAMENTO.
>
> ALUGUEL. IMÓVEL RURAL. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. POSSIBILIDADE.
>
> **A remuneração paga pela arrendatária em relação a bem arrendado é considerada aluguel para os fins do art. 3º, IV, da Lei nº 10.833, de 2003; consequentemente, o pagamento por parte da arrendatária a pessoa jurídica arrendadora pelo uso de imóvel rural, bem como pelo uso de máquinas e equipamentos destinados a gerar energia elétrica para consumo empresarial próprio, podem gerar créditos da não cumulatividade da Cofins.**
>
> SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 331, DE 21 DE JUNHO DE 2017, PUBLICADA NO DOU DE 30 DE JUNHO DE 2017.
>
> Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inc. IV.
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ARRENDAMENTO.
>
> ALUGUEL. IMÓVEL RURAL. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. POSSIBILIDADE.
>
> **A remuneração paga pela arrendatária em relação a bem arrendado é considerada aluguel para os fins do art. 3º, IV, da Lei nº 10.637, de 2002; consequentemente, o pagamento por parte da arrendatária a pessoa jurídica arrendadora pelo uso de imóvel rural, bem como pelo uso de máquinas e equipamentos destinados a gerar energia elétrica para consumo empresarial próprio, podem gerar créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep.**
>
> SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 331, DE 21 DE JUNHO DE 2017, PUBLICADA NO DOU DE 30 DE JUNHO DE 2017.
>
> Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, IV. (grifos acrescidos);

A Recorrente rememora que na seara administrativa, a equiparação de arrendamento operacional a contrato de aluguel também foi registrada Acórdão nº 1301-000.923 (Vide voto do Conselheiro Relator "estamos diante de arrendamento operacional (o despacho decisório fala em arrendamento operacional sem opção de compra), que, como se sabe, caracteriza-se em essência, como uma operação de aluguel").

Portanto, legislação, doutrina e jurisprudência (judicial e administrativa) não deixam margem para conceber que "para fins tributários, o legislador restringiu a definição de arrendamento mercantil, nos termos da Lei nº 6.099, de 1974, alterada pela Lei nº 7.132, 1983" tal como consignado no Despacho Decisório e no Acórdão recorrido. (Fl. 2965).

Superada esta questão, este E. Conselho tem se manifestado favorável ao creditamento das despesas oriundas da locação de prédios, máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, desde que, possuam relação de essencialidade e relevância com a atividade produtiva desenvolvida da Recorrente. Nessa esteira, seguem colacionados os seguintes acórdãos:

> Ementa: ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017 AUTO DE INFRAÇÃO(LANÇAMENTO). NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O Auto de Infração lavrado por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, com a indicação expressa das infrações imputadas ao sujeito passivo e das

respectivas fundamentações, constitui instrumento legal e hábil à exigência do crédito tributário. PERÍCIA/DILIGÊNCIA. PEDIDO.

(...)

ALUGUEL. DUTOS E TERMINAIS. NATUREZA DE PRÉDIO.

CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE. A interpretação do disposto nº art. 1º da Lei nº 11.774/2008, que permite a apropriação imediata de crédito sobre o valor de aquisição do ativo, comporta a inclusão de quaisquer máquinas e equipamentos, o que inclui as embarcações, desde que utilizadas para a prestação de serviços ou produção de bens. Inadequação da classificação fiscal da TIPI sobre máquinas e equipamentos para a restrição interpretativa, devendo-se buscar um sentido próprio na legislação do PIS e da COFINS.

ALUGUEL. DUTOS E TERMINAIS. NATUREZA DE PRÉDIO. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE. Por incorporarem-se ao solo para sua utilização, os dutos e terminais têm a natureza de prédio, permitindo a apuração de crédito com fundamento no inciso IV, do art. 3°, da Lei n° 10.833/2003.

BASE DE CÁLCULO. RECEITAS (REEMBOLSO DE DESPESAS, INDENIZAÇÕES DE SINISTROS, DISPONIBILIZAÇÃO DE GARAGENS). EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE. A base de cálculo das contribuições é a receita bruta auferida pela da pessoa jurídica, assim entendido o total de suas receitas, independentemente sua denominação ou classificação contábil, com as exclusões expressamente previstas nas leis que instituíram o regime não cumulativo do PIS e da Cofins. As receitas decorrentes de reembolso de reembolso de despesas, de indenizações de sinistros e da disponibilização de garagens não estão elencadas dentre aquelas passíveis de exclusão da base de cálculo da contribuição.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. EFDCONTRIBUIÇÕES NÃO RETIFICADA. APROVEITAMENTO.

IMPOSSIBILIDADE. O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à retificação da escrituração digital das contribuições (EFDContribuições)e, nos casos em que a retificação altere valores informados na DIPJ e na DCTF, estas declarações também deverão ser retificadas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração:

01/01/2017 a 31/12/2017 LEGISLAÇÃO CORRELATA. APLICAÇÃO.

Dada a correlação entre as normas que regem as contribuições, aplicam-se, na íntegra, a mesma ementa e conclusões do PIS à Cofins.

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao crédito de encargos de depreciação de gastos com docagens e paradas programadas para manutenção de navios e de aquisição de embarcações, com apropriação imediata dos créditos. Vencidos os Conselheiros José Adão Vitorino de Morais (Relator); Semíramis de Oliveira Duro e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, que negam provimento ao recurso voluntário nessas matérias. Designado para redação do voto vencedor o Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário quanto ao aproveitamento de créditos extemporâneos. Vencida a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa que dava provimento ao recurso voluntário neste tópico. Por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas de aluguéis/arrendamentos de dutos e terminais terrestres, aquaviários e portuários e, negar provimento ao recurso voluntário quanto à exclusão das

DOCUMENTO VALIDADO

receitas decorrentes de reembolso de despesas, de indenizações de sinistros e da disponibilização de garagens da base de cálculo das contribuições.

(documento assinado digitalmente) Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe -Presidente (documento assinado digitalmente) José Adão Vitorino de Morais – Relator (documento assinado digitalmente) Laércio Cruz Uliana Júnior -Redator designado Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Adão Vitorino de Morais, Laércio Cruz Uliana Júnior, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Juciléia de Souza Lima, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa, Semíramis de Oliveira Duro, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente). Ausente o conselheiro Ari Vendramni, substituído pela conselheira Lara Moura Franco Eduardo. (Processo nº 16682.720868/2021-71 Recurso Voluntário Acórdão nº 3301-012.360 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 21 de março de 2023 – **Publicado em 21/06/2023**. Recorrente PETROBRÁS TRANSPORTE S.A - TRANSPETRO Interessado FAZENDA NACIONAL) (grifos acrescidos)

(...)

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

Período de apuração: 01/10/2017 a 31/12/2017

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

Se os documentos constantes dos autos permitem um adequado julgamento, torna-se prescindível a realização de perícia ou diligência para a solução da controvérsia.

CRÉDITOS DE INSUMOS. SERVIÇOS E PEÇAS DE MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. Os serviços e bens utilizados na manutenção de veículos, máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

CRÉDITO. DESPESAS COM ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. Concede-se direito à apuração de crédito às despesas de armazenagem e frete contratado relacionado a operações de venda, desde que amparado em documentos fiscal e o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedor e pago à pessoa jurídica beneficiária domiciliada no País.

CRÉDITO. LOCAÇÃO DE CAMINHÕES E TRATORES. Desde que utilizados no processo produtivo, por força do previsto no inciso IV, do Art. 3.º, das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, os dispêndios geram direito ao crédito.

CRÉDITO. SERVIÇOS DE CONSULTORIA. Os serviços de consultoria, considerando a atividade produtiva da contribuinte, mostram-se como essenciais e pertinentes à produção, devendo ser reconhecido como insumo.

CRÉDITO. TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS PARA ZONA RURAL EM ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. Considerando a atividade agroindustrial desenvolvida, o deslocamento dos seus funcionários para zonas rurais, de difícil acesso, onde deverão ser necessariamente realizadas as atividades de plantio/colheita/corte da cana-de-açúcar, diferentemente de outras situações, não configura um pagamento de um benefício ao empregado, mas sim um custo essencial à própria viabilização do processo produtivo em si, amoldando-se, portanto, aos critérios fixados pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, julgado em sede de recurso repetitivo. (Numero da decisão: 3401-010.873 - Processo nº 10410.900670/2019-78 Recurso Voluntário Acórdão nº 3401-010.873 – 3ª Seção de

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 28 de setembro de 2022 – Publicado em 02/01/2023 - Recorrente TRIUNFO AGROINDUSTRIAL LTDA - EM RECUPERACAO JUDICIAL Interessado FAZENDA NACIONAL).
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
>
> Período de apuração: 01/06/2013 a 30/06/2013
>
> DOCAGENS E PARADAS PROGRAMADAS. INSUMO. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. POSSIBILIDADE. É possível a tomada de créditos em relação a valores de despesas de depreciação havidas com gastos realizados com manutenção das embarcações ("docagens") e dos dutos e terminais ("paradas programadas") quando estes comprovadamente desempenharem funções-chave na atividade produtiva da empresa na condições equivalente a máquinas e equipamentos.
>
> ALUGUEL DE DUTOS/TERMINAIS E EMBARCAÇÕES. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO.
>
> POSSIBILIDADE. **Diante da inexistência de definição clara e fechada na legislação sobre o conceito de máquinas, equipamentos e prédios, a verificação das hipóteses creditáveis com base no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/03, deve ser analisada caso a caso, tendo em vista a função dos bens indicados no processo produtivo e seu modo de funcionamento. No caso dos autos, restou demonstrada a possibilidade de creditamento frente ao tipo de utilização dos dutos, terminais e embarcações alugados enquanto ferramentas essenciais para execução das atividades do objeto social da recorrente.**
>
> (...)
>
> Decisão: **Acordam os membros do colegiado** em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: (I) **por unanimidade de votos**, (i)para afastar o lançamento referente à devolução de medições de serviços e (ii) para reverter a glosa (a) sobre os aluguéis/arrendamento de dutos, terminais e (b) sobre as despesas com serviços de manutenção, docagem e paradas programadas, apropriada via encargos de depreciação; e (II) por maioria de votos, para reverter a glosa (i) sobre embarcações e (ii) sobre encargos de depreciação de embarcações, para que seja apurada na forma da Lei n 11774/2008, vencido, nesses tópicos, o Conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, que não revertia as glosas. (documento assinado digitalmente)Arnaldo Diefenthaeler Dornelles - Presidente (documento assinado digitalmente) Fernanda Vieira Kotzias - Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Winderley Morais Pereira, Fernanda Vieira Kotzias, Renan Gomes Rego, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco e Arnaldo(Processo nº 16682.721030/2018-07 Recurso Voluntário Acórdão nº 3401-011.577 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 23 de março de 2023 Recorrente PETROBRAS TRANSPORTE S/A -TRANSPETRO Interessado FAZENDA NACIONAL – Decisão Publicada em 18/05/2023). (grifos acrescidos).

Pelo exposto, infere-se que as despesas relativas à locação de prédios, máquinas e equipamentos decorrentes de contratos de arrendamento mercantil são passíveis de creditamento à luz do art. 3º, inciso IV da Lei nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03.

Concernente ao discutido nos autos do presente processo administrativo, importa esclarecer que o Parecer elaborado pelo Professor Fabio Ulhoa Coelho – Titular de Direito da PUC São Paulo, é categórico ao reconhecer que para fins de direito privado, os contratos de

arrendamento de usina de pelotização se classificam como locação cujo objeto é uma universalidade de fato, cumprindo os requisitos da legislação tributária, que autorizam o desconto dos aluguéis em razão das obrigações contraídas no âmbito desses negócios jurídicos. (fl. 3153).

Isto decorre do fato de que, ao analisar os contratos de arrendamento mercantil firmados pela Recorrente – Usina de Pelotização, foi possível constatar o que segue abaixo reproduzido:

> 28. Especificamente, a Usina de Pelotização é o complexo de bens empregado nas sucessivas etapas do processo industrial de fabricação de pelotas de minério de ferro, que são: (i) recuperação de finos (transporte dos finos do pátio de finos para as correias, feito pelo equipamento "recuperador de finos"); (ii) moagem (realizada pelo "moinho de bolas" e "mesa rotativa"); (iii) hidrociclonagem (separação das partículas por centrifugação no "hidrociclones"); (iv) espessamento (sedimentação destinada à separação sólido-líquido e desaguamento da polpa de minério e da polpa de rejeito, realizada no "tanque espessador"); (v) homogeneização (processo resultante da agitação da polpa de concentrado gerado pelo espessamento nos "tanques homogeneizadores"); (vi) filtragem (que se utiliza do "filtro a disco" e "bomba de vacuo"); (vii) prensagem de rolos (redução do tamanho das partículas minerais com o emprego da "prensa de rolos"); (viii) mistura (etapa que demanda os instrumentos "misturador", "filtro de mangas" e "balança dosadora"); (ix) pelotamento (formação da pelota de minério de ferro por meio dos "discos de pelotamento"); (x) peneiramento de pelotas cruas (classificação das pelotas para destinar as unidades de granulometria adequada para a queima e retorno das demais à etapa anterior, procedida pela "peneira de rolos duplo deck" e pelos "desagregadores"): (xi) queima e resfriamento (tratamento térmico das pelotas para conferir-lhes propriedades mecânicas e metalúrgicas, etapa realizada no "forno de grelha móvel", nos "carros de grelha", nos "ventiladores axial", no "radial" e no "precipitador eletrostático"); (xii) peneiramento de pelotas queimadas (classificação granulométrica das pelotas queimadas conforme a especificação dos adquirentes, realizada em "peneiras vibratórias" e "balança/célula de carga"); (xiii) empilhamento (formação das pilhas de pelotas classificadas no pátio de estocagem, 29 6e. por meio da "empilhadeira de pelotas", "pá carregadeira" e "trator de esteiras").
>
> 29. Nessas etapas da produção das pelotas, são empregados outros meios como "transportadores de correia", "detector de metais", "extrator de metais", bombas, tanques, compressores de ar, pontes rolantes, guindaste etc.

Nessa esteira, todos estes bens que integram o complexo constitutivo de uma Usina de São Pelotização são bens infungíveis indispensáveis à operacionalização da atividade econômica de produção de pelotas de minério de ferro. (Fl. 3160).

Ademais, o conceito de universalidade de fato art. 90 do Código Civil prescreve que "Constitui universalidade de fato a pluralidade de bens singulares que, pertinentes à mesma pessoa, tenham destinação unitária. Parágrafo único. Os bens que formam essa universalidade podem ser objeto de relações jurídicas próprias."

Portanto, forçoso concluir o que se segue:

> 38. A Usina de Pelotização é também uma universalidade de fato. Ela atende inteiramente à característica desta categoria de bens coletivos, que é a preservação da individualidade de cada bem integrante da universalidade: um bem específico deixa de integrar o todo (uma ferramenta que se inutilizou, por exemplo), a Usina de Pelotização continua existir; se algo

DOCUMENTO VALIDADO

> é acrescido ao conjunto (uma nova ferramenta), ela se mantém como a mesma universalidade de fato de antes.
>
> (...)
>
> 41. Cumprem-se, desta maneira, os dois requisitos legais para configuração da universalidade de fato — **todos os equipamentos reunidos pela sociedade mineradora para a exploração de sua atividade econômica estão referenciados a ela como objeto de direito real ou pessoal** (requisito da pertinência); e todos eles foram e se mantêm reunidos com o **único propósito de viabilizar a referida atividade econômica empresarial**.
>
> 68. Direitos minerários como bens móveis infungíveis Direitos minerários integram o complexo de bens constitutivo da universalidade de fato objeto dos Contratos de Arrendamento firmados com a MBR e a BAOVALE. (fl. 3163).

Pelo exposto, conclui-se que os contratos de arrendamento mercantil operacional (item VIII.3.1 do Relatório Fiscal) contemplam uma universalidade indissociável de bens e serviços utilizados para exploração da atividade mineradora com propósito exclusivo de viabilizar o desenvolvimento da atividade produtiva da Recorrente.

Em sentido análogo, registra-se o entendimento extraído do voto vencedor no Acórdão nº 3101-004.409 (julgamento realizado em 11 de dezembro de 2025 pela 1ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da Terceira Seção de Julgamento deste Conselho):

> (...)
>
> Entendo que assiste razão à recorrente.
>
> Inicialmente, cumpre destacar que o artigo 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 expressamente assegura o direito à apropriação de créditos relativos a "**aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa**" (Grifamos).
>
> Sobre se tratar de locação, parece inexistir controvérsia, vez que plenamente demonstrado se tratar de contratos em que uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição, configurando, por conseguinte, locação de coisas, nos termos do artigo 565 do Código Civil.
>
> No que se refere à interpretação dos vocábulos "prédios", "máquinas" e "equipamentos", é fato que toda lei, como norma geral e abstrata que é, não consegue trazer nas minúcias as características individuais e concretas de todas as situações que pretende disciplinar. Ainda, convive com as dificuldades decorrentes de toda e qualquer linguagem, no que se refere à polissemia, vagueza e ambiguidade dos termos.
>
> Quanto às hipóteses de creditamento previstas pelo legislador ordinário, tal polissemia gerou grande debate em relação ao termo "insumo", mas também se revela presente em discussões, como a presente, quanto à interpretação dos termos "prédio", "máquina" e "equipamento".
>
> Exercendo sua atividade de índole geral e abstrata, o legislador buscou assegurar o direito ao creditamento para as mais variadas empresas, com suas mais distintas especificidades, sobre aquilo que representa um "prédio", uma "máquina" e um "equipamento", numa atividade genericamente considerada. Ou seja, tudo aquilo que exerce a função de "prédio", de "máquina" e de "equipamento" numa atividade específica, deve ser considerado passível de creditamento.

DOCUMENTO VALIDADO

E isso não significa ampliar o alcance da norma, mas tão somente dar-lhe uma interpretação sistemática, em observância ao princípio da isonomia, razoabilidade e segurança jurídica. Afinal, todos os contribuintes que locam "imóveis" para realização de suas atividades, têm a sua receita consumida com tais despesas, assim como, todo "aparelho" utilizado na atividade da empresa para realizar uma tarefa específica também exige o consumo da receita do contribuinte para obtenção da sua receita tributável.

A alteração dos termos foi realizada de modo proposital apenas para reforçar que não cabe interpretação literal dos dispositivos que disciplinam as hipóteses de creditamento na sistemática da não-cumulatividade, assim como, para demonstrar que o que interessa ao aplicador do direito, nestes casos, é a função daqueles itens elencados, dentro de cada atividade específica, de modo a assegurar o direito ao creditamento de despesas necessárias consumidas pela fonte produtora de receita.

Assim, pelo próprio objeto da norma, é certo que não estamos falando de conceitos rígidos, numericamente definidos, mas de tipos, como ordens flexíveis e graduáveis7. No tipo, a relação entre a premissa maior e a menor não precisa ser de subsunção. Como ensina Karl Larenz, "[a] caracterização antecipada na lei, que não impõe uma definição definitiva e suficientemente precisa, necessita de ser completada com uma multiplicidade de traços, que resultam por dedução da definição legal. Esta "dedução" está subordinada ao pressuposto de que as regras legais se adequam ao tipo pensado, que "se ajustam" a ele"8, situação que, a meu ver, se adequa perfeitamente ao direito creditório na sistemática da não-cumulatividade.

No presente caso, os créditos foram apropriados sobre contratos relativos à direitos minerários, instalações e estabelecimentos inteiros, usinas de pelotização e todos os ativos pertencentes aos referidos estabelecimentos necessários a suas operações.

No que se refere aos contratos relativos às usinas de pelotização, instalações e estabelecimentos inteiros, com todos os ativos pertencentes aos referidos estabelecimentos necessários a suas operações, nos parece claro se tratar de locação de "prédio", no caso, usinas de pelotização, instalações e estabelecimentos inteiros, a qual engloba também "máquinas" e "equipamentos", indispensáveis à operacionalização da atividade econômica exercida naquela unidade.

Com a devida vênia, não nos parece adequado exigir a segregação de todo e qualquer bem que compõe tais contratos, especialmente, diante do disposto no artigo 90 do Código Civil, que estabelece que "[c]onstitui universalidade de fato a pluralidade de bens singulares que, pertinentes à mesma pessoa, tenham destinação unitária". Assim, em se tratando de bens pertencentes à mesma pessoa e que tenham destinação unitária, não há vedação para que sejam considerados conjuntamente, especialmente, quando incontroversamente demonstrado se tratar de bens relacionados ao exercício da atividade econômica a ser exercida em tais estabelecimentos.

Por bem demonstrar se tratar de uma universalidade de fato, que é tratada pelas partes de forma conjunta, em razão de sua destinação unitária, transcrevemos, em tradução livre, a cláusula 1 do contrato firmado entre a recorrente e a Coligada Brasco:

"LOCADOR e LOCATÁRIO concordam mutuamente com a locação (a 'Locação") da Usina de Pelotização, de acordo com os termos e condições estabelecidos neste documento, que inclui a lista de todas as instalações, ativos e equipamentos registrados e existentes na Usina de Pelotização. As partes também concordaram que todos os investimentos na Usina de Pelotização, incluindo os atuais e os que podem ser aprovados no futuro, farão parte do Anexo I assim que se registrarem como propriedade do LOCADOR/arrendador." (Grifamos)Questão que poderia gerar maior controvérsia se refere aos direitos minerários,

DOCUMENTO VALIDADO

entretanto, se trata de direito umbilicalmente vinculado à operação de lavra de minério, uma vez que o arrendamento/locação dos bens e instalações de complexos minerais pressupõe o direito de lavra do minério de ferro, compondo, portanto, aquela universalidade de fato. Neste sentido, merece transcrição excerto do Contrato de Arrendamento de Direitos Minerários, Bens e Instalações celebrado entre a recorrente e a empresa BAOVALE:

CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO DO ARRENDAMENTO

1.1. Constitui objeto do presente instrumento o arrendamento dos direitos minerários do Complexo Mineiro de Água Limpa, bem como dos bens e das instalações fixas especificadas no Anexo I, que é parte integrante do presente contrato.

1.1.1. Entende-se por instalações fixas todos os prédios industriais, galpões e edificações em geral (tais como escritórios, plantas de beneficiamento, oficinas, rede de abastecimento de água e energia elétrica, incluindo-se as estações de bombeamento e sub-estações, conforme o Anexo I).

1.1.2. Entende-se como bens todos os equipamentos, veículos, mobiliários e demais bens móveis necessários à operação de lavra do complexo Mineiro de Água Limpa, relacionados no Anexo I.

1.2. Neste ato e na melhor forma de direito, a ARRENDANTE dá em arrendamento à CRVD, que declara expressamente aceitar, (i) o direito de lavrar minério de ferro no Complexo Mineiro de Água Limpa, (ii) a propriedade do minério extraído do Complexo Mineiro, e (iii) o uso de todos os bens e instalações especificados no Anexo I, nos termos e condições do presente contrato.

Diante do exposto, entendemos pela legitimidade dos créditos apropriados sobre contratos relativos à direitos minerários, instalações e estabelecimentos inteiros, usinas de pelotização e todos os ativos pertencentes aos referidos estabelecimentos necessários a suas operações, com base no artigo 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Em sentido análogo, mencionamos os seguintes julgados deste e. CARF:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ALUGUEL. DUTOS. TERMINAIS. AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÕES. POSSIBILIDADE.

Gera direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas o aluguel de dutos e terminais, e o afretamento de embarcações, utilizados nas atividades da empresa, nos termos do artigo 3º, inciso IV, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

(Processo nº 16682.720737/2020-11; Acórdão nº 3102-002.709; Relator Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues; sessão de 21/08/2024)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ALUGUEL OU ARRENDAMENTO. DUTOS. TERMINAIS. PRÉDIOS. TERRENOS. POSSIBILIDADE.

Gera direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas o arrendamento ou aluguel de dutos e terminais aquaviários, além de prédios, terrenos e bases e outros bens utilizados nas atividades da empresa, observados os demais requisitos da lei.

(Processo nº 16682.720968/2018-00; Acórdão nº 3201-009.950; Relator Conselheiro Hélcio Lafetá Reis; sessão de 26/10/2022)ALUGUEL DE DUTOS/TERMINAIS E EMBARCAÇÕES. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Diante da inexistência de definição clara e fechada na legislação sobre o conceito de máquinas, equipamentos e prédios, a verificação das hipóteses creditáveis com base no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/03, deve ser analisada caso a caso, tendo em vista a função dos bens indicados no processo produtivo e seu modo de funcionamento. No caso dos autos,

DOCUMENTO VALIDADO

> restou demonstrada a possibilidade de creditamento frente ao tipo de utilização dos dutos, terminais e embarcações alugados enquanto ferramentas essenciais para execução das atividades do objeto social da recorrente.
>
> (Processo nº 16682.720974/2018-59; Acórdão nº 3401-007.462; Relatora Conselheira Fernanda Vieira Kotzias; sessão de 17/03/2020)
>
> Pelo exposto, voto por reverter as glosas referentes aos contratos de arrendamento – creditamento na modalidade aluguel.

Por todo exposto, infere-se que as despesas decorrentes dos contratos de arrendamento mercantil contemplados nos presentes autos são passíveis de creditamento das contribuições ao Pis/Pasep e Cofins à luz do art. 3º, inciso IV da Lei nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03.

Desse modo, devem ser revertidas as glosas neste tópico recursal.

II. 3 – Da glosa de créditos relativos aos bens incorporados ao ativo imobilizado

Conforme Relatório Fiscal, a Recorrente se creditou de edificações e benfeitorias no prazo de apropriação de 24 meses, previsto no art. 6º da Lei nº 11.488, de 2007, *in verbis*:

> Art. 6º As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de 24 (vinte e quatro) meses, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o inciso VII do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso VII do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (grifou-se)

Consta, ainda, que os créditos se referem a imobilizações em edificações nas áreas administrativas e na infraestrutura logística, isto é, em ativos empregados nas atividades de escoamento ou distribuição da produção (fluxos "PORTO" e "FERROVIA"), contrariando o disposto no art. 6º da Lei nº 11.488, de 2007, que restringe a depreciação acelerada ao imobilizado utilizado na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

A Recorrente sustenta que as glosas (i) dos créditos de edificações e benfeitorias nas áreas administrativas ou de infraestrutura logística e (ii) dos créditos de bens incorporados à infraestrutura logística só foram mantidas "pela indevida exclusão das etapas de PORTO e FERROVIA como sendo partes integrantes do processo produtivo da Recorrente, contrariando novamente assim, tantos os laudos, pareceres técnicos e documentos apresentados, bem como o próprio entendimento deste E. CARF inclusive como demonstrado, em casos em que é parte a própria Recorrente".

Considerando que em relação aos dois itens, a glosa foi pautada exclusivamente na interpretação da fiscalização de que as edificações, máquinas e equipamentos relativas aos fluxos PORTO e FERROVIA não seriam utilizados no processo produtivo da empresa (consoante disposto no art. 6º da Lei nº 11.488, de 2007), consoante ao entendimento já externado no presente voto, e fazendo remissão às razões apresentadas nos tópicos anteriores, seja em razão de ser a recorrente quem desenvolve as atividades relativas aos fluxos PORTO e FERROVIA, seja em razão da indissociabilidade da tríade mina-ferrovia-porto no caso concreto, entende-se que foi correta a

DOCUMENTO VALIDADO

apropriação de créditos da não-cumulatividade realizada pela Recorrente em relação a tais bens do ativo imobilizado, razão pela qual devem ser revertidas as glosas efetuadas pela fiscalização.

Pelo exposto, devem ser revertidas as glosas relativas aos ativos imobilizados referentes às fases "Ferrovia" e "Porto".

II. 4 – Da glosa das despesas com fretes

Neste item, a Recorrente esclarece que o Acórdão recorrido afastou as glosas dos serviços de transporte referentes a remessa e retorno de mercadoria ou bem para conserto ou reparo, no entanto, quanto as demais glosas o v. acórdão se limitou ainda, a tratar especificamente apenas dos itens 02 e 07 em sua fundamentação.

Desta forma, a Recorrente afirma que permanecem injustificadas a manutenção das seguintes glosas:

> 1) Transferência de materiais ou bens da VALE entre suas unidades (frete interno);
>
> 2) Transferência interna (frete nacional) referente a aquisição de materiais ou bens importados pela VALE:
>
> (...)
>
> 7) Aquisição de mercadoria ou bem pela VALE não sujeitas ao pagamento da contribuição de Pis/Cofins;
>
> 8) Remessa simples de mercadoria ou bem pela VALE para terceiros não sujeitas ao pagamento da contribuição de Pis/Cofins;
>
> 9) Frete entre terceiros;
>
> 10) Realização de mudanças ou transporte de veículos;

Em relação as glosas sobre os fretes, a Recorrente argumenta:

> No que tange às glosas de fretes, em decorrência de Transferência de materiais ou bens da VALE entre suas unidades (frete interno), Transferência interna (frete nacional) referente a aquisição de materiais ou bens importados pela VALE e 10) e Realização de mudanças ou transporte de veículos, constata-se que são dispêndios de operações de transferência internas(intercompany) de produtos acabados". (Fl. 3105).

Já em relação as glosas a título de aquisição de mercadoria, registra o que se segue:

> Veja-se, que, tampouco prosperam as glosas a título de Aquisição de mercadoria ou bem pela VALE e Remessa simples de mercadoria ou bem pela VALE, as quais, todavia, foram mantidas pelo v. acórdão sob o suposto fundamento de que não estariam sujeitas a tais recolhimentos da contribuição de Pis/Cofins. (Fl. 3113).

Por derradeiro, sobre os creditamento realizado sobre frete entre terceiros pontua o seguinte:

> Outrossim, no que diz respeito também ao creditamento decorrente de frete entre terceiros, como pontuado acima, contrariamente ao entendimento consignado pelo v. acórdão, este órgão tem entendido ser passível de crédito os custos com capatazia e despachante (descarregamento, movimentação, acondicionamento e armazenagem das matérias-primas no armazém alfandegado), emissão notas fiscais de armazenamento/importação e serviços

DOCUMENTO VALIDADO

> de medição de equipamentos portuários e o frete efetuado em território nacional. Ou seja, todas as despesas (tidas como aduaneiras ou não) necessárias para a disponibilização do produto ao estabelecimento do cliente por meio portuário ou ferroviário dão direito de crédito de PIS e COFINS.

Conforme se verifica, em que pese o alegado no Recurso Voluntário, o Acórdão recorrido se manifestou sobre todas as glosas objeto do presente tópico, senão vejamos:

> Por fim, a recorrente defende que nenhuma das situações de glosa descritas no Relatório Fiscal (itens 1 a 10 listados acima) pode configurar hipótese proibitiva da fruição do direito creditório a título de frete.
>
> Em que pese a alegação genérica feita pela recorrente, entende-se que dentre os fretes glosados, os serviços de transporte para Remessa e Retorno de mercadoria ou bem para conserto ou reparo podem atender aos critérios definidos pelo Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, para se enquadrarem no conceito de insumos utilizados na produção de bens.
>
> (...)

Nada obstante, cumpre assinalar que este E. Carf através da edição da Súmula Carf n° 188 reconheceu o direito de aproveitamento de créditos de Cofins sobre despesas com frete na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero, desde que o serviço de transporte tenha sido contratado separadamente e tenha sido tributado pelas próprias contribuições.

Feitas essas considerações, compulsando os autos, verifica-se que devem ser revertidas as glosas de a) despesas com fretes de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições e utilizados como insumos (Glosas com motivação "Aquisição pela Vale de mercadoria ou bem não sujeita ao pagamento da contribuição" no DEMONSTRATIVO E), nos termos da Súmula Carf nº 188, e (b) reverter as glosas de despesas com frete nacional na aquisição de bens importados (Glosas com motivação "Frete nacional de aquisição de bem importado" no DEMONSTRATIVO E), excetuando-se os fretes de escavadeiras.

Finalmente, em relação aos fretes com produtos acabados, a Súmula Carf nº 217 veda a apropriação de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas provenientes de gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

Pelo exposto, devem ser revertidas as seguintes glosas: a) de despesas com fretes de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições e utilizados como insumos (Glosas com motivação "Aquisição pela Vale de mercadoria ou bem não sujeita ao pagamento da contribuição" no DEMONSTRATIVO E), nos termos da Súmula Carf nº 188, e (b) de despesas com frete nacional na aquisição de bens importados (Glosas com motivação "Frete nacional de aquisição de bem importado" no DEMONSTRATIVO E), excetuando-se os fretes de escavadeiras.

II. 3 – Dos créditos extemporâneos

Neste item, a Recorrente assevera que o v. acórdão entendeu ainda pela mantença de glosas dos créditos sob o mero argumento de extemporaneidade, uma vez que supostamente as parcelas poderiam ter sido deduzidas mensalmente nos anos anteriores à 2016 (2014 e 2015).

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Sobre a possibilidade de creditamento, em que pese a fundamentação do acórdão, a Recorrente argumenta que a utilização de créditos extemporâneos de PIS e COFINS possui sim, respaldo no art. 3º, §4º, das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2020, desde que observado o prazo decadencial (5 anos) e não tendo havido o aproveitamento em outros períodos.

Nada obstante, entende que para a fruição desses créditos, desnecessário se faz a retificação das declarações como defendido pelo acórdão sob a alegação de suposto respaldo a Solução de COSIT nº 32/2021.

Não assiste razão à Recorrente.

Para tanto, importa registrar que nos termos da Súmula Carf nº 231 o aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS/Pasep e Cofins exige a apresentação de DCTF e Dacon retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

II. 5 – Das glosas referentes às aquisições não sujeitas ao recolhimento da contribuição ao PIS/Pasep e Cofins

Conforme o Relatório Fiscal, a partir das notas fiscais eletrônicas extraídas do SPED, foram constatadas diversas aquisições em que o fornecedor registrou como operação não sujeita ao recolhimento das contribuições (CST 06 – Alíquota Zero; CST 08 – Operação Sem Incidência da Contribuição e CST 09 – Operação com Suspensão da Contribuição), contrariando a regra de vedação de creditamento estabelecida no inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

A Recorrente argumenta que a glosa perpetrada se revela descabida, porquanto eivada de ilegalidade, à medida que desconfigura a técnica da não cumulatividade aplicada ao PIS e a COFINS apurados sob a égide das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03. Cita a doutrina e jurisprudência e conclui afirmando que no caso em debate, o fiscal ter glosado os créditos apurados pela Recorrente, advindos de aquisições não oneradas pelo tributo, tampouco tal glosa ter sido mantida pelo acórdão.

Não assiste razão à Recorrente.

O § 2º, inciso II, do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, é expresso em determinar que "não dará direito a crédito o valor 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", deve ser interpretado de forma literal nos casos como o aqui tratado, relativos a pedidos de ressarcimento e compensação que equivalem a uma renúncia de receita.

No que se refere a alegação de que "não perquiriu o acórdão se houve a emissão de novas notas sem que a Recorrente tivesse tomado o devido crédito, sendo que o ônus da prova, nesse caso, é do fisco." é consabido que é atribuição do contribuinte/pleiteante a demonstração da efetiva existência do direito creditório alegado, nos termos do art. 373 do Código de Processo Civil - CPC (Lei nº 13.105, de 2015), aplicável supletiva e subsidiariamente ao Decreto nº 70.235, de 1972, por força do art. 15 do mesmo Código.

DOCUMENTO VALIDADO

Pelo exposto, devem ser mantidas as glosas.

II. 6 – Da exclusão dos créditos em duplicidade

Conforme descrito no Relatório Fiscal, pela análise das EFD-Contribuições, constatou-se que em relação aos créditos acumulados em virtude de aquisições de importações vinculadas às receitas de exportação (código 308), a interessada além de deduzir os créditos apurados das contribuições devidas, também pleiteou o ressarcimento desses valores para o período de 01/2016 a 03/2016. Por conseguinte, os valores já deduzidos das contribuições apuradas no período, vinculados ao código 308, foram excluídos dos valores passíveis de ressarcimento.

A Recorrente alega que não se conseguiu extrair o que seriam a dedutibilidade dessas glosas em duplicidade.

Neste contexto, segue reproduzido o detalhamento realizado pela DRJ acerca da exclusão dos créditos em duplicidade dos valores passíveis de ressarcimento:

> Os créditos glosados encontram-se demonstrados na planilha "Créditos Deduzidos Duplicidade", constante no arquivo "DEMONSTRATIVO H – Apuração da Fiscalização".
>
> (...)
>
> Por meio de consulta no sistema interno da RFB - EFD- Controle – Consulta de contribuições – foi possível corroborar que nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2016 a interessada apurou os seguintes valores de crédito no tipo 308, tendo descontado integralmente os valores das contribuições apuradas no período:

CRÉDITOS E UTILIZAÇÕES

Tipo de Crédito	Contribuição Social	Período de Apuração	Créditos de Operações Próprias	Desconto de Crédito	Desconto de Créditos Por Sucessora	Ressarcimento / Compensação	Aproveitamento de Ofício	Saldo Disponível
[308]	COFINS	MAR/2016	2.025.578,98	2.025.578,98		2.025.578,98		-2.025.578,98
[308]	COFINS	FEV/2016	3.695.071,07	3.695.071,07		3.695.071,07		-3.695.071,07
[308]	COFINS	JAN/2016	4.727.086,39	4.727.086,39		4.727.086,39		-4.727.086,39

CRÉDITOS E UTILIZAÇÕES

Tipo de Crédito	Contribuição Social	Período de Apuração	Créditos de Operações Próprias	Desconto de Crédito	Desconto de Créditos Por Sucessora	Ressarcimento / Compensação	Aproveitamento de Ofício	Saldo Disponível
[308]	PIS/PASEP	MAR/2016	439.651,67	439.651,67		439.651,67		-439.651,67
[308]	PIS/PASEP	FEV/2016	803.615,62	803.615,62		803.615,62		-803.615,62
[308]	PIS/PASEP	JAN/2016	1.018.826,51	1.018.826,51		1.018.826,51		-1.018.826,51

> Uma vez que os créditos do tipo 308 apurados no trimestre foram integralmente descontados, correto o procedimento da fiscalização em desconsiderar tais créditos que foram também incluídos no pedido de ressarcimento/compensação em análise, portanto, utilizados em duplicidade pela interessada.

Considerando que a Recorrente não trouxe aos autos nenhum elemento probatório para comprovar que os créditos acima identificados não haviam sido deduzidos das contribuições apuradas no período, a alegada ausência de fundamentação alegada na peça recursal não merece prosperar.

Desta feita, não há reversão a ser feita nas glosas.

DOCUMENTO VALIDADO

CONCLUSÃO

Pelo exposto, superadas as preliminares de nulidade do despacho decisório, voto por conhecer do recurso voluntário, para, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reverter as glosas (i) relativas as fases "Ferrovia" e "Porto"; (ii) decorrentes dos contratos de arrendamento mercantil; (iii) ao ativo imobilizado referentes às fases "Ferrovia" e "Porto"; (iv) de despesas com fretes de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições e utilizados como insumos (Glosas com motivação "Aquisição pela Vale de mercadoria ou bem não sujeita ao pagamento da contribuição" no DEMONSTRATIVO E), nos termos da Súmula Carf nº 188, e (v) de despesas com frete nacional na aquisição de bens importados (Glosas com motivação "Frete nacional de aquisição de bem importado" no DEMONSTRATIVO E), excetuando-se os fretes de escavadeiras.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Aline Cardoso de Faria

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha, redator designado

Em que pese o bem fundamentado voto da i. Relatora, divirjo em relação às seguintes matérias: **i)** créditos da infraestrutura logística para escoamento da produção, **ii)** créditos relativos aos contratos de arrendamento e **iii)** créditos relativos aos bens incorporados ao ativo imobilizado. Vejamos.

1. Créditos de insumos para a infraestrutura logística para escoamento da produção

Uma das principais matérias sob discussão nestes autos diz respeito à aquisição de insumos para a infraestrutura logística, que consta do item "*VIII.4 Das glosas das aquisições de insumos para a infraestrutura logística(etapas posteriores ao processo produtivo)*" do Relatório Fiscal. Os valores dessas glosas, por sua vez, estão detalhados no anexo "*DEMONSTRATIVO D - Aquisições de Insumos para a Infraestrutura Logística*".

Como se trata de crédito apropriado pela recorrente com fundamento no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, para o qual o conceito de insumo é fundamental, pertinente fazermos algumas considerações propedêuticas a seu respeito.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

1.1. Do conceito de insumo

Antes de analisar os itens glosados, importante sintetizar os critérios a partir dos quais o conceito de insumo contido no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 deve ser aferido para fins de creditamento da Contribuição para o PIS e da COFINS.

O tema foi apreciado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1.221.170/PR, que se deu sob a sistemática dos recursos repetitivos e em que foram firmadas as seguintes teses (Temas Repetitivos 779 e 780):

> (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 determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Portanto, os critérios determinantes para que um bem ou serviço denote o conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições deve levar em conta sua essencialidade ou relevância para a prestação de serviços ou para a produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Sobre esses critérios, oportuno transcrever trecho do voto-vista da Ministra Regina Helena Costa, cuja tese foi acolhida pela maioria dos Ministros no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

> [...] tem-se que o critério da essencialidade diz com 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.
>
> Por sua vez, 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 (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. (grifo nosso)

É importante frisar que a essencialidade e a relevância referidas pela decisão do STJ relacionam-se à atividade produtiva, e não a qualquer atividade no âmbito de uma empresa, em consonância com o que prevê o art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, abaixo transcrito.

DOCUMENTO VALIDADO

> 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) (grifo nosso)

É nesse sentido a Nota SEI nº 63/2018, editada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional com o fim de analisar a decisão do STJ.

> [...] tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.
>
> 15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do "teste de subtração" serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

Também nesse sentido é o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, editado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

> 15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão "atividade econômica desempenhada pelo contribuinte". Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.
>
> 16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda".
>
> 17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados

DOCUMENTO VALIDADO

> à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades. (grifo nosso)

Assentadas essas premissas interpretativas, pertinente trazer algumas considerações a respeito da atividade desenvolvida pela recorrente.

Conforme consta dos autos, nos termos do art. 2º de seu Estatuto Social, a recorrente tem como objeto social:

1. 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;
2. construir ferrovias, operar e explorar o tráfego ferroviário próprio ou de terceiros;
3. construir e operar terminais marítimos próprios ou de terceiros, bem como explorar as atividades de navegação e de apoio portuário;
4. prestar serviços de logística integrada de transporte de carga, compreendendo a captação, armazenagem, transbordo, distribuição e entrega no contexto de um sistema multimodal de transporte;
5. produzir, beneficiar, transportar, industrializar e comercializar toda e qualquer fonte de energia, podendo, ainda, atuar na produção, geração, transmissão, distribuição e comercialização de seus produtos derivados e subprodutos;
6. exercer, no País ou no exterior, outras atividades que possam interessar, direta ou indiretamente, à realização do objeto social, inclusive pesquisa, industrialização, compra e venda, importação e exportação, bem como a exploração, industrialização e comercialização de recursos florestais e a prestação de serviços de qualquer natureza;
7. constituir ou participar, sob qualquer modalidade, de outras sociedades, consórcios ou entidades cujos objetos sociais sejam, direta ou indiretamente, vinculados, acessórios ou instrumentais ao seu objeto social.

A recorrente, reconhecidamente uma das maiores produtoras de minérios de mundo, destaca em seu recurso voluntário que:

> Além do minério de ferro, as atividades da Recorrente envolvem a produção de níquel, cobre e manganês. Opera mais de 10 mil Km de ferrovias no Brasil para o escoamento de sua produção.
>
> A atividade da Recorrente tem início com a perfuração do solo, passando por um processo integrado, que envolve o desmonte ou escavação, o carregamento e transporte, o beneficiamento, o empilhamento, a recuperação, o deslocamento

DOCUMENTO VALIDADO

> via ferrovias, a pelotização e a estocagem, para, finalmente, concluir-se no porto, com o carregamento dos navios com destino ao exterior.

Tendo isso em vista, passemos à análise dos itens sob discussão.

1.2. Da impossibilidade de crédito de insumo na infraestrutura logística para escoamento da produção

Foram glosados pela autoridade fiscal créditos escriturados nos registros A100, C190, C195, D100 e F100 da EFD-Contribuições que, conforme consta do Relatório Fiscal (tópico VIII.4), relacionam-se a "*dispêndios de bens e serviços utilizados como insumos na sua infraestrutura logística, que compreende os serviços ferroviários e portuários, cuja finalidade é o escoamento dos produtos a serem comercializados*".

Relata a autoridade que, a partir de planilhas apresentadas pela recorrente em resposta à intimação, foi possível identificar na EDF-Contribuições créditos sobre "*dispêndios associados aos fluxos 'D – PORTO' e 'E – FERROVIA'*", que abarcam as seguintes atividades:

D	Porto	33	Recepção e despachos dos produtos e mercadorias
		34	Operação portuária de movimentação de cargas nas dependências
		35	Atracação e desatracação de navios
		36	Pátios de estocagem, píeres e armazéns
E	Ferrovia Carga	37	Carga e Descarga de produtos e mercadorias
		38	Transporte
		39	Postos

Concluindo que:

> [...] relativamente aos dispêndios dos negócios FERROVIA e PORTO, não há o que se discutir quanto à essencialidade ou relevância dos bens ou serviços, posto que as fases em que são aplicados ocorrem posteriormente à finalização do processo de produção. Os gastos com tais bens e serviços, ainda que incorridos às custas da VALE, não podem ser considerados insumos do processo produtivo para fins de crédito da contribuição para o PIS e da Cofins.

A recorrente contesta as glosas, mantidas pelo acórdão recorrido, argumentando que as etapas de ferrovia e porto são, efetivamente, fases do processo produtivo. Sustenta sua posição com as seguintes alegações:

- Sem a fase da ferrovia e do porto, não existe processo produtivo do minério. A produção resta inviável, totalmente prejudicada, notadamente no que diz respeito ao mercado externo;
- Seu processo produtivo é único, peculiar, *sui generis*, e não pode ser comparado com processos produtivos menos complexos;
- O que se entende por produto acabado, na mineração, não pode ser comparado com o produto acabado em outras áreas do comércio e indústria. Sem a ferrovia e o porto, a atividade da mineração resta inviável, impraticável;

DOCUMENTO VALIDADO

- A movimentação de carga dos portos, a rebocagem e os demais serviços portuários são partes indissociáveis do processo produtivo. Sem tais etapas, o processo produtivo da Impugnante não cumpre os seus objetivos;
- Pareceres e Laudos Técnicos (Unicamp, PwC, LCA e Tyno) apresentados concluíram que as atividades de ferrovia e porto fazem parte do processo produtivo da recorrente;
- Há jurisprudência que lhe é favorável.

Argumenta ainda que, ainda que se entendesse que as despesas em questão são incorridas após o encerramento da etapa produtiva, possui direito a descontar créditos em relação a elas, pois:

> [...] tanto a decisão proferida pelo STJ em sede de recurso repetitivo, quanto o Parecer Cosit/RFB nº 05/2018, registram esta possibilidade.
>
> [...]
>
> [...] os itens 57 e 58 do PN 05/18 transcritos pelo próprio acórdão ora proferido, viabilizam o creditamento em relação aos dispêndios efetuados no escoamento da produção da Recorrente, vez que a previsão de rodovias e estradas de ferro, e o transporte no beneficiamento da produção decorrem de expressa disposição regulatória do Código Minerário, que impõe a todo projeto minerário nacional a previsão das formas de escoamento de sua produção, sob pena de não autorização da lavra (arts. 38, III e 39).
>
> [...]
>
> [...] os gastos relativos ao cumprimento das exigências legais estão inseridos no contexto produtivo da Recorrente, conforme demonstrado, quer seja na fase da mineração, quer seja nas etapas da ferrovia e porto.

Pois bem, entendo que não tem razão a recorrente. Vejamos.

Antes de passar à análise da matéria propriamente dita, impõe-se a precisa delimitação da matéria objeto de análise, a fim de assegurar clareza quanto ao escopo da discussão.

Como visto, consta do objeto social da recorrente a construção e a operação de ferrovias e de terminais marítimos. Nesse sentido, consignou-se no Relatório Fiscal que:

> [...] as estruturas e serviços portuários e ferroviários também são por ela utilizados, de forma auxiliar, para a prestação de serviços de logística a terceiros: transporte ferroviário de carga de terceiros; transporte ferroviário de passageiros; atividade de movimentação portuária e demais atividades portuárias e ferroviárias residuais.
>
> Assim, existem nos referidos fluxos operacionais (FERROVIA e PORTO) prestação de serviços a terceiros, ou seja, existem bens de utilização mista, de forma que

DOCUMENTO VALIDADO

> uma parcela pode ser considerada insumo gerador de créditos para a atividade de prestação de serviços da VALE. Diante disso, para apuração do montante de créditos passíveis de apropriação, empregou-se o percentual das receitas brutas de atividade em logística em relação ao total de receita bruta da empresa para o rateio.

Assim, o despacho decisório reconheceu o crédito, a título de insumo, de despesas relacionadas às ferrovias e aos portos quando estes são utilizados para prestação de serviços a terceiros, e não para escoamento de produção própria. Dessa forma, o que se debate aqui são dispêndios com bens e serviços relacionados à infraestrutura logística, que compreende as ferrovias e os portos, quando utilizada para o escoamento dos produtos comercializados pela recorrente, principalmente minério de ferro, mas também níquel, cobre e manganês.

Consequentemente, a análise da subsunção das despesas com bens e serviços ao conceito de insumo, no presente caso, tem por escopo a produção de minério de ferro e de outros produtos minerais produzidos pela recorrente. Não é objeto da lide o creditamento de insumos na prestação de serviços ferroviários ou portuários pela recorrente. Isso porque, quando um cliente celebra um contrato para adquirir o minério de ferro ou o cobre produzidos pela recorrente, o bem produzido para venda é justamente o minério de ferro ou o cobre.

Com isso, estabeleço como premissa fundamental deste voto a de que a '***produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda***' a que se refere o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que denomino **fase produtiva**, se encerra no momento em que o bem ou produto adquire as características finais com as quais é remetido/entregue ao adquirente.

Pois bem.

Analisando-se as aquisições de bens e serviços glosados constantes do "*DEMONSTRATIVO D - Aquisições de Insumos para a Infraestrutura Logística*", verifica-se que cerca de 75% se referem a **óleo diesel, biodiesel, óleo lubrificante e óleo hidráulico**. Outros itens de grande relevância são **rodas ferroviárias** e **correias transportadoras.** Todas as glosas dizem respeito, como visto, a bens e serviços utilizados nas etapas de ferrovia e porto.

Em documento apresentado pela recorrente, denominado "*Fluxo Produtivo Negócios Vale*" (fls. 1201-1381), os fluxos 'D – PORTO' e 'E – FERROVIA', anteriormente mencionados, foram detalhadas da seguinte forma:

D	Porto	33. **Recepção e despachos dos produtos e mercadorias** - Diz respeito à chegada/saída dos produtos no porto, que pode ocorrer por meio do transporte rodoviário ou ferroviário. Nessa etapa, o embarcador e/ou o transportador são os responsáveis pela entrega/retirada dos produtos no porto.
		34. **Operação portuária de movimentação de cargas nas dependências** – Está relacionada com a movimentação dos produtos/mercadorias nas dependências do porto. Compete à Administração do Porto, entre outras atribuições previstas na Lei 8.630/93 fiscalizar as operações portuárias, zelando para que os serviços se realizem com regularidade, eficiência, segurança e respeito ao meio ambiente.
		35. **Atracação e desatracação de navios** – Nesta etapa ocorre a

DOCUMENTO VALIDADO

Original

		atracação/desatracação do navio com o auxílio da praticagem e os rebocadores. Nessa etapa, o armador, independentemente de ser ou não proprietário da embarcação, deve promover a equipagem do navio e demais procedimentos, disponibilizando-o apto para navegação. É ação de se "estacionar" a embarcação no cais do porto para que se possa realizar a operação (carregar e descarregar mercadorias). Finalizada a operação, a embarcação será desatracada e seguirá viagem.
		36. **Pátios de estocagem, Píeres e armazéns**
E	Ferrovia	37. **Carga e Descarga de produtos e mercadorias** - Diz respeito ao carregamento/descarregamento dos produtos na planta, terminal e porto. Nessa etapa, o contratante do transporte e/ou unidade produtora são os responsáveis pelo carregamento/descarregamento dos produtos/mercadorias os pátios, terminais e portos.
		38. **Transporte** – Nesta etapa ocorre o transporte dos produtos/mercadorias carregados e descarregados nos pátios, terminais e portos.
		39. **Oficinas, pontos de abastecimento e entrepostos**

Como as descrições deixam claro, trata-se de etapas que envolvem a logística de transporte e de exportação dos produtos minerais comercializados pela recorrente, em especial o minério de ferro; as atividades envolvendo ferrovias e portos, em que pese inegavelmente fundamentais para o escoamento da produção, não são parte da etapa produtiva.

Em laudo encomendado pela recorrente à consultoria LCA (fl. 1950 e ss.), lê-se que:

> Na prática, a estrutura de ferrovia e porto que é utilizada para o escoamento do minério de cada mina é a única economicamente viável, considerando os volumes elevados a serem transportados e a necessidade de manter controlado o custo de logística.

Além disso, no Parecer Técnico da UNICAMP juntado aos autos (Doc. 1 da Manifestação de Inconformidade), na parte relativa aos Terminais Ferroviários, em diversos pontos, ressalta-se a relevância dos trens para a "*transferência do minério de ferro beneficiado*", pois sua ausência provocaria "*uma ruptura e cessão de todo o sistema operacional da empresa*".

> A indissociabilidade das atividades dos processos integrados no trinômio mina, ferrovia e porto como processo produtivo único se destaca na relevância que a ausência dos equipamentos de transferência do minério beneficiado, como TCLD, caminhões fora de estrada e vagões, provoca uma ruptura e cessão de todo o sistema operacional da empresa objeto de estudo. A figura 31d ilustra essa integração no Corredor Sul, em Minas Gerais, com os seguintes complexos e terminais de origens.

O mesmo Parecer Técnico da UNICAMP deixa claro que o transporte ferroviário é o meio de escoamento até os portos para fins de expedição ao cliente.

> As pelotas são entregues ao cliente por venda FOB, onde todos os pedidos vendidos são atendidos através dos terminais marítimos integrado a própria cadeia produtiva da empresa objeto de estudo. Essa estratégia se dá em função da característica dimensional e peso das Pelotas. O escoamento do produto é realizado por transporte de trem até os portos de expedição final de produto ao cliente.

> Os trens de carga da empresa objeto de estudo passam por baixo dos silos, para receber o minério. Depois de carregado, o trem inicia o percurso para os portos que ficam nos Estados de Vitória e do Rio de Janeiro. A figura 32 ilustra o carregamento dos vagões ferroviários e um dos tipos de composição de transporte.

DOCUMENTO VALIDADO

Portanto, está claro, inclusive na documentação técnica acostadas aos autos pela própria recorrente, que as despesas incorridas com o transporte ferroviário não fazem parte da etapa produtiva do minério, mas são posteriores a ela.

Não se contesta a essencialidade do transporte ferroviário para a viabilidade da atividade econômica desempenhada pela recorrente. A questão relevante para fins de creditamento a título de insumo, no entanto, encerra-se com a análise da essencialidade ou relevância para a atividade produtiva do minério de ferro, não abrangendo outras etapas necessárias à realização de sua atividade.

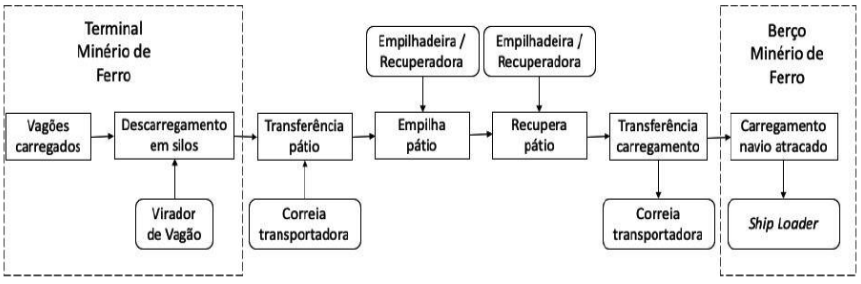
O escoamento é justamente o transporte, a movimentação do produto do ponto de produção até outra localidade de interesse, no caso os portos, para exportação dos produtos.

Por sua vez, com relação às operações portuárias, consta do referido Parecer Técnico que:

> A operação portuária se configura por descarga e carga, logo, essas operações são essenciais aos processos produtivos de empresa objeto de estudo para a efetiva finalização da configuração do produto final para entrega ao cliente.

Ainda, as figuras 33a e 33b do Parecer deixam claro que as operações portuárias se tratam de operações de recebimento, descarregamento, transferência, estocagem temporária e embarque do minério de ferro.

Figura 33a: Principais operações portuárias da empresa objeto de estudo

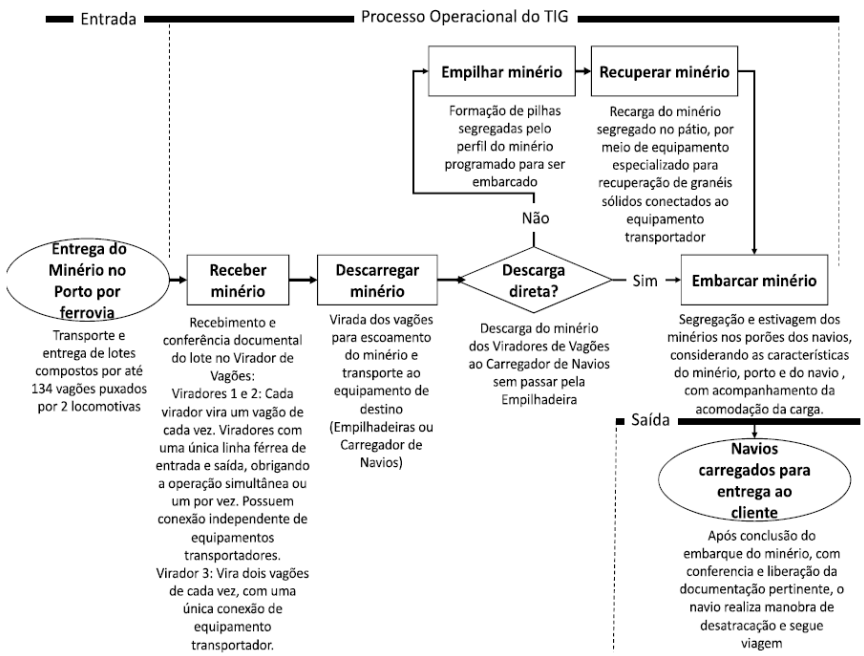


Em cada porto, os procedimentos são semelhantes para recebimento, transferência, estocagem temporária e embarque dos minérios de ferro, com detalhes destacados para etapa do procedimento operacional, como demonstrado na figura 33b, para as operações do Porto da Ilha de Guaiba (TIG), no Estado do Rio de Janeiro, para atendimento ao Corredor Sul.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

Figura 33b: Processo operacional do Porto Terminal da Ilha de Guaiba (TIG), RJ.



Fonte: Empresa objeto de estudo

Como se vê, assim como no caso do transporte ferroviário, trata-se de operações logísticas relacionadas à expedição do produto ao cliente, por meio de exportações, nada tendo a ver com o processo produtivo do minério de ferro em si. Em essência, trata-se de despesas portuária na operação de exportação, em relação às quais não cabe desconto de créditos. Nesse sentido:

> Acórdão 9303-015.265, de 10/06/2024, Rel. Cons. Alexandre Freitas Costa
>
> Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep
>
> Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011
>
> [...]
>
> CRÉDITOS. DESPESAS PORTUÁRIAS. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. NÃO CABIMENTO.
>
> Não há como caracterizar que esses serviços portuários de exportação seriam insumos do processo produtivo para a produção de açúcar e álcool. Não se encaixarem no conceito quanto aos fatores essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ. Tais serviços não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte.

Por fim, o Parecer Técnico da UNICAMP deixa claro que a empresa desenvolve um modelo de negócios integrando as etapas de produção e beneficiamento do minério com a sua expedição, conforme excerto abaixo, retirado das conclusões do parecer.

> A empresa objeto de estudo desenvolve o seu modelo de negócio na produção de minério de ferro, em um modelo estratégico de integração vertical, controlando a infraestrutura e recursos produtivos da extração do minério bruto a expedição do minério beneficiado.

Repise-se: não se nega o fato de a empresa incorrer em relevantes despesas com o transporte ferroviário e com operações portuárias na exportação do minério de ferro que produz. No entanto, como foi visto, a legislação prevê a apropriação de créditos das contribuições, a título de insumo, apenas em relação a despesas com bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

A etapa de expedição do minério de ferro beneficiado, por meio de ferrovias e terminais portuários, é posterior à produção do produto destinado à venda, qual seja, o minério de ferro. Nesses casos, a recorrente não presta serviços ferroviários ou portuários, a mercadoria objeto de comercialização é o minério de ferro. O que a recorrente pretende é a ampliação do conceito etapa produtiva para abarcar também a logística envolvida em sua operação, a qual entendo não ser possível em vista da clareza da legislação de regência.

A 3ª Turma da Câmara Superior deste Conselho já teve a oportunidade de apreciar caso semelhante da mesma recorrente em 2023, tendo sido negado o direito ao crédito, em decisão assim ementada:

> **Acórdão 9303-013.921, de 11/04/2023, Rel. Cons. Vanessa Marini Cecconelo, Red. Desig. Cons. Rosaldo Trevisan**
>
> CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ.
>
> Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos.
>
> CRÉDITOS. DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIOS NA EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. RAZÕES SEMELHANTES ÀS ADOTADAS EM JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ, PARA FRETES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.
>
> Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, visto que tais despesas não constituem insumos ao processo produtivo, por ocorrerem posteriormente a tal processo, e nem constituem fretes de venda. A mesma razão de decidir se presta aos serviços portuários na exportação, que são despesas incorridas após o processo produtivo, não se enquadrando nem como insumos à atividade produtiva, nem como fretes de venda.

Vale dizer que a etapa de transferência ferroviária do minério até o porto, na ocasião, foi abordada justamente sob a perspectiva de frete de produto acabado, portanto a

DOCUMENTO VALIDADO

premissa adotada à época foi a que se tratava de fase posterior à finalização do processo produtivo.

Por fim, com relação ao argumento da recorrente de que, mesmo que se entendesse que as despesas incorridas com as etapas "ferrovia" e "porto" são posteriores à produção, o crédito seria devido, pois a existência de estradas de ferro e rodovias seriam requisitos legais, previstos no Código Minerário, para a autorização da lavra, o que enquadraria as referidas despesas na exceção mencionada nos itens 57 e 58 do Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, entendo que não é o caso.

Em que pese o Parecer Normativo excepcione algumas despesas incorridas em momento posterior à produção por imposição legal, trazendo, como exemplos "*exigência de testes de qualidade a serem realizados por terceiros (por exemplo o Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia – Inmetro), aposição de selos, lacres, marcas, etc., pela própria pessoa jurídica ou por terceiro*", ele expressamente exclui a possibilidade de creditamento de despesas com transporte de produtos acabados, consignando que:

> [...] 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** [...] (grifo nosso)

Ante o exposto, nego provimento ao capítulo recursal relativo à tomada de crédito em relação às despesas ferroviárias e portuárias para o escoamento de produção.

2. Créditos relativos aos contratos de arrendamento

A autoridade fiscal também glosou créditos relativos a contraprestações de arrendamento mercantil escriturados no registro F100 da EFD-Contribuições. Conforme consta do Relatório Fiscal, trata-se de operações escrituradas, na contabilidade da recorrente, na conta "*5030500012 - Arrendamento (Leasing) Operacional*", contratadas com as seguintes pessoas jurídicas:

CNPJ	Nome da Empresa
04.660.182/0001-88	BAOVALE MINERAÇÃO S/A - BAOVALE
27.063.874/0001-44	COMPANHIA ITALO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO - ITABRASCO
27.240.092/0001-33	COMPANHIA HISPANO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO - HISPANOBRAS
27.251.842/0001-72	COMPANHIA NIPO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO - NIBRASCO
33.417.445/0001-20	MINERAÇÕES BRASILEIRAS REUNIDAS S/A - MBR
33.931.494/0001-87	COMPANHIA COREANO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO - KOBRASCO

DOCUMENTO VALIDADO

A glosa se deu em função de a autoridade ter entendido que os negócios jurídicos em questão não preenchem os requisitos estipulados nos arts. 2º e 5º da Lei nº 6.099/1974 e nos arts. 1º e 7º da Resolução BACEN nº 2.309/1996, de maneira que não podem ser considerados arrendamento mercantil para fins tributários.

De maneira complementar, o Auditor-Fiscal verificou a possibilidade de as despesas relativas às operações em questão gerarem créditos a título insumos (art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003) ou de aluguel de prédios, máquinas e equipamentos (art. 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), concluindo negativamente para ambas as hipóteses.

Com relação à primeira hipótese – insumos - concluiu que "*nos contratos em questão, o objeto é a cessão do direito de uso de ativos [...] Assim, por não representar uma aquisição de bens ou de serviços, não há que se falar em insumos*". Já em relação à possibilidade de tomada de crédito a título de alugueis, afirmou que:

> [...] os contratos apresentados têm como objeto direitos mineratórios, instalações e estabelecimentos inteiros, usinas de pelotização e todos os ativos pertencentes aos referidos estabelecimentos necessários a suas operações.
>
> [...]
>
> O aluguel desses estabelecimentos em geral ("universalidades de bens") engloba muitos bens que não se subsumem ao conceito de prédios, máquinas e equipamentos, como pode ser observado nos contratos apresentados, tais como os direitos mineratórios e muitos dos bens relacionados nos anexos dos contratos, como móveis, licenças de software, linhas telefônicas e veículos.
>
> [...]
>
> Desta forma, considerando que os contratos não se referem unicamente a aluguel de prédios, máquinas e equipamentos e que não há como separar os dispêndios relativos aos contratos daqueles referentes ao pagamento pelos direitos de mineração ou pelos bens não enquadrados nestas categorias, como os veículos, por exemplo, não cabe o aproveitamento de crédito das contribuições relativamente a tais gastos.

A recorrente impugnou tais glosas em sua, argumentando favoravelmente a seu direito em relação às três hipóteses de creditamento: arrendamento, aluguel e insumo.

2.1. Da impossibilidade de crédito na hipótese de arrendamento mercantil

Em sua manifestação de inconformidade, a recorrente alegou que o entendimento de que os contratos não preenchiam os requisitos dos arts. 2º e 5º da Lei nº 6.099/1974 e nos arts. 1º e 7º da Resolução BACEN nº 2.309/1996, utilizados pela autoridade fiscal, seria "*excessivamente restritivo*" e que a referida lei "*não veicula um conceito amplo que tenha pretensões de aplicabilidade irrestrita no ordenamento jurídico*".

O acórdão recorrido não acatou os argumentos. Após fazer uma análise dos contratos celebrados pela recorrente, conclui que:

DOCUMENTO VALIDADO

> [...] os contratos celebrados possuem cláusulas que os descaracterizam como contrato de arrendamento mercantil para fins de creditamento das contribuições.
>
> Os referidos contratos foram firmados entre partes coligadas ou interdependentes e as arrendadoras não são instituições financeiras ou pessoas jurídicas cujo objeto principal é a prática de operações de arrendamento mercantil, contrariando a Lei nº 6.099, de 1974 [...]
>
> Diferentemente do que argumenta a recorrente, o conceito de arrendamento mercantil dado pelo art. 1º da Lei nº 6.099, de 1974, é amplo [...]
>
> [...] o conceito de arrendamento mercantil dado pelo art. 1º da Lei nº 6.099, de 1974 aplica-se tanto ao financeiro quanto ao operacional

Em seu recurso voluntário, a recorrente volta a se insurgir, alegando:

1. Que já havia sido fiscalizada em período anterior e que o mesmo crédito fora aceito, de maneira que teria havido inovação ou mudança de critério jurídico;
2. Que a Lei nº 6.099/1974 e Resolução BACEN 2.309/1996 não veiculam um conceito amplo de arrendamento mercantil. Esses diplomas tratariam do arrendamento mercantil financeiro, porém o caso dos autos é de arrendamento mercantil operacional;

Entendo que não prosperam as alegações.

Não há que falar em mudança de critério jurídico entre atos administrativos distintos e relativos a fatos também distintos, que dizem respeito a períodos de apuração anteriores ao analisado nestes autos.

Além disso, equivoca-se a recorrente ao afirmar que a Lei nº 6.099/1974 não veicula um conceito amplo de arrendamento, de maneira que se referiria apenas ao arrendamento mercantil financeiro. A referida lei é clara em seu art. 1º ao dispor que "*o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil reger-se-á pelas disposições desta Lei*". Ademais, o §1º do mesmo artigo 1º traz a seguinte definição de arrendamento mercantil:

> Considera-se arrendamento mercantil, para os efeitos desta Lei, o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta.

Não há qualquer distinção entre arrendamento mercantil financeiro e arrendamento mercantil operacional, ambos são espécies do gênero arrendamento mercantil, disciplinado pela Lei nº 6.099/1974, de maneira que os requisitos de seus arts. 5º e 6º são plenamente aplicáveis para fins do aproveitamento de crédito com base no art. 3º, inciso V, da Lei nº 10.833/2003.

DOCUMENTO VALIDADO

Assim, não há reforma a fazer na decisão recorrida.

2.2. Da impossibilidade de crédito na hipótese de insumos

A autoridade fiscal analisou a possibilidade de as despesas relativas às operações denominadas pela recorrente como "arrendamento mercantil" gerarem créditos a título insumos (art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), mas concluiu que:

> [...] por não representar uma aquisição de bens ou de serviços, não há que se falar em insumos e nem mesmo nos critérios aplicados aos mesmos pela já mencionada decisão do STJ (essencialidade ou relevância).

A recorrente defende que:

> [...] verifica-se a subsunção dos arrendamentos operacionais de estabelecimentos e de direitos minerários como serviços utilizados como insumos, uma vez que se trata de atividade prestada por uma pessoa jurídica a outra pessoa jurídica mediante retribuição.

Continua em seu recurso para defender que a cessão de direito de uso, como é o caso, poderia caracterizar prestação de serviço. Traz decisão do Supremo Tribunal Federal para corroborar sua alegação e concluir que, em sendo serviço, o objeto da glosa também daria direito a crédito sob o prisma de insumo.

Por esse ângulo, também não vejo assistir razão à recorrente.

Como se infere dos contratos de fls. 1407-1696, trata-se de verdadeiros contratos de locação. Na locação de bens, a obrigação do locador é de ceder ao locatário, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição. Não se trata, portanto, de prestação de serviço, em que o prestador assume com o tomador uma obrigação de fazer, tampouco de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Também é esse o entendimento esposado na Solução de Consulta COSIT nº 218/2019:

> 12. A esse respeito, o entendimento do STF tem sido no sentido de que a simples locação de bens móveis, desacompanhada da prestação de serviços, não caracteriza obrigação de fazer, ou seja, não se trata de prestação de serviço. Assim, a simples locação de bem móvel não poderia ser enquadrada como prestação de serviços, pois lhe faltaria o elemento essencial, qual seja, a efetiva prestação do serviço. Na locação que não envolve, cumulativamente, a prestação de serviços, a obrigação do locador consiste na entrega da coisa ao locatário (obrigação de dar).

Assim, não há que falar em insumo em relação aos objetos dos referidos contratos.

Dessa forma, não há reforma a fazer na decisão recorrida relativamente a este tópico.

2.3. Da impossibilidade de crédito na hipótese de aluguel

DOCUMENTO VALIDADO

A autoridade fiscal também verificou a possibilidade de as despesas relacionadas aos contratos denominados de "arrendamento mercantil" serem passíveis de apropriação de crédito com base no art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.833/2003, que prevê o desconto de crédito em relação às despesas com "*aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa*".

A autoridade fiscal entendeu que a natureza dos contratos é de aluguel, mas eles têm como objeto uma universalidade de bens que "*engloba muitos bens que não se subsumem ao conceito de prédios, máquinas e equipamentos, [...] como os direitos mineratórios e muitos dos bens relacionados nos anexos dos contratos, como móveis, licenças de software, linhas telefônicas e veículos*".

Dessa forma, como "*[...] os contratos não se referem unicamente a aluguel de prédios, máquinas e equipamentos e que não há como separar os dispêndios relativos aos contratos daqueles referentes ao pagamento pelos direitos de mineração ou pelos bens não enquadrados nestas categorias, como os veículos, por exemplo [...]*", o direito ao crédito não foi reconhecido no despacho decisório.

A recorrente impugnou também esse ponto, alegando que "*[...] no tocante aos arrendamentos de estabelecimentos, estes indubitavelmente incluem prédios, máquinas e equipamentos*" e que, ainda que houvesse bens que não se enquadram nessas categorias, a fiscalização deveria ter reconhecido o crédito proporcionalmente aos bens que a elas se subsomem.

O acórdão recorrido, no entanto, não acatou as razões de defesa apresentadas e manteve as glosas.

Inconformada, a recorrente voltou a se insurgir contra as glosas no Recurso Voluntário sob julgamento, afirmando que "*a hipótese de tomada de crédito é amparada tanto no inciso IV, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, quanto nos incisos II e V*". Argumentou que:

A recorrente despende páginas argumentando que o arrendamento objeto dos contratos equivaleria a um aluguel. Registre-se, no entanto, que isso sequer é matéria controversa nos autos; o indeferimento do crédito a título de aluguel se deveu não pelo fato dos contratos não terem natureza de aluguel, mas sim por haver bens que não se enquadram nas categorias de "prédios, máquinas e equipamentos", únicas em relação às quais a locação enseja o creditamento.

Novamente, a recorrente repisa o argumento de que:

> [...] ainda que houvesse bens, constantes dos contratos, que não se enquadrassem no amplo conceito de prédios, máquinas e equipamentos, jamais poderia prevalecer o argumento da fiscalização no sentido de que nenhum crédito seria devido, por suposta impossibilidade de segregação dos bens.

DOCUMENTO VALIDADO

> [...] Deveria, sim, o fiscal, com base no entendimento que apresenta, proporcionalizar as despesas, e não glosar a totalidade dos créditos sob o inverídico argumento de que seria impossível a segregação.

Pois bem.

Analisando os contratos anexados às fls. 1407-1696, verifica-se que, de fato, eles têm por objeto uma "universalidade de bens", como menciona o Relatório Fiscal. Vejamos.

O contrato da com a Baovale tem por objeto "direitos minerários do Complexo Mineiro de Água Limpa, bem como dos bens e das instalações fixas especificadas no Anexo I". Além de fazer menção a direitos minerários, não foi encontrado o referido anexo I, que traria a especificação dos bens e das instalações que fariam parte do contrato.

Já o contrato com a Hispanobras tem por objeto uma Usina de Pelotização com "*todas as instalações, bens e equipamentos, materiais, peças, peças sobressalentes e outros itens registrados e existentes na Usina de Pelotização na data de transferência, todos identificados no Anexo I*". Analisando-se o referido anexo, constata-se que há na lista itens como "Apartamento – Praia do Canto", banheira com hidromassagem, diversos itens descritos genericamente como "imobilizações", vídeo cassete, cadeiras etc.

O contrato com a Itabrasco segue a mesma linha, com a relação de bens objeto de "arrendamento" em um anexo ao final. Nela, encontra-se itens como correção monetária, alimentação outros gastos, estocagem outros gastos, filtragem outros gastos, variação cambial, telefone etc.

Por sua vez, o contrato com a Kobrasco, tem como anexo uma relação de bens que em que se lê na parte superior direita "*Kobrasco_Inventário_Ativo_Imobilizado_em_31_05_2008*".



Analisando a relação dos bens, encontra-se itens como veículos, licenças de software, mesas, aparelho de ar condicionado, mesa de jantar, freezer etc. Outros itens de inventário causam estranheza, pois estão registrados como "demais despesas pré-operacionais", "modernização parque automação sala", "obras civis – moagem", "obras civis – filtragem", "montagem – subestação forno".

Já o contrato com a MBR tem por objeto os "*estabelecimentos identificados no Anexo I*".

Por fim, o contrato com a Nibrasco, da mesma forma que os anteriores, possui ao final um anexo com a relação dos bens objeto do contrato. Nesse caso, a descrição dos bens está em inglês, mas é possível verificar na lista computadores, mobiliário, itens referentes a instalações industriais etc.

DOCUMENTO VALIDADO

Como se vê, tem razão a autoridade fiscal ao afirmar que os contratos tem por objeto uma universalidade de bens e que é inviável fazer a segregação e a proporcionalização com base nos documentos apresentados. Em todos os casos, há, claramente, bens que não se subsomem aos conceitos de prédios, máquinas e equipamentos.

Nesse contexto, releva destacar que o ônus de comprovar o direito creditório pleiteado é da recorrente, nos termos do art. 36 da Lei nº 9.784/1999 e do art. 373, inciso I, do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal. Nesse sentido:

> **Acórdão 9303-015.440, de 13/06/2024, Relatora Cons. Liziane Angelotti Meira**
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008
>
> [...]
>
> DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.
>
> Em se tratando de direito creditório, é do interessado o ônus da prova, conforme previsto na legislação processual administrativa e civil (art. 36 da Lei 9.784/99 e art. 333, I, do antigo CPC). (grifo nosso)

Dessa forma, correto o entendimento do acórdão recorrido de que

> Caberia à manifestante ter segregado os dispêndios com o aluguel de prédios, máquinas e equipamentos daqueles tais como os direitos minerários e outros bens relacionados nos anexos dos contratos. Isso se faz necessário ante o ônus que toca ao contribuinte de demonstrar minudentemente a natureza e origem do crédito que pleiteia, incabível a inversão de tal ônus, como pretende a manifestante.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso nesse tópico recursal.

3. Créditos relativos aos bens incorporados ao ativo imobilizado

Também houve glosa de créditos relacionados a bens incorporados ao ativo imobilizado e escriturados nos registros F120 (Operações Geradoras de Créditos com base nos Encargos de Depreciação/Amortização) e F130 (Operações Geradoras de Créditos com base no Valor de Aquisição) da EFD-Contribuições. Os itens glosados dizem respeito a **i)** crédito de bens incorporados à infraestrutura logística (não utilizados em áreas do processo produtivo – Fluxos FERROVIA e PORTO), e **ii)** parcela relativa à diferença de prazo de apropriação do crédito relativo a edificações e benfeitorias realizadas em áreas administrativas ou na infraestrutura logística.

3.1. Créditos de bens incorporados à infraestrutura logística

Trata-se aqui de glosas de créditos relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, apurados pela recorrente sobre o valor integral de aquisição, no caso das máquinas e equipamentos, com base no art. 1º da Lei nº 11.774/2008

DOCUMENTO VALIDADO

(registros F130), ou sobre o valor dos encargos de depreciação mensais, no caso dos demais bens (registros F120).

A partir de informações prestadas pela recorrente, a autoridade fiscal constatou que essas máquinas, equipamentos e outros bens são utilizados na infraestrutura logística da empresa, que, como já visto, compreende as etapas de ferrovia e porto de sua atividade. Por isso, entendeu que não são empregados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços quando a referida infraestrutura é utilizada para escoamento de produção própria, requisito para a tomada do crédito. Vale dizer, no entanto, que, como a infraestrutura logística é utilizada de forma residual para a prestação de serviços a terceiros, foram aplicados percentuais de rateio, validando-se o crédito de maneira proporcional, conforme detalhado no *DEMONSTRATIVO F*, anexo ao Relatório Fiscal.

A recorrente impugnou as glosas, argumentando em sua Manifestação de Inconformidade que a fiscalização procedeu "*sem que fosse observado novamente o processo produtivo da Impugnante*", defendendo que as etapas de ferrovia e porto são etapas do processo produtivo de minério.

O acórdão recorrido, por sua vez, manteve as glosas sob o mesmo entendimento do despacho decisório, enfatizando que dispositivo com base no qual a recorrente pretende se creditar "*não se aplica para os ativos utilizados nos fluxos "Porto" e "Ferrovia" que, conforme já fundamentado este Voto, não são etapas do processo de produção de minério*".

Em seu recurso voluntário, a recorrente volta a se insurgir contra as glosas, alegando que:

> [...] as referidas glosas são resultantes tão somente do entendimento equivocado quanto ao processo produtivo da Recorrente e a desconsideração das etapas referentes às fases de FERROVIA/PORTO.
>
> [...]
>
> [...] o processo produtivo da Recorrente é altamente complexo, integrado e indissociável sendo que o trinômio mina-ferro-porto conformador do processo produtivo da Recorrente, devendo haver o cumprimento das respectivas etapas desde a extração do minério até o embarque.

Como se vê, a matéria de fundo determinante para o deslinde aqui é a mesma da que já foi discutida no tópico "*1.2 Da impossibilidade de crédito de insumo na infraestrutura logística para escoamento da produção*", qual seja: a compreensão ou não das etapas ferrovia e porto, que compõem a infraestrutura logística da recorrente, como etapas de seu processo produtivo.

A matéria já foi explorada no tópico 1.2 acima, de maneira que, a fim de evitar repetições desnecessárias, faço remissão aos fundamentos expostos naquele tópico, em que restou concluído que a infraestrutura logística, em que pese sua importância na atividade econômica da empresa, não está inserida na etapa de produção de bens da recorrente.

DOCUMENTO VALIDADO

Assim, nego provimento a este tópico recursal.

3.2. Créditos de edificações e benfeitorias nas áreas administrativas ou de infraestrutura logística

Foram glosados, ainda, créditos apurados sobre edificações e benfeitorias com base no art. 6º da Lei nº 11.488/2007, que prevê o desconto do crédito no prazo de 24 meses na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Conforme consta do Relatório Fiscal, a autoridade constatou que que se trata de "*imobilizações em edificações nas áreas administrativas e na infraestrutura logística da empresa, isto é, em ativos empregados nas atividades de escoamento ou distribuição da produção ("negócios" PORTO e FERROVIA, fluxos "D" e "E")*". Dessa forma, entendeu, da mesma forma que as máquinas e equipamentos do tópico anterior, que as edificações e benfeitorias não eram utilizadas na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviço.

Vale dizer que a fiscalização, embora tenha desconsiderado o desconto em 24 parcelas dos créditos das contribuições sobre tais edificações e benfeitorias, concedeu os créditos com base na depreciação usual.

A recorrente impugnou as glosas em sua Manifestação de Inconformidade, alegando que a autoridade fiscal não teria analisado seu processo produtivo, "*o qual não se esgota no escoamento (extração), mas apenas com a exportação final*".

O acórdão recorrido, por seu turno, manteve as glosas, entendendo que "*mais uma vez, não procede a pretensão da recorrente de considerar as atividades realizadas nos fluxos "Ferrovia" e "Porto" como etapas integrantes do processo produtivo de mineração*".

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente repisa os argumentos trazidos na Manifestação de Inconformidade, e alega que:

> [...] contrariamente ao que defendido pelo acórdão, tais edificações, benfeitorias, infraestrutura logística, ativos empregados nas atividades de escoamento ou distribuição da produção, máquinas e equipamentos não só são relevantes, como essenciais as atividades da Recorrente, dentre elas a de escoamento da sua produção.

Mais uma vez, considero que não merecem acolhida os argumentos da recorrente.

No caso sob análise, o desconto de créditos foi efetuado com base no regime do art. 6º da Lei nº 11.488/2007, que permite o desconto mensal de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS calculados sobre o valor correspondente a 1/24 (um vinte e quatro avos) do custo de aquisição ou de construção da edificação.

> Art. 6º As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de 24 (vinte e quatro) meses, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o inciso VII do caput do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de

DOCUMENTO VALIDADO

> 2002, e o inciso VII do caput do art. 3º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025)
>
> § 1º Os créditos de que trata o caput deste artigo serão apurados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, ou do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, conforme o caso, sobre o valor correspondente a 1/24 (um vinte e quatro avos) do custo de aquisição ou de construção da edificação.

Como se vê, trata-se de regime aplicável especificamente a edificações utilizadas na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, que, por isso mesmo, é mais benéfico do que regra geral do art. 3º, inciso VII e §1º, inciso III, da Lei nº 10.833/2003, que prevê o creditamento sobre o valor do encargos de depreciação das edificações e benfeitorias utilizadas em imóveis utilizados nas atividades da empresa.

Mais uma vez, tem-se como matéria de fundo determinante para o deslinde aqui a compreensão ou não das etapas ferrovia e porto, que compõem a infraestrutura logística da recorrente, como etapas de seu processo produtivo.

Dessa forma, a fim de evitar repetições desnecessárias, faço, mais uma vez, remissão aos fundamentos expostos no tópico 1.2 deste voto, em que restou concluído que a infraestrutura logística não está inserida na etapa de produção de bens da recorrente.

Assim, nego provimento também a este tópico recursal.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha

DOCUMENTO VALIDADO