MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**16682.720420/2012-66**
ACÓRDÃO	3301-014.934 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VALE S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

SÚMULA CARF Nº 02

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

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE INEXISTENTE.

Carece de motivação legítima para decretação de nulidade do despacho decisório, uma vez que o despacho decisório não é lançamento tributário, para atender os preceitos do art. 142 do CTN, e não houve glosa de créditos da recorrente, apenas não foi homologada compensação porque o crédito apontado foi utilizado em outra compensação.

DESPACHO DECISÓRIO ELETRÔNICO. NULIDADE.

Demonstrados os cálculos e a apuração efetuada e possuindo o despacho decisório todos os requisitos necessários à sua formalização, sendo proferido por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa e onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal, não há que se falar em nulidade.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao contribuinte o ônus de provar a existência e a qualidade do seu direito creditório, não cabendo transferir esse mister à atividade fiscalizatória. O princípio da verdade material implica a flexibilização do procedimento probante, mas não serve para suprimir o descuido do contribuinte em provar seu direito, em especial quando intimado na fase fiscalizatória para cumprir com este ônus.

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. STJ, RESP 1.221.170/PR.

DOCUMENTO VALIDADO

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

SÚMULA CARF Nº 217

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

SÚMULA CARF Nº 232

As despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o creditamento sobre bens e serviços utilizados nos fluxos A, B, C e F e sobre as despesas portuárias vinculadas à prestação de serviços portuários, conforme rateio definido no voto, em relação ao fluxo D, vencidas as Conselheiras Rachel Freixo Chaves e Keli Campos de Lima quanto aos creditamento sobre fretes da empresa MRS, bens e serviços utilizados no fluxo E e sobre despesas de depreciação dos bens do ativo imobilizado. A Conselheira Rachel Freixo Chaves apresentará declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Rodrigo Kendi Hiramuki, Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos até aqui ocorridos, transcrevo a seguir trecho do relatório da DRJ:

> Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento, PER n.º 23458.26025.291111.1.1.092507, de crédito da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), não cumulativaexportação, referente ao 3º trimestre de 2008, nº valor de R$ 125.543.467,42, e Dcomp nº 38525.04642.291111.1.3.091103.
>
> O Despacho Decisório deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento, reconhecendo o direito creditório, no valor de R$ 52.899.009,41, e homologou parcialmente a Dcomp, até o limite do direito creditório reconhecido.
>
> Da ação fiscal
>
> Conforme o Parecer Fiscal – Demac/RJO, a fim de instruir a análise do presente pedido de ressarcimento, bem como dos pedidos de ressarcimentos de PIS/Cofins exportação referentes aos trimestres dos anos de 2008 a 2010, foi dado início à ação fiscal, em 26/04/2012. A contribuinte, em resumo, foi intimada a:
>
> − Descrever o seu processo produtivo, identificando neste os bens e os serviços utilizados como insumos; − Apresentar planilha com os Percentuais de Rateio utilizados em cada mês dos anos de 2008 a 2010 para determinar os créditos referentes ao Mercado Interno e às Exportações, bem como as correspondentes memórias de cálculo que determinaram os referidos percentuais; − Apresentar Memórias de Cálculo trimestrais referentes a cada linha das fichas de apuração de créditos informados nos Demonstrativo de Apuração das Contribuições – Dacon que serviram de base para os Pedidos de Ressarcimento em análise As informações solicitadas foram apresentadas por intermédio de arquivos digitais referente às planilhas eletrônicas com os percentuais de rateio e às memórias de cálculo anuais correspondentes a cada linha das fichas de apuração do PIS e da Cofins não cumulativos informados em Dacon.
>
> O procedimento realizado para se conhecer a metodologia de apuração de créditos de PIS e de Cofins utilizada pela empresa foi realizado por intermédio de reuniões e intimações entre auditores fiscais e representantes da empresa, resultando no Manual de Tomada de Créditos elaborado pela Gerência de Planejamento e Controle da Vale S/A, fls. 226/237. A análise inicial da documentação apresentada demonstrou a necessidade de mais dados, os quais foram solicitados para a contribuinte por intermédio do Termo de Intimação n.º I, fls. 242/245, através do qual que foi pedido à empresa:

1. No tocante aos créditos de bens para revenda apurados no ano calendário de 2008, explicações do motivo pelo qual o montante de aquisições de serviços de transporte, CFOP 1352, corresponde a mais de 77% dos créditos apurados a título de revenda de mercadorias; 2. Apresentação de determinadas cópias de notas fiscais relativas aos créditos de bens para revenda; 3. Apresentação de planilha eletrônica, na qual constassem as aquisições de bens e materiais de uso e consumo; 4. Quanto aos créditos de serviços utilizados como insumo, apresentação de planilha com a descrição do correspondente serviço/item, como efetuado nas outras planilhas apresentadas.

Através da Intimação II (fls.314/317), a fiscalizada foi intimada a apresentar: 1) planilha especificando despesas de armazenagem e frete na operação de venda; 2) ajuste da planilha referente aos créditos de serviços utilizados como insumo; e 3) notas fiscais relativas a despesas de contraprestação de arrendamento mercantil.

Em 05/09/2012, foi elaborado o Termo de Intimação III (fls. 382/384), visando principalmente solicitar à VALE S/A a apresentação de arquivos digitais referentes aos registros contábeis, documentos fiscais e auxiliares.

As solicitações do Fisco foram atendidas pela fiscalizada.

Da análise fiscal Bens para Revenda No que tange aos créditos referentes a aquisições de bens para revenda, a interessada foi intimada a explicar o motivo pelo qual o montante de aquisições de serviços de transporte, CFOP 1352, corresponde a mais de 77% dos créditos apurados a título de revenda de mercadorias, bem como a apresentar determinadas notas fiscais. Em sua resposta, a Vale S/A afirmou:

O serviço de transporte classificado na linha de “Produtos para Revenda” trata, principalmente, do transporte realizado das minas para o porto, de onde o minério é embarcado para o exterior. A utilização desta linha foi apenas uma classificação (a classificação poderia ser na linha de “Despesas de armazenagem e fretes na operação de venda” ou “bens utilizados como insumo”).

A partir da resposta da contribuinte, a fiscalização concluiu que parte das despesas de fretes informadas como créditos oriundos da aquisição de produtos para revenda, na verdade não se relacionam com este tipo de operação. Desta feita, ante a indubitável existência de erro no preenchimento no Dacon, a contribuinte foi instada a reparar o seu equívoco, comprovando que os serviços de transportes listados em sua planilha encontramse dentro das hipóteses previstas na legislação tributária para gerar créditos de PIS/Cofins não cumulativo – quais sejam: a primeira, estabelecida no inciso I do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, referese ao caso de bens adquiridos para revenda, onde o frete referente à aquisição de mercadoria é somado ao custo da mercadoria; a segunda, quando a despesa com frete configura serviço utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem (inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003); e, a terceira, é a do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que se

DOCUMENTO VALIDADO

refere ao frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

No presente caso, compulsandose a planilha 01.Revendas_2008 e as notas fiscais (fls. 252/310) apresentadas, a auditoria fiscal verificou que a questão praticamente se restringe à análise dos serviços de transporte prestados pela MRS Logística, CNPJ n.º 01.417.222/000339, os quais, em suma, referemse ao transporte ferroviário de minério de ferro das minas para os terminais de descarga em Guaíba e em Sepetiba. Assim, considerando os processos produtivos da Vale S/A e a documentação apresentada, a fiscalização concluiu que o translado de minério de ferro das minas para os portos configura transporte de seu produto acabado e pronto para comercialização, razão pela qual se excluem as duas primeiras hipóteses de creditamento das despesas com frete de mercadorias, relacionadas à revenda e à industrialização.

Restou, portanto, somente a terceira possibilidade: o custo do frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor. Assim, então, a contribuinte foi intimada, em 23/08/2012, a apresentar planilhas anuais especificando os serviços que deveriam estar classificados como Despesas de Frete na operação de venda, nas quais contasse pelo menos: a) Número da Nota Fiscal de Vendas onde conste o valor da Despesa de Frete; b)Número do respectivo Conhecimento de Transporte; c) data de emissão da Nota Fiscal de Vendas e do Conhecimento de Transporte; d) data da efetiva entrada (ref. à despesa de frete); e) valor da Despesa de Frete; f) CNPJ do tomador e do prestador dos serviços. A empresa somente respondeu sobre o assunto, em 14/11/2012, após três solicitações de prorrogação de prazo, acostando ao processo os documentos de fls. 355/381. Reproduzse a seguir parte dos esclarecimentos apresentados:

(...)O processo de vendas para o segmento em que a Vale S.A. opera é bastante específico/diferenciado da absoluta maioria dos demais que atuam na comercialização de mercadorias, eis que se trata de minério, predominantemente de ferro e destinado a exportação.

Tão específico / diferenciado que mereceu tratamento fiscal igualmente diferenciado dos fiscos estaduais, através do Convênio ICMS nº 83/2006, que dispôs sobre procedimentos de controle das remessas de mercadorias, in casu, de minério de ferro, para formação de lote de exportação em recintos alfandegados, sendo que 100% das cargas vendidas a clientes do exterior são transportadas das Minas até o Porto por ferrovia e nos casos em que a Vale não possui malha ferroviária própria, utiliza os serviços da empresa MRS.

(...)Implica dizer: As autoridades fazendárias concordam que em se tratando de remessa para formação de loteexportação, é premissa que tais lotes sejam formados para então, efetivarse a exportação. Por outro lado, os navios que fazem o transporte do minério vendido até o destino fixado pelo cliente só partem com a carga completa e estas são as razões e não outras – pela qual, via

DOCUMENTO VALIDADO

de regra há intervalo de datas entre as remessas para formação de lotes e a da exportação, que as sucedem.

Pelas razões óbvias apresentadas, não é pertinente inferir que as remessas para formação de lote se refiram a transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, mesmo porque a Nota Fiscal de remessa é emitida em nome do próprio estabelecimento fiscal emitente.

Além disto, é nula a possibilidade de retorno físico dos Portos para as Minas. O único destino a partir do Porto é a entrega ao cliente. Isto é próprio do negócio, é a forma como nossas exportações são realizadas.

(...)C. O processo é "amarrado" da seguinte maneira (vide planilha anexo 01):

a. Cada DANFE de Venda Exportação cita, em seu campo de informações complementares (*1), dentre outros dados, os das notas fiscais (DANFE's) da remessa de mercadorias para formação de lote – exportação, que lhe corresponde. (exemplo anexo 02)b. Cada DANFE de remessa de mercadorias para formação de lote(exemplo anexo 03) menciona, em seu campo de informações complementares(*1), dentre outros dados:

i. O respectivo nº de Ordem de Venda ii. O respectivo nº de prefixo do trem que está efetuando o transporte (da mina para o porto)c. O prefixo do trem permite identificar qual (is) DCL que corresponde(m) a cada DANFE de remessa para formação de lote, onde DCL = Despacho de Carga em Lotação. O DCL é emitido antes da numeração da NFe da Vale S.A. ser gerada, razão pela qual se torna importante conhecer tal prefixo do trem para a localização dos Despachos vinculados.

d. É o DCL que acompanha o transporte; a ferrovia não emite conhecimento de transporte ferroviário. A empresa transportadora emite decendialmente as notas fiscais de serviço de transporte ferroviário, isto tudo com fulcro no Ajuste SINIEF 19/89.

e. Cada DCL indica a quantidade de vagões do trem, sua identificação, respectivos pesos, peso total e valor total (exemplo anexo 04).

f. A VALE S.A. opera com o sistema SAP, responsável pelo controle de "consumo" (destinação) de quantidades de cada lote de minério. Nas telas do sistema referenciado é possível visualizar cada nº de DANFE de remessa para formação de lote e a respectiva quantidade em peso que está sendo "consumido", bem como o nº da Ordem de Venda correspondente (exemplo anexo 05).

(...)Seguem outras considerações, para compreensão adequada do processo de venda:

Quando ocorre o transporte do produto, este já está com a venda comprometida, onde por necessidade operacional, dividese(o transporte) em duas fases: (I) primeiramente o transporte ferroviário do produto da Mina para o Porto, (II) em momento posterior, o transporte marítimo, para o cliente.

DOCUMENTO VALIDADO

Para empresas que necessitam exportar grande quantidade de produto/minério, é cediço que não é possível encaminhar, em tempo hábil, todo o minério no momento do embarque do navio, motivo pelo qual se utilizam da remessa para a formação de lotes como a alternativa adequada para resolver esse impasse, amparada pelo citado Convênio ICMS 83/2006.

Considerando que o frete da citada primeira fase é pago pelo vendedor(Vale) e que a movimentação do produto se dá após o fechamento de contrato de venda, o qual pode ser ajustado durante o ano (geralmente esses contratos são anuais), caracterizado está o direito ao crédito, eis que preenche os requisitos exigidos pela legislação para tal.

A título de ilustração, segue Solução de Consulta da 9ª Região Fiscal, que tratou de caso vagamente similar ao presente (de fato, apenas vagamente similar, visto que no caso da Vale, o estabelecimento situado no Porto não é distribuidor e sim, mero formador de lotes para embarque do minério vendido nos navios, restando comprovado o direito ao crédito):

[...] Processo de Consulta n° 71/05 Órgão: Superintendência Regional da Receita Federal SRRF / 9a. Região Fiscal(...)Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins INDÚSTRIA E COMÉRCIO. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CRÉDITO. Respeitados os demais requisitos legais, no regime da nãocumulatividade, pode ser creditado o frete do produto acabado, entre o estabelecimento produtor e o estabelecimento distribuidor da mesma pessoa jurídica, caso constitua ônus suportado pelo vendedor, com fulcro no art. 3º, inciso IX, da Lei n° 10.833, de 2003.

(...)Conforme relata, a autoridade fiscal, considerando o erro de preenchimento do Dacon, a demora no atendimento à intimação fiscal e a parca documentação trazida à baila, conclui que a contribuinte não se preocupou em lastrear os referidos valores informados como créditos nas aquisições de bens para revenda. Aduz que o montante dos créditos envolvidos merecia um conjunto probatório mais robusto que o ofertado pela interessada no ressarcimento e que, portanto, por falta de comprovação dos créditos informados no Dacon, glosou os valores referentes aos serviços de transporte prestados pela MRS Logística.

Acrescenta que, mesmo se o aludido processo de escoamento da produção de minério de ferro tivesse sido plenamente comprovado, não está correta, sob o ponto de vista da Administração Federal, a aplicação da legislação tributária pretendida pela contribuinte(transição da legislação tributária efetuada pela empresa e a respectiva passagem da norma geral abstrata para a norma individual concreta). Primeiro, porque a referida hipótese não encontra respaldo nos próprios procedimentos da empresa, posto que a VALE S/A nada informou a título de créditos oriundos de despesas com fretes na operação de venda no seu Dacon. Segundo, a requerente não prova que no momento do transporte ferroviário o produto já estava vendido, mas apenas assim leva a inferir, argumentando que o minério de ferro produzido já está com a venda comprometida por força dos

DOCUMENTO VALIDADO

contratos de fornecimento celebrados. Terceiro, a interpretação esposada pela interessada não se coaduna com o entendimento pacificado na Receita Federal do Brasil sobre o assunto, no sentido de que somente o frete contratado para a entrega de produtos acabados diretamente aos clientes adquirentes gera créditos para a empresa.

Concluindo, diz a autoridade fiscal: em que pese a venda de minério possa ser considerada uma operação que se diferencia daquelas normalmente realizadas pelas empresas, o transporte do minério das minas da Vale para pátios pertencentes a pessoas jurídicas ligadas tem natureza de transporte interno, conforme evidencia os documentos fiscais apresentados, que mostram inexistir qualquer transferência de titularidade da mercadoria transportada; tais fretes, do ponto vista logístico ou geográfico, pode até ser compreendido como etapa de uma futura operação de venda, contudo, juridicamente, não integra ainda a venda e, portanto, não se enquadra dentre as hipóteses legais de geração de crédito.

Bens Utilizados como Insumos Dos valores informados em Dacon a título de Bens Utilizados como Insumos, foram glosados os valores dos produtos adquiridos para uso e consumo. No conjunto de dados acostados aos autos pela empresa para lastrear os créditos relativos às aquisições de Bens Utilizados como Insumos (arquivos: 02.1. Bens Utilizados para Insumo_2008; 02.2. Bens Utilizados para Insumo_2008; 02.3. Bens Utilizados para Insumo_2008), foi utilizado o CFOP para verificar a destinação que a interessada deu as referidas mercadorias. Foram glosados os valores das aquisições referentes a notas fiscais com os CFOP 1407, 2407, 1556 e 2556.

Serviços Utilizados como Insumos Em relação à aquisição de Serviços Utilizados como Insumos, foram glosados os valores: das aquisições efetuadas no ano de 2007; e dos serviços não aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, identificados na Planilha Créditos de Serviços glosados 3º Trim 2008 (fls. 500/547).

A contribuinte forneceu em seu Manual de Tomada de Crédito a relação de contas contábeis e das unidades de controle (coluna UC na planilha), a qual foi utilizado na identificação da natureza do serviço prestado. Foram glosados, dentre outros: Serviços de logística (conforme descrição constante na planilha apresentada); Estudos e pesquisas (conta 353034002); Prospecção e sondagens (conta 353035009); serviços de geologia (conta 353035010); Serviço de operação portuária (conta 353035017); Serviços de manutenção em equipamentos ferroviários (conta 353036003) e em equipamentos de telecomunicação (conta 353036007); serviços de dragagens (conta 353036015); serviços de manutenção de embarcações (conta 353036016).

Sobre Bens do Ativo Imobilizado Em relação aos créditos Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nº Valor de Aquisição ou de Construção), foram glosados os valores referentes a equipamentos e máquinas que não são utilizados na

DOCUMENTO VALIDADO

produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, nas hipóteses previstas na legislação, dentre os quais: vagões de transporte de minério de ferro; dormentes ferroviários de aço e de madeira de lei; sistema de travamento Frame Brace; Notebooks; mobiliário; livros e etc.

Considerando que, as máquinas e os equipamentos ferroviários compõem a grande parcela dos créditos a serem glosados, a autoridade fiscal coloca que o translado do minério produzido pela VALE S/A e efetuado pelas suas ferrovias não se confundem com a produção do referido produto, mas tratase de serviço auxiliar executado em momento posterior, no escoamento e na distribuição do que foi produzido. Menciona que a própria empresa, em seu site na internet afirma que suas ferrovias fazem parte de uma grande infraestrutura logística para assegurar o escoamento de sua produção com agilidade e eficiência (fl. 548). Acrescenta que o mesmo entendimento para os equipamentos ferroviários aplicase às outras aquisições relacionadas equipamentos de informática, mobiliário e etc.

Manifestação de inconformidade A recorrente informa que, em sendo optante do DTE Domicílio Tributário Eletrônico, optou por enviar a manifestação de inconformidade através do PGS Programa Gerador de Solicitação de Juntada de Documentos a Processo Digital no dia 27/08/2013, último dia do prazo. Alega que, entretanto, devido a erro no sistema restaram frustradas as várias tentativas de envio da manifestação de inconformidade dentro do prazo.

Nesse sentido relata que em 28.08.2013 ofereceu a manifestação de inconformidade no 30° (trigésimo) dia a contar da data da primeira leitura do comunicado. Em sendo optante do DTE Domicilio Tributário Eletrônico optou por enviar a manifestação de inconformidade através do PGS Programa Gerador de Solicitação de Juntada de Documentos a Processo Digital no dia 27/08/2013, último dia do prazo. Entretanto, conforme demonstra a anexa tela (doc. 10, anexo), após a primeira tentativa de envio feita as 19:57, a Vale recebeu na caixa postal a informação de Erro no envio, devido ao usuário não ser optante pelo DTE, assim a empresa optante, fez atualização solicitada no sistema do ecac(doc. 11, anexo) e tornou a enviar a manifestação de inconformidade. Em seguida, as 20:18, novamente a Vale recebeu a comunicação pela Caixa Postal de que o usuário deveria ser optante pelo DTE (doc 12, anexo), o que alega não fazer nenhum sentido, vez que já é optante desde maio de 2011, conforme atesta a tela do histórico (doc. 13, anexo). Assim, devido às sucessivas comunicações recebidas com erros, a Vale optou por refazer a opção pelo DTE, efetuando o cancelamento e a adesão logo em seguida, tendo essa sido registrada com sucesso, conforme demonstrado da tela em anexo (doc 14, anexo). Logo após, às 20:35, tornou a enviar a manifestação de inconformidade, mas novamente recebeu em sua caixa postal que o usuário deveria ser optante pelo DTE (doc 15, anexo), o que alega configurar claramente erro no sistema.

DOCUMENTO VALIDADO

Ante o acima exposto, requer que a manifestação de inconformidade em anexo seja recebida tempestivamente para que suas razões tenham o seu mérito apreciado.

Como preliminar, a recorrente também suscita a nulidade do feito fiscal alegando que o Fisco, partindo do entendimento de ser do contribuinte o ônus de comprovar o direito alegado, não cumpriu o seu próprio ônus, deixando de realizar o necessário exame acerca da natureza das despesas e do respectivo direito ao crédito, tendo em conta as especificidades de seu processo produtivo. Diz que, oportunamente, forneceu todas as informações solicitadas pelo fisco, suficientes para comprovar a aquisição dos produtos e sua aplicação no processo produtivo, pelo que restou cumprido o seu dever de prova do fato constitutivo de seu direito. Alega que, por outro lado, não houve, por parte do Fisco, a verificação da existência dos fatos impeditivos do seu direito e, nesse sentido, reclama que o Auditor Fiscal, para concluir que determinados itens não preenchiam os requisitos para apropriação de crédito, baseouse simplesmente na nomenclatura atribuída pelo contribuinte a alguns bens para a escrituração das notas fiscais, ou até mesmo aos códigos CFOP indicados para estes, sem examinar precisamente a natureza de determinados bens e serviços ou considerar as especificidades do processo industrial.

Defende a nulidade do feito fiscal, seja por não exaurir a matéria tributável, nos moldes ditados no artigo 142 do CTN, seja por violar a garantia constitucional da ampla defesa. A recorrente, em síntese, argumenta no sentido de que o Fisco baseouse em mera presunção, pois não teria apurado exaustiva e concretamente a natureza das despesas que glosou da base de cálculo do crédito, como manda o artigo 142 do Código Tributário Nacional(CTN). Nesse sentido diz que o Fiscal, "além de não ter explicitado de forma contundente as razões objetivas que levaram à caracterização das irregularidades, em que pese ter tido acesso a diversos fluxogramas descritivos do processo produtivo", ainda deixou de realizar as necessárias diligências a fim de verificar/confirmar a procedência e legitimidade das informações por ela prestadas durante o procedimento fiscal acerca dos valores informados nº Dacon, em "flagrante ofensa ao princípio da verdade material". Aduz que, ainda persistindo dúvidas, cabia ao Fisco buscar obter outras informações, junto ao contribuinte ou relevar qualquer irregularidade que, eventualmente, poderia existir, ex vi o artigo 112, II, do CTN. Por conta disso, conclui que o fundamento do despacho decisório se assenta na análise de alguns documentos fiscais e planilhas por ela apresentadas, "distante da análise da adequação das hipóteses de creditamento à realidade do contribuinte", que "em hipótese alguma, poderia [o Fisco] encerrar seus trabalhos sem ter efetiva convicção de suas alterações" e que ante essa "análise subjetiva e superficial" restou prejudicado em seu direito à ampla defesa.

Na sequência, a recorrente, tece suas considerações sobre a não cumulatividade da contribuição para o PIS e da Cofins para concluir, em síntese, que "o direito aos

DOCUMENTO VALIDADO

créditos da contribuição está atrelado aos custos, despesas e encargos de tudo o que contribua para a obtenção de receitas...".

Em relação aos Bens Adquiridos pa Revenda, a interessada contesta a glosa com as despesas de transporte (CFOP 1352) alegando que, em que pese ter reconhecido que o apontamento de tais despesas, decorrentes do transporte realizado das minas para o porto para o embarque do minério ao comprador no exterior, pudesse ser feito na linha de "Despesas de armazenagem e fretes na operação de venda", a existência de erro no preenchimento nº Dacon, por si só, não é motivo para glosar parcela dos créditos ora apreciados. Menciona que o Auditor Fiscal reconheceu existir direito de crédito sobre os valores dos gastos efetuados com a armazenagem de mercadoria e frete, na operação de venda, quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora.

Reclama que, apesar de ratificar que o traslado de minério de ferro das minas para os portos configura transporte de seu produto acabado e pronto para comercialização, o Auditor Fiscal procedeu à glosa dos valores referentes aos serviços de transporte prestados pela MRS Logística com base no fundamento único de que não há prova de que no momento do transporte ferroviário o produto já estava vendido.

Nesse sentido, explica que os volumes com venda comprometida para o adquirente no exterior é transportado das Minas até o Porto por ferrovia pela empresa MRS para formação de lote de exportação em recintos alfandegados, já que os navios que fazem o transporte do minério vendido até o destino fixado pelo cliente só partem com a carga completa, o que pode ser atestado pelo contrato cuja cópia segue em anexo, inclusive sob a forma de tradução juramentada, com validade para o 03° Trimestre de 2008, envolvido na presente demanda, afastandose a assertiva de que não estaria comprovado que o transporte efetuado estava vinculado a uma operação de venda. Que assim, quando ocorre o transporte do produto, este já está com a venda comprometida, sendo que por necessidade operacional, dividese o transporte em duas fases: (I) primeiramente o transporte ferroviário do produto da Mina para o Porto, (II) em momento posterior, o transporte marítimo, para o cliente. Ressalta que nessa sistemática e dada as peculiaridades envolvidas, o reconhecimento da receita pela exportação somente se dá com o embarque do navio, o que se tem reconhecido pela própria Receita Federal do Brasil quando determina o reconhecimento da receita de exportação considerará taxa de câmbio em vigor na data do embarque (ex vi do artigo 29, da Instrução Normativa RFB n.° 1.312/2012). Considerando que arca com as despesas com o frete da citada primeira fase e que a movimentação do produto se dá após o fechamento de contrato de venda, que geralmente são anuais, defende que caracterizado está o direito ao crédito. Conclui que o transporte das minas ao porto pela via ferroviária é uma etapa indissociável da operação de venda do produto acabado, composta de várias etapas que, ao cabo, tem por fim a entrega da mercadoria adquirente no exterior.

DOCUMENTO VALIDADO

Com base em decisão do CARF, contesta o entendimento fiscal no sentido de que somente o frete contratado para a entrega de produtos acabados diretamente aos clientes adquirentes gera créditos para a empresa. Defende que, além de restar evidenciado que o transporte operado pela MRS tem uma operação de venda precedida, a lógica conjunção do conteúdo normativo (inc. II e inc, IX do art. 3º da Lei n° 10.833/2003) levam à conclusão de não estar a viabilidade de creditamento adstrita ao transporte do produto vendido, diretamente ao adquirente, mas abrange fretes entre estabelecimentos da própria empresa, desde que para o transporte de insumos, produtos acabados ou produtos já vendidos.

Contesta a glosa de valores de inseridos no montante informado em Dacon a título de Bens Utilizados como Insumo alegando que o Fisco, além de não ter investigado a aplicação no processo produtivo dos itens denominados como de uso e consumo, desconsiderou o conteúdo específico da não cumulatividade ao exigir como requisito para o direito ao crédito a incorporação física do bem gerador da receita ao produto final.

Alega que ao contrário do que ocorre no caso ICMS e do IPI, não se aplica à contribuição para o PIS e da Cofins o critério do contato físico ou da vinculação/incorporação física entre as mercadorias adquiridas (insumo) e aquelas objeto de saída. Defende que, ao revés, o conceito de insumo, para fins de concessão de créditos das contribuições, deve ser interpretado de forma mais elástica, como sendo os dispêndios realizados pelo contribuinte que, de forma direta ou indireta, contribua para o pleno exercício de sua atividade econômica(indústria, comércio ou serviços) visando a obtenção de receitas.

Aduz que o que importa é se o bem ou serviço é diretamente aplicado nº processo produtivo, de forma a representar elemento essencial na obtenção da receita com a venda de bens e afirma que os bens cujas aquisições foram glosadas são indispensáveis ao processo produtivo, por serem aplicados diretamente no seu processo produtivo e indispensáveis a este, o que poderá ser demonstrado pela prova pericial cuja produção pleiteia.

Como exemplo de bens cuja qualificação como insumos resta plenamente evidenciada, destaca partes e peças de páscarregadeiras, perfuratrizes e outros equipamentos destinados à própria atividade de lavra. Também menciona os bens descritos como correias transportadoras que, segundo explica, consistem em típicos produtos intermediários responsáveis pela movimentação do minério, no âmbito da mina.

Aduz que, uma vez estando referidos bens diretamente relacionados ao processo produtivo, inclusive sofrendo desgaste físico, o direito de crédito é evidente, ainda que se tratem de partes e peças utilizadas na manutenção de equipamentos industriais, como ilustrado pela Solução de Divergência COSIT n.° 35/2008.

No que concerne aos valores inseridos no montante informado a título de Serviços Utilizados como Insumo, contesta a glosa dos valores referentes aos

DOCUMENTO VALIDADO

serviços de operação portuária e os referentes a valores ocorridos antes do período a que se refere o crédito pleiteado. Alega que tais serviços, ainda que não se trate, especificamente, de serviços de transporte ou armazenagem, integra etapa indissociável do transporte da mercadoria, sem a qual restaria inviabilizada a venda do produto final. Aduz que legislação permite o crédito em relação ao frete na venda e argumenta que se tal frete, dadas as peculiaridades da operação, não se completa sem a fase intermediária, deve a norma ser interpretada de forma a estender o direito ao crédito a todas as despesas que, além de ensejarem a fabricação do produto ou realização do serviço, permitam a entrega do bem ao comprador final, no que se enquadrariam os mencionados serviços portuários.

E acrescenta que o Fisco ignorou o fato de que realiza atividades de movimentação de carga por conta de terceiros, praticando serviços portuários, que compõem parte de sua receita, o que pode ser confirmado a partir da DIPJ e das cópias das notas fiscais de prestação de serviços que traz em anexo.

Defende que, de qualquer forma, o direito aos créditos sobre tais serviços existe, dada a natureza do regime não cumulativo da contribuição, que permite ageração de crédito em relação a todos os custos necessários e inerentes à atividade produtiva geradora da receita.

Com base neste mesmo entendimento passa a defender o crédito em relação aos serviços: de geologia, estudos e pesquisas, prospecção e sondagens que informa consistirem de serviços que antecedem o processo produtivo, mas essencial para que o mesmo ocorra; de logística, que informa serem realizados para garantir agilidade e segurança nº transporte do próprio minério e das cargas de terceiros; de capatazia, onde se promove a movimentação de mercadorias nas instalações portuárias, de praticagem e rebocagem, onde os rebocadores realizam manobras de atracação e desatracação de navios; serviços de manutenção em equipamentos ferroviários e os dispêndios em equipamentos de telecomunicação que consistem de dispêndios diretamente vinculados à operação de tráfego ferroviário, que como foi reconhecido pelo próprio auditor, integra parte de suas receitas.

Traz excertos de decisões do CARF a fim de corroborar o tal entendimento.

A recorrente defende os créditos relacionados aos Bens do Ativo Imobilizado, – bens integrantes da estrutura ferroviária mantida pela recorrente , reiterando os argumentos expendidos no item em que contesta as glosas relacionadas a Serviços Utilizados como Insumo, à medida que não há como se dissociar a geração de receitas da concretização da venda por meio da movimentação interna e transporte para entrega do produto ao adquirente.

Alega ainda que, tendo em vista que os bens cujos valores de aquisição foram glosados fazem parte da superestrutura da linha férrea, tais bens têm relação direta com seu objetivo social, qual seja, explorar o tráfego de ferrovias, à medida que não se podem conceber a prestação de serviços de transporte ferroviário sem

DOCUMENTO VALIDADO

a superposição de dormentes, trilhos, perfis e outros materiais, de forma a compor a referida linha férrea.

Ao final, a recorrente formula pedido de pericial técnica.

Em sessão de 13/12/2013, a DRJ julgou a manifestação de inconformidade improcedente (Acórdão nº 07-33.688), tendo adotado a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

ANO-CALENDÁRIO: 2008

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

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

DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE

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

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

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

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

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> PIS. COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DO CRÉDITO. REGIME DE COMPETÊNCIA.
>
> A adoção do regime de competência na apuração das Contribuições para o PIS e da Cofins e dos correspondentes créditos da não cumulatividade decorre da legislação tributária, sendo, portanto, de observação obrigatória pelo contribuinte e pela Administração Tributária.
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP ANO-CALENDÁRIO: 2008 PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.
>
> As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da contribuição para o PIS são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.
>
> PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO.
>
> No regime não cumulativo da contribuição para o PIS, somente são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: os combustíveis e lubrificantes, as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.
>
> Manifestação de Inconformidade Improcedente
>
> Direito Creditório Não Reconhecido

Em 03/02/2014, a Recorrente interpôs seu recurso voluntário, tendo aduzido razões semelhantes àquelas já apresentadas em sua manifestação de inconformidade, acrescendo preliminar de nulidade por negativa de perícia.

Em sessão de 26/04/2017, decidiu esta Turma Julgadora pela conversão do julgamento em diligência, tendo-se requisitado à fiscalização as seguintes providências:

> a) elaborar relatório identificando quais dos bens e serviços utilizados que foram objeto de glosa com a indicação dos motivos para o indeferimento do pleito do contribuinte, bem como, se julgar necessário, de manifestar se quanto as informações trazidas nos laudos técnicos;

> b) ofertar ao Contribuinte, bem como à Fazenda Pública, oportunidade para que possam contra arrazoar, se entenderem necessário, acerca do relatório produzido.

No relatório de diligência de 30/05/2019, o Auditor concluiu pela insuficiência probatória para a validação dos créditos:

> Diante dos fatos expostos, para esta Fiscalização, mesmo desconsiderando os conceitos estabelecidos na IN SRF n.º 404, de 2004, e aplicando o entendimento do STJ sobre o assunto, não seria possível validar os créditos de PIS pleiteados pela contribuinte, pois falta conjunto probatório hábil a amparar as suas alegações, tendo em vista que as memórias de cálculo apresentadas pela impugnante restringiram-se a apenas parte dos valores informados no Dacon e as planilhas apresentadas não permitem a plena verificação solicitada pelo CARF.
>
> Por fim, cabe repisar que foram acostadas aos autos: as planilhas apresentadas pela contribuinte na fase inquisitória e no âmbito desta diligência e as planilhas elaboradas pela fiscalização a partir dos arquivos acostados ao processo, nas quais foram inseridas tabelas dinâmicas e filtros para auxiliar os ilustres conselheiros na tarefa de identificar os créditos de PIS que a mineradora faz jus. Não obstante, fica a Demac/RJO a disposição para dirimir novas dúvidas e refazer os cálculos que o CARF julgarem devidos em decorrência de posicionamentos favoráveis à contribuinte.

Diferentemente do que ocorreu nos PAF nº 16682.720408/2012-51, 16682.720410/2012-21 e 16682.720421/2012-19, cuja matéria é bastante similar à apreciada no presente recurso, não houve a designação de nova diligência para a complementação das informações prestadas pela contribuinte acerca da essencialidade ou relevância dos gastos à luz do conceito de insumo estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ no REsp nº 1.221.170 (Temas nº 779 e 780).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Bruno Minoru Takii**, relator

O presente recurso é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar este feito, nos termos do art. 65, Anexo Único, da Portaria MF nº 1.364/2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

DOCUMENTO VALIDADO

De partida, não conheço das razões recursais que buscam afastar a aplicação de leis e atos normativos com base em matérias constitucionais, pois há vedação nesse sentido imposta pela Súmula CARF nº 02.

Além disso, apesar de não ter havido a designação de diligência complementar no presente processo, levando-se em consideração que as questões factuais são idênticas às discutidas nos PAF nº 16682.720408/2012-51, 16682.720410/2012-21 e 16682.720421/2012-19 (julgados nesta mesma sessão), os resultados probatórios ali obtidos também serão aqui utilizados, valendo-se ressalvar que, quando houver referência à planilha juntada nos mencionados processos, a referência ao trimestre contida no nome do arquivo deve ser lida como referente ao trimestre em julgamento.

Feita essa consideração preambular, passo à análise do tópico preliminar do recurso voluntário.

I – Preliminares

I.1. – Da nulidade do despacho decisório e do acórdão da DRJ

Em tópico preliminar, alega a Recorrente que a autoridade fiscal teria adotado critérios genéricos para negar o direito creditório pleiteado, o que teria resultado em vício no lançamento tributário (cf. art. 142, CTN), tendo trazido alguns exemplos de supostos erros cometidos pela Fiscalização no que diz respeito à análise de informações e documentos.

De início, como se trata de despacho decisório, não há que se falar em nulidade do lançamento, pois, nesse ato, apenas não se homologa o direito creditório pleiteado pela contribuinte. Assim é a jurisprudência no CARF:

> DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE INEXISTENTE.
>
> Carece de motivação legítima para decretação de nulidade do despacho decisório, uma vez que o despacho decisório não é lançamento tributário, para atender os preceitos do art. 142 do CTN, e não houve glosa de créditos da recorrente, apenas não foi homologada compensação porque o crédito apontado foi utilizado em outra compensação.
>
> (CARF. Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção. PAF nº 18490.720058/2015-59. Acórdão nº 3302-008.682. Pub. 28/08/2020)

Depois, em que pese a possibilidade de existência de equívocos de análise da legislação e do conjunto probatório eventualmente cometidos pela Fiscalização, erros dessa natureza não inviabilizam o exercício dos direitos à ampla defesa e ao contraditório da

DOCUMENTO VALIDADO

contribuinte, razão pela qual não são motivos suficientes para a anulação do despacho decisório, sendo essa a jurisprudência prevalente no CARF:

> DESPACHO DECISÓRIO ELETRÔNICO. NULIDADE.
>
> Demonstrados os cálculos e a apuração efetuada e possuindo o despacho decisório todos os requisitos necessários à sua formalização, sendo proferido por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa e onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal, não há que se falar em nulidade.
>
> (CARF. Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção. PAF nº 10840.900756/2013-45. Acórdão nº 1402-004.640. Pub.: 20/08/2020)

> CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.
>
> O cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do ato administrativo -auto de infração e/ou despacho decisório, impedindo o sujeito passivo de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo.
>
> (CARF. Primeira Turma Extraordinária da Terceira Seção. PAF nº 10120.000597/2006-83. Acórdão nº 3001-000.650. Pub.: 10/01/2019)

Aliás, é relevante aqui pontuar que tais questões evocadas pela Recorrente, se e quando pertinentes, dizem respeito ao próprio mérito do direito creditório, pontos esses que serão apreciados neste voto sob essa específica perspectiva.

Relativamente à decisão recorrida, alega a Recorrente que a DRJ desconsiderou circunstâncias que demandavam o aprofundamento probatório e que, por não se ter convertido o julgamento em diligência, haveria nulidade por cerceamento aos direitos à ampla defesa e ao contraditório.

Quanto a esse ponto, é relevante pontuar que a designação de diligência/perícia é dependente do juízo do Julgador acerca de necessidade do procedimento, indeferindo o pedido sempre que considerar que o ato é prescindível ou impraticável, conforme previsto no art. 18 do Decreto nº 70.235/1972.

Ademais, ao se analisar a decisão da DRJ, o que se verifica é que o colegiado fez a apreciação dos pontos controvertidos e fundamentou as suas conclusões de forma coerente, dando integral cumprimento ao princípio do livre convencimento motivado do julgador, previsto no art. 371 do CPC. E em razão disso, a Recorrente conseguiu apresentar todos os seus pontos de inconformismo, o que evidencia que não se está diante de caso de nulidade de decisão.

DOCUMENTO VALIDADO

E ainda que assim não fosse, tem-se que o pedido da Recorrente pela diligência já foi atendido por esta E. Turma Julgadora, que determinou a realização desse ato de aprofundamento probatório em duas oportunidades.

Desta feita, pelos argumentos aqui apresentados, voto pela rejeição da preliminar arguida.

II – Mérito

II.1. Do conceito de insumo

Quanto à questão do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de não cumulatividade das contribuições ao PIS/Pasep e COFINS, antes mesmo da posição vinculante trazida pelo STJ no REsp nº 1.221.170, havia já o entendimento neste E. CARF de que o critério utilizado não poderia ser aquele adotado pela legislação do IPI – onde só de admite o creditamento sobre matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção –, pois extremamente restritivo e inadequado às previsões legais específicas dessas contribuições, tampouco se poderia utilizar os critérios de dedutibilidade previstos na legislação do IRPJ, uma vez que o texto legal das contribuições não prevê abertura e liberdade semelhante àquela disposta no artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 (ex. Acórdão nº 3202-001.022, julgado pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção na sessão de 27/11/2013).

Em sede de recurso repetitivo (Temas nº 779 e 780), o STJ julgou o REsp nº 1.221.170 na sessão de 22/02/2018, buscando cravar o ponto entre os extremos da restritividade imposta na legislação do IPI – tese essa até então adotada pela RFB por meio das INs RFB nº 247/2002 e 404/2004 – e, do outro lado, e a maior permissividade prevista nas normas atinentes ao IRPJ.

E sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes, foram fixadas as teses de que (a) as INs da RFB eram ilegais, 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.

Para o Tribunal Superior, a essencialidade se refere ao item do qual o produto ou serviço dependa de forma fundamental, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade ou suficiência.

Já o critério de relevância diz respeito à necessidade de integração do item ao processo produtivo como um todo, e não exatamente na produção ou na execução do serviço, seja por peculiaridades na cadeia produtiva ou em razão de imposição legal. Quanto a esse critério, destaca-se no voto que o seu alcance é mais abrangente que o da pertinência, esse sim, demandante de uma ligação direta do insumo à produção ou à execução de serviços:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> (...) 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.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

Consoante se verifica no voto do Ministro Cambell Marques, por se ter optado pela adoção de critérios subjetivos, haveria a necessidade de análise casuística de cada rubrica, adotando-se, para isso, o chamado "teste de subtração" onde, por meio de um exercício mental, subtrai-se do cenário o custo/despesa "candidato" ao desconto de créditos de PIS/COFINS.

Desta forma, caso a subtração do item obste a atividade da empresa ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes, tem-se que o custo/despesa deve ser tido como insumo. Por outro lado, sendo negativa a resposta, obsta-se o direito ao creditamento. É o que se verifica no trecho abaixo:

> (...) 4. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo "teste de subtração", que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte

No âmbito da Administração Tributária, houve a publicação da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF nos termos do art. 19 da Lei nº 10.522/2002 e, pela Receita Federal, o Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, vinculando a Administração Tributária à comentada decisão do STJ.

DOCUMENTO VALIDADO

Especificamente em relação às despesas decorrentes de imposição legal, a Nota da PGFN esclarece que se trata de "itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos":

> 36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade.
>
> Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.

E procedidas a considerações sobre o entendimento deste Julgador sobre o alcance do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS, vamos à análise casuística das rubricas que foram objeto de questionamento.

II.1.1. – Bens para revenda. Dos créditos apurados sobre os gastos com fretes contratados com a MRS Logística

Na linha do DACON relativa aos "Bens para Revenda", a Fiscalização identificou que cerca de 77% das operações se referiam à contratação de fretes (CFOP 1352), e buscou averiguar o motivo junto à contribuinte.

Em resposta, a contribuinte esclareceu que se tratava de um erro de preenchimento do DACON, e que tais operações se referiam ao transporte de minérios, da mina até o porto em que esses produtos eram exportados. Por considerar que não havia prova suficiente de que os fretes estavam diretamente atrelados à operação de venda/exportação, houve a glosa dos créditos. É o que constou do Parecer que acompanhou o despacho decisório:

> Nesse sentido, em que pese as Notas Fiscais da MRS indicarem o "Transporte de Mercadoria destinada ao exterior", cabe verificar se o translado ocorreu já inserido em uma venda realizada ou apenas dentro de uma operação logística da empresa.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> Dentro deste contexto, e principalmente para oferecer a empresa oportunidade para corrigir os equívocos cometidos no preenchimento do DACON, a contribuinte foi intimada, em 23/08/2012, a apresentar planilhas anuais especificando os serviços que deveriam estar classificados como Despesas de Frete na operação de venda, nas quais contasse pelo menos: a)Número da Nota Fiscal de Vendas onde conste o valor da Despesa de Frete; b) Número do respectivo Conhecimento de Transporte; c) data de emissão da Nota Fiscal de Vendas e do Conhecimento de Transporte; d) data da efetiva entrada (ref. à despesa de frete); e) valor da Despesa de Frete; f) CNPJ do tomador e do prestador dos serviços.
>
> A empresa somente respondeu sobre o assunto, em 14/11/2012, após três solicitações de prorrogação de prazo, acostando ao processo os documentos de fls. 356/382.
>
> Reproduz-se a seguir parte dos esclarecimentos apresentados: (...)
>
> Considerando o erro de preenchimento do DACON, a demora no atendimento à Administração Tributária e a parca documentação trazida à baila, pode-se inferir que a contribuinte não se preocupou em lastrear os referidos valores informados como créditos nas aquisições de bens para revenda. Com efeito, a apresentação de um único conjunto de notas fiscais referentes a apenas uma operação de venda, desamparada de qualquer contrato ou pedido, depois de quase três meses da data de ciência de intimação específica para a comprovação do crédito em análise, não é compatível, nem com a ordem de grandeza dos valores envolvidos, nem com o avançado nível de governança corporativa com a qual sabidamente a VALE S/A é administrada.
>
> Sem dúvida, o montante dos créditos envolvidos, que abrange importâncias relativas não só a 2008, mas também outras referentes aos anos-calendário de 2009 e 2010, merece conjunto probatório mais robusto que o ofertado pela interessada no ressarcimento.
>
> Desta forma, cabe glosar os valores referentes aos serviços de transporte prestados pela MRS Logística por falta de comprovação dos créditos informados no DACON.

Em sede recursal, a Recorrente especificou que os gastos com frete que foram objeto de glosa se referiam à contratação de serviços de transporte ferroviário da empresa "MRS Logística".

De acordo com a Recorrente, os fretes eram contratados para o transporte de minérios – classificados pela empresa como "produtos acabados" em planilha juntada em diligência - das áreas de extração até os portos, onde esses eram descarregados para a formação de lote de exportação, dentro de recintos alfandegados, sendo, posteriormente, embarcados para transporte marítimo ao estabelecimento de sua subsidiária estrangeira.

Para a defesa dos créditos, a Recorrente sustenta que o frete de produto acabado deve ser considerado como insumo (art. 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003) ou, subsidiariamente, como custo vinculado à operação de venda (art. 3º, inc. IX, e art. 15, da Lei nº 10.833/2003).

Relativamente à primeira linha de defesa, de possibilidade de apuração de créditos no frete de produtos acabados entre estabelecimentos de mesma titularidade, faz-se mandatória a aplicação da Súmula CARF nº 217, que é contrária à pretensão da contribuinte:

> Súmula CARF nº 217
>
> Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Relativamente à segunda linha defesa, a Recorrente juntou contrato de exportação vigente para o período fiscalizado, firmado entre a ela e sua subsidiária estrangeira, documento esse que foi analisado pela DRJ e considerado insuficiente para assegurar o direito creditório.

A posição da DRJ é acompanhada por este Julgador, pois, conforme detalhado desde a fase de fiscalização, a defesa dos gastos com frete como custo da operação de venda deveria ser suportada por notas fiscais de venda e conhecimentos de transporte que confirmassem as alegações feitas nas peças recursais, sendo insuficiente a simples apresentação do contrato de exportação firmado com a sua subsidiária estrangeira.

Neste ponto, é relevante destacar que aquele que alega possuir direito creditório tem o dever de comprová-lo, conforme previsto no art. 373, inc. I, do CPC.

Nesse sentido, é a jurisprudência do CARF:

> PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA.
>
> Cabe ao contribuinte o ônus de provar a existência e a qualidade do seu direito creditório, não cabendo transferir esse mister à atividade fiscalizatória. O princípio da verdade material implica a flexibilização do procedimento probante, mas não serve para suprimir o descuido do contribuinte em provar seu direito, em especial quando intimado na fase fiscalizatória para cumprir com este ônus.
>
> (CARF. PAF nº 10880.000529/2002-99. Acórdão nº 3002-004.019. Pub.: 05/01/2026)

> RESSARCIMENTO DE PIS-PASEP/COFINS. CRÉDITO DECLARADO. APRESENTAÇÃO DE PROVAS. ÔNUS PROBATÓRIO.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> Cabe ao contribuinte ônus em comprovar a existência do direito creditório alegado através de demonstrativos contábeis e fiscais. (CARF. Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção PAF nº 12585.720502/2011-77. Acórdão nº 3401-013.059. Pub.: 08/07/2024)

Desta feita, por insuficiência probatória, mantenho a decisão da DRJ sobre os gastos com frete da empresa "MRS Logística".

II.1.2. – Das planilhas e laudos juntados em diligência

Relativamente aos bens e serviços utilizados como insumos, o parecer vinculado ao despacho decisório adotou os critérios das Instruções Normativas declaradas ilegais pela STJ, ensejando, por esse motivo, a dilação probatória promovida por esta Turma Julgadora.

Na primeira diligência, a Fiscalização demandou à Recorrente a juntada dos seguintes documentos:

(a) "*1. Descrever os* processos *produtivos e de prestação de serviços da empresa, empregados no ano de 2008, por produto produzido e serviço prestado, atribuindo um código exclusivo a cada uma de suas etapas";*

(b) *"2. Apresentar planilha contendo as descrições detalhadas das respectivas etapas de produção/prestação de serviço por seu código/nome e, se for o caso, o respectivo item do laudo técnico apresentado ao longo da discussão administrativa.";*

(c) "*Apresentar planilhas referentes ao 3º trimestre de 2008 que complemente as informações contidas nos arquivos fornecidos originalmente para justificar os créditos informados nas seguintes linhas do Dacon:*

Arquivo
01. Bens para Revenda
02. Bens Utilizados com Insumos
03. Serviços Utilizados como Insumos
10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado

(d) Repetindo os dados constantes nas planilhas originais, a contribuinte deve complementar as informações já fornecidas, de forma que seja possível identificar a interferência de cada bem e serviço no processo produtivo, detalhando o modo de

DOCUMENTO VALIDADO

consumo/aplicação dos itens discriminados nos referidos arquivos, utilizando ao menos os campos detalhados a seguir:

i) Unidade de Controle;

ii) Conta Contábil;

iii) Centro de Custo;

iv) Código NCM de 8 (oito) posições dos itens;

v) Código e nome da etapa do processo produtivo/prestação de serviço em que cada item foi consumido ou aplicado (campos distintos);

vi) Item do Laudo Técnico vinculado;

vii) Quando o insumo foi aplicado na produção de bens, descrição e código NCM do bem produzido, (campos distintos);

viii) Quando o insumo for aplicado na prestação de serviços, descrição do serviço prestado;

ix) Quando o insumo foi consumido ou aplicado no imobilizado (insumos não imobilizados), descrição do respectivo ativo imobilizado e, caso existam, o seu código interno e o correspondente código NCM de 8 (oito) posições (campos distintos);

Após o recebimento dos documentos e respectiva análise, o Auditor elaborou relatório de informação fiscal inconclusivo, pois entendeu que a contribuinte não cumpriu com a sua solicitação na integralidade, uma vez que restringiu a análise apenas aos gastos que teriam sido objeto de glosa.

Em seu entendimento, para que as planilhas juntadas pela Recorrente pudessem ser aceitas, a totalidade dos gastos que ensejaram o pedido de crédito deveria passar por revisão. É o que consta do seguinte trecho do relatório de informação fiscal:

> A comparação dos quadros mostra as diferenças entre os valores. Sobre o assunto, cabe salientar que, apesar de em seu recurso ao CARF, a contribuinte ter invocado várias vezes o princípio da verdade material para afastar a preclusão do direito de apresentação de provas documentais, ao ser intimada para apresentar as informações que referendariam o direito pleiteado, a empresa informou em suas respostas que restringiu os dados solicitados aos créditos glosados.
>
> O procedimento da reclamante demonstra que a empresa foi seletiva na apresentação de seus dados, o que além de ser contra a busca da verdade material, inviabiliza o aprofundamento desta diligência pela Fiscalização e a plena verificação pelo emérito Conselho de qual é o papel de cada insumo informado no Dacon no processo produtivo do sujeito passivo.

DOCUMENTO VALIDADO

> Nesse sentido, importante notar que, em função da metodologia adotada pela auditoria responsável pela apreciação dos pedidos de ressarcimento, a qual se baseou nas respostas apresentadas pela empresa e demais informações repassadas pela Vale, como o Manual de Tomada de Créditos (fls. 225/242), o novo conjunto probatório pode até revelar que alguns créditos glosados não encontram guarita no entendimento aceito no STJ. Como já explicado, a auditoria original analisou o pedido de ressarcimento à luz da IN SRF n.º 404, de 2004, considerando a sistemática de apuração de créditos usada no ano de 2008 pela mineradora. Aqui, há que se ressaltar que a metodologia utilizada pela contribuinte à época era outra e possuía em suas particularidades tantos pontos benéficos à empresa, como outros prejudiciais.
>
> Assim, se a Contribuinte pede a reapuração de seus créditos e o Conselho solicita a verificação dos vínculos dos créditos solicitados com os fluxos produtivos da empresa, n**ão pode a interessada aproveitar o que lhe era vantajoso no método original e reclamar outra apuração somente para o que não era favorável. Sem dúvidas, os novos critérios devem nortear toda a nova apuração de créditos.**

A meu ver, essa conclusão não se sustenta, isto porque, primeiro, se determinados gastos passaram sob o crivo mais severo nas Instruções Normativas declaradas ilegais pelo STJ, então, logicamente, passariam pelos critérios mais flexíveis de relevância e essencialidade para a caracterização como insumo; segundo, mesmo que a primeira premissa não se confirmasse, não pode o julgador adotar critérios jurídicos mais severos que aqueles já utilizados pela fiscalização, conforme prevê o art. 146, CTN; e em terceiro lugar, pode-se dizer que a limitação feita pela contribuinte contribui para a celeridade processual, à medida em que não sujeita à nova avaliação itens que, de antemão, já não eram objeto de qualquer controvérsia com o Fisco.

Desta forma, para se chegar a qualquer conclusão sobre a natureza jurídica desses gastos, faz-se necessário analisar o Relatório de Fluxo Operacional trazido pela Recorrente, conjuntamente com o laudo técnico e a planilha em que demonstra a vinculação existente entre cada item e etapa de seu processo produtivo.

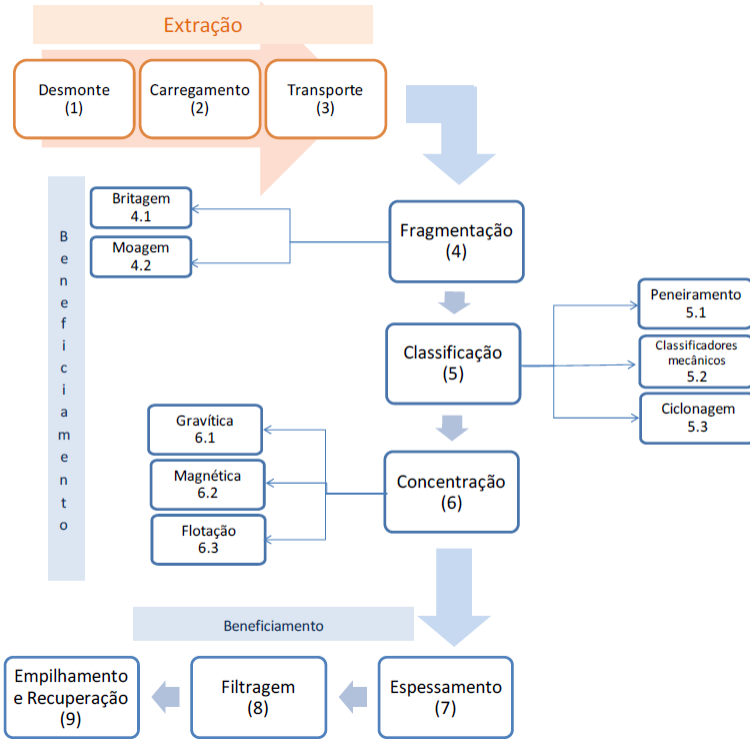
II.1.2.1. – Relatório de Fluxo Operacional

No relatório de fluxo operacional juntado pela Recorrente, a sua atividade é descrita em 06 processos distintos, nomeadas e pormenorizadas em etapas sequenciais da seguinte forma:

(a) Fluxo A – Minério de Ferro:

DOCUMENTO VALIDADO

Original



Ao se analisar o processo descrito no Fluxo A, identifica-se que todas as etapas (de 01 a 09) estão relacionadas à atividade de extração e processamento primário do minério de ferro.

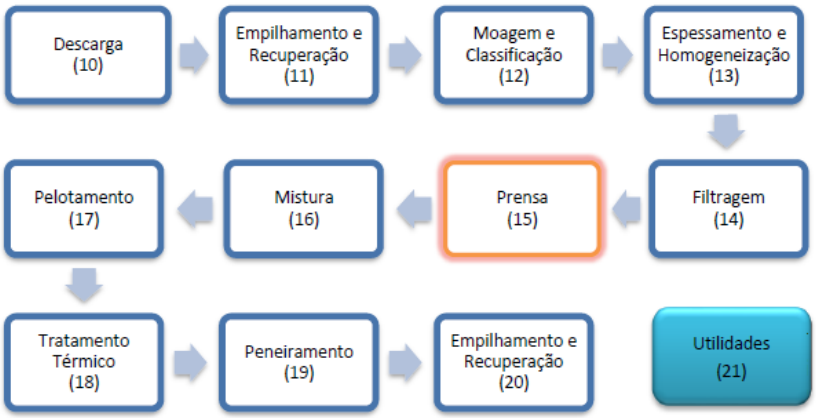
Ademais, é relevante destacar que a totalidade do Fluxo A descreve uma etapa anterior à fase de pelotização do minério de ferro (Fluxo B), o que permite concluir que o produto final, bem como os custos nele atrelados são, necessariamente, insumos da próxima etapa produtiva.

Desta feita, a totalidade dos itens classificados na "Base_de_Créditos_Glosados-2012-51_3T2008_fiscal", nas abas "Bens utilizados como insumos" e "Serviços utilizados como insumos", classificados no Fluxo A (etapas 01 a 09), e que tiveram a sua essencialidade ou relevância justificada, devem compor a base de créditos requerida pela Recorrente.

Esse entendimento aplica-se, inclusive, aos combustíveis e lubrificantes, bem como aos equipamentos e peças (desde não sujeitos à ativação) vinculados a esse centro de custo.

(b) Fluxo B – Pelota:

DOCUMENTO VALIDADO



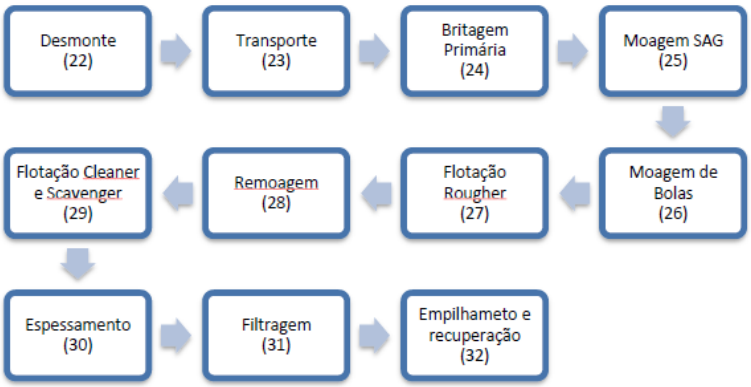
Trata-se de uma fase industrial da Recorrente, onde o minério de ferro passa pelas etapas 10 a 21, resultando no produto "pelota de minério de ferro".

Todas as etapas constantes do Fluxo B são essenciais à obtenção do produto final e, por isso, os gastos nela incorridos devem ser tidos como insumos.

Desta feita, a totalidade dos itens classificados na "Base_de_Créditos_Glosados-2012-51_3T2008_fiscal", aba "Bens utilizados como insumos" e "Serviços utilizados como insumos", classificados no Fluxo B (etapas 10 a 21), e que tiveram a sua essencialidade ou relevância justificada, devem compor a base de créditos requerida pela Recorrente.

Esse entendimento aplica-se, inclusive, aos combustíveis e lubrificantes, bem como aos equipamentos e peças (desde não sujeitos à ativação) vinculados a esse centro de custo.

(c) Fluxo C – Cobre:



DOCUMENTO VALIDADO

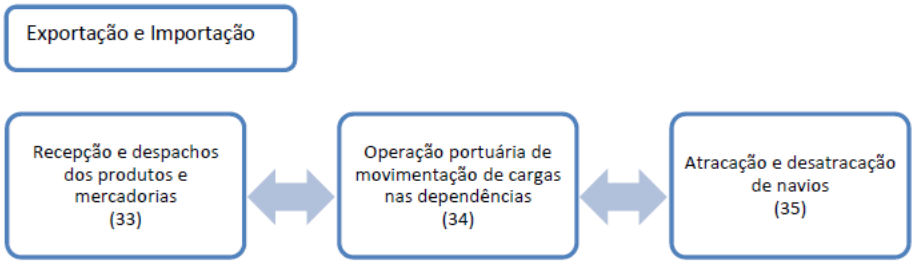
Ao se analisar o processo descrito no Fluxo C, identifica-se que todas as etapas (de 22 a 32) estão relacionadas à atividade de extração de minério de cobre, dentro de sua área de processamento primário.

Em certa medida, é semelhante à atividade extrativa do minério de ferro.

Desta feita, a totalidade dos itens classificados na "Base_de_Créditos_Glosados-2012-51_3T2008_fiscal", aba "Bens utilizados como insumos" e "Serviços utilizados como insumos", classificados no Fluxo C (etapas 22 a 32), e que tiveram a sua essencialidade ou relevância justificada, devem compor a base de créditos requerida pela Recorrente.

Esse entendimento aplica-se, inclusive, aos combustíveis e lubrificantes, bem como aos equipamentos e peças (desde não sujeitos à ativação) vinculados a esse centro de custo.

(d) Fluxo D – Porto



Relativamente à atividade portuária (Fluxo D – etapas 33 a 35), a informação existente é de que a maior parte dos gastos incorridos estão relacionados à exportação da produção mineral da Recorrente e, em menor medida, à atividade de prestação de serviços portuários a terceiros.

Relativamente às despesas portuárias vinculadas à exportação de produtos acabados, há vedação estabelecida pela Súmula CARF nº 232, transcrita a seguir:

> SÚMULA CARF Nº 232
>
> As despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Já no que diz respeito aos custos da prestação de serviços portuários, essa mesma lógica não se aplica, isto porque os gastos incorridos nessa atividade não se dão em fase pós-produtiva, mas durante e concomitantemente à própria prestação de serviços.

Desta feita, os gastos com bens e serviços vinculados à atividade de prestação de serviços portuários exportados, obedecido o critério de rateio proporcional de 1,66% (critério de rateio = Conta 4312 Serviços Portuários / (Conta 4111 Receita de Produtos no Mercado Externo + Conta 4312 Serviços Portuários).

(e) Fluxo E – Ferrovia



Relativamente aos gastos relacionados às ferrovias (Fluxo E – etapas 37 e 38), o laudo técnico fornecido pela Unicamp, intitulado "Integração Logística do Processo Produtivo de Extração de Minério de Ferro", informa que esses estão vinculados à movimentação de produtos entre os processos produtivos (produtos intermediários, portanto) e, também, à fase de comercialização do produto acabado:

> 5.3.3 Terminais Ferroviários
>
> A empresa objeto de estudos opera com terminais ferroviárias para movimentação dos produtos entre os processos produtivos, principalmente nas etapas finais de transformação e comercialização, destacando o embarque de minérios de ferro diretamente das usinas de beneficiamento ou de produção de pelotas.
>
> Como exemplo dessa integração, será destacado os terminais do Estado de Minas Gerais, especificamente o TFA – Terminal Ferroviário de Andaime, que está integrado ao processo produtivo do Corredor Sul da empresa objeto de estudo e é responsável pelo movimento interno de transporte dos produtos vendidos para atendimentos dos pedidos realizados pelos clientes, como ilustrado na figura 31a .

Relativamente à movimentação de produto acabado, aplica-se aqui a mesma lógica utilizada no tópico referente à contratação de fretes junto à "MRS Logística" para rejeitar o direito

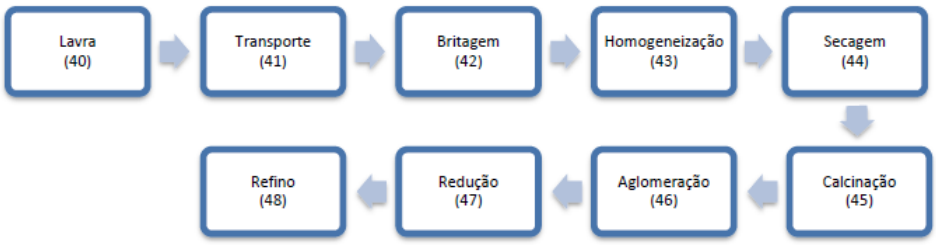
DOCUMENTO VALIDADO

ao creditamento sobre bens e serviços vinculados às etapas 37 e 38 – isto é, por se tratar de fase pós produtiva –, valendo-se pontuar que este Julgador, em outra oportunidade de julgamento de recurso do mesmo contribuinte, adotou posição contrária a essa, pois, naquele caso, não havia confissão quanto à matéria de fato (transporte de produto acabado entre estabelecimentos de mesma titularidade).

Já no que diz respeito à movimentação de insumos e produtos intermediários, a conclusão é, em princípio, favorável à pretensão da Recorrente, isto porque há completa adequação ao critério de essencialidade dentro do processo produtivo da empresa, isto é, caso o dispêndio seja eliminado, o fluxo produtivo para e, por conseguinte, inviabiliza a atividade econômica da empresa.

Contudo, ao se analisar a planilha "Base_de_Créditos_Glosados-2012-51_3T2008_fiscal", não é possível identificar os casos em que as etapas 37 e 38 estão exclusivamente vinculadas a essa atividade, o que leva a concluir, por insuficiência probatória, que a glosa deve ser mantida, relativamente aos gastos vinculados às receitas de venda.

(f) Fluxo F - Ferroníquel



Ao se analisar o processo descrito no Fluxo F, identifica-se que todas as etapas (de 40 a 48) estão relacionadas à atividade de extração de minério de ferroníquel, dentro de sua área de processamento primário.

Em certa medida, é semelhante à atividade extrativa do minério de ferro e de cobre.

Desta feita, a totalidade dos itens classificados na "Base_de_Créditos_Glosados-2012-51_3T2008_fiscal", aba "Bens utilizados como insumos" e "Serviços utilizados como insumos", classificados no Fluxo F (40 a 48), e que tiveram a sua essencialidade ou relevância justificada, devem compor a base de créditos requerida pela Recorrente.

Esse entendimento aplica-se, inclusive, aos combustíveis e lubrificantes, bem como aos equipamentos e peças (desde não sujeitos à ativação) vinculados a esse centro de custo.

DOCUMENTO VALIDADO

II.2. – Dos itens do ativo imobilizado

Relativamente aos bens do ativo imobilizado, a Recorrente se limitou a apresentar defesa aos gastos incorridos com as ferrovias particulares, razão pela qual se tem operada a preclusão consumativa quanto aos demais itens. Abaixo, trecho da fundamentação do recurso voluntário:

> 172. Recai sobre a Recorrente ainda a manutenção da glosa de créditos sobre os bens do ativo imobilizado.
>
> 173. Fato é que a Recorrente promoveu a aquisição de diversos materiais que compõem as linhas férreas, a exemplo de trilhos, contra-trilhos, dormentes, outros materiais de fixação, locomotivas e vagões.
>
> 174. É dizer, referidos materiais fazem parte do que se denomina superestrutura da linha férrea, na qual os trilhos, perfis e dormentes e demais materiais de fixação são superpostos e fixados de forma a permitir que os equipamentos rodantes - locomotivas e vagões - trafeguem sem que seja rompida a linha férrea.
>
> 175. Portanto, tendo em vista que tais bens fazem parte da superestrutura da linha férrea, força é convir que tais aquisições têm relação direta com o objetivo social da Recorrente, qual seja, explorar o tráfego de ferrovias (cf. Estatuto Social anexo à Manifestação de Inconformidade, doc. 02), na medida em que não se pode conceber a prestação de serviços de transporte ferroviário sem a superposição de dormentes, trilhos, perfis e outros materiais, de forma a compor a referida linha férrea.

Relativamente aos itens vinculados às ferrovias, tem-se que apenas as máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (a) para locação a terceiros, ou (b) para a utilização na produção de bens destinados à venda ou (c) na prestação de serviços, podem gerar créditos de PIS/COFINS pela via da depreciação, conforme previsto no art. 3º, inc. VI, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

> Art. 3º (...)
>
> VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)
>
> (...)
>
> § 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

DOCUMENTO VALIDADO

> (...)
>
> III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

Conforme já tratado em tópico anterior, a Recorrente teria, em tese, direito à apropriação de créditos vinculados aos gastos incorridos durante a fase produtiva. Contudo, por ausência de documentos que façam a segregação segura do que está vinculado ao transporte de insumos e produtos intermediários (creditável), do que se vincula ao transporte de produtos acabados (não creditável), não é possível reverter a glosa procedida pela fiscalização.

Já no que diz respeito aos gastos vinculados à prestação de serviços ferroviários nacionais, embora exista direito ao creditamento dos encargos de depreciação de forma proporcional, este não diz respeito ao presente processo, que se trata de pedido de ressarcimento de créditos vinculados às receitas de exportação.

Portanto, mantenho a glosa procedida pela fiscalização.

III – Conclusão

Diante do exposto, voto para rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o creditamento sobre bens e serviços utilizados nos fluxos A, B, C e F e sobre as despesas portuárias vinculadas à prestação de serviços portuários, conforme rateio definido no voto, em relação ao fluxo D.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Rachel Freixo Chaves

Conselheiro Rachel Freixo Chaves

DOCUMENTO VALIDADO

1. Pede-se vênia para divergir do voto condutor, na extensão em que manteve a glosa relativa aos creditamentos sobre fretes contratados com a MRS Logística, sobre bens e serviços utilizados no Fluxo E e sobre despesas de depreciação dos bens do ativo imobilizado. A divergência, portanto, abrange integralmente esses três capítulos específicos do mérito, tal como consignado no resultado proclamado pelo colegiado.

2. Incialmente, importante assentar que não se mostra juridicamente adequado examinar a operação de transporte ferroviário de forma fragmentada, como se cada deslocamento pudesse ser artificialmente destacado da realidade operacional una, contínua e complexa em que se insere a atividade da recorrente.

3. No caso concreto, o modal ferroviário não constitui elemento externo, eventual ou meramente acessório, mas infraestrutura vital à articulação física do processo econômico, integrando a circulação de insumos, produtos intermediários e mercadorias ao longo de uma cadeia logística indivisível.

4. A análise do creditamento, portanto, não pode ser conduzida em abstração, nem à margem da realidade material da operação, sob pena de se desconsiderar que, em setores de elevada escala e capilaridade territorial, como o de mineração e exportação, a ferrovia representa verdadeiro eixo estruturante da produção e do escoamento, além de desempenhar função estratégica para o fluxo logístico nacional.

5. Nessa perspectiva, a valoração jurídica dos dispêndios deve observar a inserção concreta do modal ferroviário na dinâmica operacional da contribuinte, e não uma visão atomizada e descolada da efetiva complexidade do sistema logístico por ela utilizado.

6. A razão central da divergência reside em três premissas.

7. A primeira é a de que o exame do direito ao crédito, no regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não pode ser resolvido por classificação meramente formal, nem por presunções extraídas isoladamente do preenchimento do DACON, do CFOP ou da nomenclatura contábil do dispêndio.

8. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, no REsp 1.221.170/PR, firmado sob o rito dos repetitivos, assentou que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, vale dizer, segundo a imprescindibilidade ou a importância do bem ou do serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

9. A segunda é a de que, uma vez demonstrada a integração material do gasto ao processo de produção, à prestação de serviços ou à operação econômica que gera a receita exportadora, a glosa integral somente se justifica diante de efetiva ausência de prova minimamente idônea, e não quando os autos revelam, ainda que por prova técnica e por elementos de vinculação indireta, a inserção funcional do dispêndio na cadeia operacional da empresa.

DOCUMENTO VALIDADO

10. A terceira é a de que, em situações de uso misto ou de afetação concomitante a atividades creditáveis e não creditáveis, a resposta juridicamente adequada tende a ser a segregação ou o rateio, e não a supressão total do crédito, sobretudo quando a própria moldura decisória reconhece, em tese, a aptidão creditável de parcela relevante dos dispêndios.

11. No que se refere aos fretes contratados com a MRS, os autos indicam que se trata de transporte de minério destinado à exportação, no trajeto entre a mina e o porto, conforme registrado na documentação fiscal examinada no processo. Não se trata, portanto, de hipótese que autorize, de forma automática, a aplicação da Súmula CARF nº 217, voltada a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa. A realidade fática descrita nos autos revela despesa diretamente vinculada ao escoamento da produção exportada, em etapa necessária à realização da receita, circunstância que atende ao critério da relevância fixado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR.

12. Também não considero suficiente, para afastar o direito creditório, a circunstância de ter havido erro de classificação no DACON. A obrigação acessória não prevalece sobre a materialidade efetiva da operação quando o conjunto documental permite identificar a natureza do dispêndio. Havendo comprovação de que o serviço se refere ao transporte ferroviário de minério destinado ao exterior, a glosa não deve subsistir.

13. Quanto ao Fluxo E, o próprio voto condutor reconhece que os gastos ferroviários ali discutidos se vinculam tanto à movimentação de produtos entre processos produtivos, isto é, insumos e produtos intermediários, quanto à movimentação de produto acabado. Reconhece, ainda, que, na parcela referente à circulação interna entre etapas produtivas, o dispêndio se ajusta ao critério da essencialidade. A manutenção da glosa decorreu, apenas, do entendimento de que não teria sido demonstrada segregação bastante entre as parcelas creditáveis e não creditáveis.

14. Nesse ponto, a divergência é objetiva. Uma vez admitido, pelo próprio voto, que parcela dos bens e serviços do Fluxo E está integrada ao processo produtivo, não se mostra correta a glosa integral. A consequência jurídica da destinação mista não é a rejeição total do crédito, mas o reconhecimento da parcela vinculada à atividade creditável, inclusive mediante rateio quando tecnicamente possível. O laudo técnico e os fluxos operacionais constantes dos autos evidenciam que a estrutura ferroviária não atua apenas na etapa final de comercialização, mas também na movimentação interna de insumos e produtos intermediários. Isso basta para afastar a glosa total.

15. No tocante às despesas de depreciação do ativo imobilizado, a própria legislação admite o desconto de créditos sobre encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, quando utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. O voto condutor também parte dessa premissa normativa. A controvérsia está na prova de vinculação dos bens à atividade produtiva.

DOCUMENTO VALIDADO

16. A meu ver, a glosa também não deve prevalecer nesse ponto. Os autos revelam que parcela relevante dos ativos controvertidos se insere no ambiente operacional da atividade minerária e do beneficiamento, não se confundindo com bens meramente administrativos. Eventuais dúvidas quanto a itens específicos poderiam justificar depuração pontual, mas não a manutenção integral da glosa sobre despesas de depreciação de bens produtivos.

17. A legislação autoriza o crédito, e a prova constante do processo é suficiente para reconhecer a vinculação dos ativos à atividade econômica desenvolvida pela recorrente.

18. Por essas razões, divirjo do voto condutor para dar provimento ao recurso voluntário também quanto aos créditos relativos aos fretes contratados com a MRS Logística, aos bens e serviços utilizados no Fluxo E e às despesas de depreciação dos bens do ativo imobilizado.

19. É como declaro meu voto neste particular.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves

DOCUMENTO VALIDADO