



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

**Processo n°** 11543.000506/2005-11  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-005.640 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de julho de 2018  
**Matéria** Cofins  
**Recorrente** CIA NIPO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO NIBRASCO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/12/2005

VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REMESSA PARA RECINTO ALFANDEGADO. NÃO-INCIDÊNCIA. COFINS

As mercadorias ou produtos remetidos, por conta e ordem da Empresa Comercial Exportadora - ECE, diretamente do estabelecimento da pessoa jurídica para recinto alfandegado consideram-se adquiridas com o fim específico de exportação e não se sujeitam à incidência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.

VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. APLICAÇÃO DO RE 627.815 EM REPERCUSSÃO GERAL

As variações cambiais ativas decorrentes de fechamento de contrato de câmbio caracterizam-se como receitas decorrentes de exportação e não se sujeitam à incidência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, conforme decisão definitiva proferida pelo STF no julgamento do RE 627.815, submetido à repercussão geral.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO.

A expressão "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" deve ser interpretada como bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação e na prestação de serviços, no sentido de que sejam bens ou serviços inerentes à produção ou fabricação ou à prestação de serviços, independentemente do contato direto com o produto em fabricação, a exemplo dos combustíveis e lubrificantes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar os lançamentos relativos: às vendas para a CVRD consideradas como de fim específico, às receitas de variações cambiais ativas decorrentes dos contratos de fechamento de câmbio e à glosa de créditos da não-cumulatividade sobre as aquisições dos serviços de coleta de dados para análise de vibrações e monitoramento em equipamentos, prestados pela CHOLE MONITORAMENTO DE MÁQUINAS, vencidos os Conselheiros Walker Araújo que dava provimento em maior extensão para reconhecer os créditos sobre serviços topográficos, operação e manutenção do aterro industrial, serviço de manutenção eletromecânica nos equipamentos de monitoramento ambiental e os Conselheiros José Renato Pereira de Deus, Diego Weis Jr e Raphael Madeira Abad que davam provimento em maior extensão para reconhecer os créditos sobre serviços topográficos, operação e manutenção do aterro industrial, serviço de manutenção eletromecânica nos equipamentos de monitoramento ambiental e tratamento de efluentes oleosos das oficinas de pelotização.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), Fenelon Moscoso de Almeida, Walker Araujo, Vinicius Guimaraes, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad..

## **Relatório**

Trata-se de declarações de compensação com créditos de Cofins não-cumulativa vinculados a receitas de exportação, parcialmente não-homologadas, em razão da apuração das seguintes infrações, de acordo com o Parecer Seort nº 1.499/2007 (e-fls. 1157 e ss): resultado da ação fiscal no MPF 07-2-01-00-2007-00345-5, cientificado em 17/12/2007 (e-fl. 1179):

1. Desconsideração das vendas efetuadas ao CNPJ 33.592.510/0220-42, pertencente à coligada CVRD, sob os CFOPs 5101, como vendas com o fim específico;
2. Não inclusão das variações cambiais ativas na base de cálculo da Cofins;
3. Glosa de créditos da não-cumulatividade dos serviços contratados diretos - SAC, serviços administrativos, serviços de auditoria, serviços decorrentes de atividades meio; glosa de parte dos serviços contratados CVRD (fator C, fator K, fator Y).

As infrações resultaram em não-homologação das compensações, bem como lavratura de Auto de Infração no processo nº 15578.000403/2007-76.

Após cientificada, a recorrente recebeu cartas cobranças e peticionou em 21/02/2008, informando que ter protocolado manifestação de inconformidade (e-fl. 1255). Intimado a apresentar referida manifestação, a recorrente não atendeu ao intimado, o que levou a Unidade de Origem a encaminhar os autos à Procuradoria da Fazenda Nacional/ES.

Por seu turno, a recorrente peticionou pelo cancelamento da inscrição em Dívida Ativa, informando que protocolara impugnação ao Auto de Infração no processo 15578.000403/2007-76 em 10/01/2008 (e-fls. 1301/1330), refutando as conclusões do Parecer Seort nº 1.499/2.007, que fundamentou o Despacho Decisório destes autos.

Por sua vez, o Secat da DRF/Vitória/ES acatou a impugnação efetuada no processo 15578.000403/2007-76, em razão de ser decorrente da mesma ação fiscal que culminou na elaboração do Parecer Seort nº 1.499/2007, que fundamentou tanto os despachos decisórios de homologação parcial de declarações de compensação nestes autos de nº 11543.000506/2005-11 como nos autos de nº 11543.001631/2004-67. Em vista da informação prestada pela RFB, a PRN/ES cancelou as inscrições em Dívida Ativa.

Em impugnação às e-fls. (1301/1330), a recorrente aduziu que não realizou venda de pelota de minério de ferro que não seja destinada ao mercado externo; que para aproveitamento da imunidade das receitas de exportação não importa que a venda seja destinada a recinto alfandegado ou que seja diretamente enviado ao embarque para exportação; que as vendas efetuadas à CVRD são destinadas exclusivamente para exportação; as variações monetárias ativas decorrentes do fechamento de contratos de câmbio se subsumem ao conceito de receita de exportação; que o crédito de ICMS não pode ser qualificado como receita, pois representa simplesmente um valor retificador do custo e se fosse considerado receita, seria receita de exportação isenta; o conceito de insumo não pode ser considerado restritivo como entendeu a autoridade fiscal, devendo ser interpretado à luz do regime não-cumulativo imposto pelo artigo 195, §12 da Constituição Federal; os serviços de frete bem como os demais serviços de operação da usina de pelotização geram créditos.

A Quinta Turma da DRJ/RJ2 no Rio de Janeiro proferiu o Acórdão nº 13-40.246, nos termos da seguinte ementa:

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

*Período de apuração: 01/02/2004 a 31/12/2005*

*VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.*

*Consideram-se isentas da COFINS as receitas de vendas e efetuadas com o fim específico de exportação somente quando comprovado que os produtos tenham sido remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.*

*RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL.*

*A exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da COFINS não alcança as variações cambiais ativas, que têm natureza de receitas financeiras, devendo, como tal, sofrer a incidência daquela contribuição.*

*NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.*

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

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. APRESENTAÇÃO DE PROVAS. DILIGÊNCIAS.*

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

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, pugnando o seguinte:

1. A recorrente efetua vendas com isenção de PIS/Cofins para a CVRD, uma vez que foi comprovado que os produtos são remetidos para recintos alfandegados, conforme decisão da DRJ/RJ2, proferida no processo 15.586.001586/2010-43;

2. As pelotas deixam o pátio da recorrente e são destinadas por esteiras diretamente para embarque em navios com destino ao exterior ou para os pátios da CVRD, que são considerados áreas alfandegadas, de acordo com o ADE nº 320/2006, dali seguindo para o embarque em navios com destino ao exterior;

3. Enfim, ratifica que as vendas para a CVRD são efetuadas com o fim específico de exportação;

4. A glosa de créditos da contribuição é indevida, uma vez que os serviços de operação e manutenção de equipamentos de produção são diretamente utilizados na produção do produto, sendo descabida a glosa sobre a rubrica classificada de insumos e sobre os fatores C, K e Y.

5. Que as variações monetárias ativas decorrentes de fechamento de contratos de câmbio se subsumem ao conceito de receita decorrente de operação de exportação;

6. Que são irregulares os ajustes acerca das devoluções de compras;

7. A aplicação do princípio da verdade material para apreciação de novos documentos acostados;

8. Alternativamente, a produção de prova pericial;

Ao final pede o integral provimento do recurso.

Na sessão de 23/12/2012, o julgamento foi convertido em diligência, nos termos abaixo:

*"Resumidamente, dentre outras considerações, assumiu-se, no julgamento posterior, que as mercadorias deixavam o estabelecimento com destino à exportação, as notas fiscais que estampavam código de operação própria de revenda no mercado interno teriam sido retificadas e a adquirente se retratara da sua declaração, informando que não apurara crédito nas operações.*

*Evidentemente, a revisão dessas premissas poderia influenciar sensivelmente o resultado do presente julgamento, pois as características da recorrente permitiriam que se considerasse*

*que as conclusões de natureza fática ali assumidas se repetiriam nos fatos geradores debatidos no presente litígio.*

*Ocorre que esses elementos não foram apresentados às autoridades fiscais, que não puderam, por exemplo, investigar se a adquirente teria ou não apurado crédito ou se, tal e qual naquele litígio, as notas fiscais teriam sido alvo de retificação eficaz. Tratam-se de fatos só colacionados aos autos após a conclusão da investigação objeto deste litígio.*

*Assim sendo, julgo prudente converter o julgamento do presente recurso em diligência a fim de que tais questões sejam esclarecidas.*

*A unidade preparadora poderá desenvolver as verificações que entender necessárias para confirmar essas premissas e tecer considerações que julgar pertinentes acerca dos fundamentos que orientaram a prolação do Acórdão nº 1334.003.*

*Concluídas tais verificações, deverá ser franqueado o prazo de 30 dias para manifestação da recorrente e, findo tal prazo, devolvidos os autos a este CARF para prosseguimento do julgamento. "*

Em cumprimento da diligência, a autoridade fiscal informou que os fatos tratados no processo nº 15586.001586/2010-43 são distintos dos aqui tratados, a saber:

I. O período aqui tratado é de 02/2004 a 12/2005, enquanto no outro processo é 01/2006 a 31/10/2008;

II. Que a área da CVRD, reconhecida como alfandegada, passou a sê-la a partir de 14/09/2006, data posterior aos fatos deste processo;

III. Que o contrato de operação entre as Brascos e a CVRD constante do processo 15586.001586/2010-43 foi firmado em 06/01/2008, após as fiscalizações ocorridas em 2007, sem autenticação nem reconhecimento de firma, entendendo ser desprovido de qualquer validade jurídica;

IV. Que a cláusula que dispõe que a titularidade se dá apenas no pagamento pela Vale à Nibrasco afronta a própria essência do contrato jurídico, pois a Vale é responsável pelo manuseio das pelotas desde o começo da correia transportadora que sai do pátio da Nibrasco. Tal fato fora esclarecido pela Vale que as pelotas eram entregues no pátio da remetente, confirmado por visita ao parque fabril da Nibrasco;

V. Que a Vale se creditou das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, integralmente, nos meses de fevereiro, março e novembro de 2004 e março e junho de 2005, escriturando a entradas das pelotas nos CFOPs 1.112 e 1.102, quando deveria ter se creditado nos CFOPs 1.86 e 1.501; e que a própria Vale anexou documentação que teria se creditado das contribuições nos referidos períodos acima.

Por seu turno, a recorrente manifestou-se em face do relatório fiscal, nos seguintes termos:

I. Que ambos processos possuem documentos probatórios de mesma natureza como memorandos de exportação, cartas de correção, relatório de movimentação das pelotas, contrato de compra e venda, dentre outros e que as matérias são idênticas, alterando tão somente o período;

II. Que a área da CVRD é alfandegada desde 2002, conforme ADE nº 132/2002;

III. Que juntou o contrato firmado em 2008 apenas por ser mais recente, mas que mantém contrato de compra e venda com a Nibrasco desde 2001, conforme contrato apresentado;

IV. Que apesar de a Vale ter registrado CFOPs com equívoco, providenciou a confecção de cartas, declarando que não se creditou das contribuições nas aquisições de pelotas e que o auditor deveria diligenciar a Vale, *in loco*, para analisar se houve ou não aproveitamento dos créditos.

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, Relator.

O recurso interposto atende aos pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

A recorrente, doravante denominada de Nibrasco, atua na produção e comercialização de pelotas de minério de ferro, com planta industrial situada no complexo da CVRD, vendendo tanto para o mercado interno quanto no mercado externo, segundo declarou.

O litígio tratado neste processo restringiu-se a três pontos: caracterização das vendas efetuadas à CVRD, CNPJ. 33.592.510/0220-42, como de fim específico de exportação; sujeição das variações cambiais ativas decorrentes de fechamento de câmbio à incidência da Cofins e glosa de créditos de Cofins sobre insumos e serviços de operação da usina de pelotização.

### **Vendas com o fim específico para a CVRD, CNPJ. 33.592.510/0220-42.**

Nesta questão, a recorrente afirma que seus produtos deixam os pátios da recorrente por meio de esteiras e que são destinados aos pátios alfandegados da CVRD ou diretamente para embarque de exportação e que a tradição jurídica das pelotas da recorrente à Vale ocorre quando do embarque das pelotas. As operações com o fim específico estariam retratadas nos memorandos de exportação, confeccionados de acordo com o RICMS do Estado do Espírito Santo. Aduziu ainda que a Vale exportou toda a aquisição de pelotas da recorrente, o que ficou comprovado pelo relatório de estoques e declaração da Vale de que todas as pelotas foram exportadas. O erro na inserção do CFOP nas notas fiscais de venda da recorrente foi sanado mediante notas de correção, apesar de no corpo das notas haver menção expressa que as mercadorias são destinadas com fim exclusivo de exportação.

A operação de vendas com o fim específico de exportação está normatizada em legislação esparsa, como o artigo 45 do Decreto nº 4.524/2002, artigo 7º da Lei nº 10.637/2002 e artigo 9º da Lei nº 10.833/2003, artigo 39 da Lei nº 9.532/97, artigo 1º do Decreto-lei nº 1.248/1972, a seguir transcritos:

Decreto nº 4.524/2002:

*Art. 45. São isentas do PIS/Pasep e da Cofins as receitas (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º, e Lei nº 10.560, de 2002, art. 3º, e Medida Provisória nº 75, de 2002, art. 7º):*

[...]

*VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior; e*

*IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.*

*§ 1º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.*

[...]

Lei 10.637/2002:

*Art. 7º A empresa comercial exportadora que houver adquirido mercadorias de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação para o exterior, que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da emissão da nota fiscal pela vendedora, não comprovar o seu embarque para o exterior, ficará sujeita ao pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora, acrescidos de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma da legislação que rege a cobrança do tributo não pago.*

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, considera-se vencido o prazo para o pagamento na data em que a empresa vendedora deveria fazê-lo, caso a venda houvesse sido efetuada para o mercado interno.*

*§ 2º No pagamento dos referidos tributos, a empresa comercial exportadora não poderá deduzir, do montante devido, qualquer valor a título de crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) ou de contribuição para o PIS/Pasep, decorrente da aquisição das mercadorias e serviços objeto da incidência.*

§ 3º *A empresa deverá pagar, também, os impostos e contribuições devidos nas vendas para o mercado interno, caso, por qualquer forma, tenha alienado ou utilizado as mercadorias.*

Lei nº 10.833/2003, artigo 9º:

*Art. 9º A empresa comercial exportadora que houver adquirido mercadorias de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação para o exterior, que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da data da emissão da nota fiscal pela vendedora, não comprovar o seu embarque para o exterior, ficará sujeita ao pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora, acrescidos de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma da legislação que rege a cobrança do tributo não pago. (Produção de efeito)*

§ 1º *Para efeito do disposto neste artigo, considera-se vencido o prazo para o pagamento na data em que a empresa vendedora deveria fazê-lo, caso a venda houvesse sido efetuada para o mercado interno.*

§ 2º *No pagamento dos referidos tributos, a empresa comercial exportadora não poderá deduzir, do montante devido, qualquer valor a título de crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, ou da COFINS, decorrente da aquisição das mercadorias e serviços objeto da incidência.*

§ 3º *A empresa deverá pagar, também, os impostos e contribuições devidos nas vendas para o mercado interno, caso, por qualquer forma, tenha alienado ou utilizado as mercadorias.*

Lei nº 9.532/1.997, artigo 39:

*Art. 39. Poderão sair do estabelecimento industrial, com suspensão do IPI, os produtos destinados à exportação, quando:*

*I - adquiridos por empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;*

*II - remetidos a recintos alfandegados ou a outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação.*

*[...]*

§ 2º *Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.*

§ 3º *A empresa comercial exportadora fica obrigada ao pagamento do IPI que deixou de ser pago na saída dos produtos do estabelecimento industrial, nas seguintes hipóteses:*

a) transcorridos 180 dias da data da emissão da nota fiscal de venda pelo estabelecimento industrial, não houver sido efetivada a exportação;

b) os produtos forem revendidos no mercado interno;

c) ocorrer a destruição, o furto ou roubo dos produtos.

§ 4º Para efeito do parágrafo anterior, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o IPI na data da emissão da nota fiscal pelo estabelecimento industrial.

§ 5º O valor a ser pago nas hipóteses do § 3º ficará sujeito à incidência:

a) de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal, referida no § 4º, até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento;

b) da multa a que se refere o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, calculada a partir do dia subsequente ao da emissão da referida nota fiscal.

§ 6º O imposto de que trata este artigo, não recolhido espontaneamente, será exigido em procedimento de ofício, pela Secretaria da Receita Federal, com os acréscimos aplicáveis na espécie.

Decreto-lei 1.248/1972, artigo 1º:

*Art.1º - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.*

*Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:*

a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;

b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

A IN RFB nº 1.152/2011, atualmente, normatiza a operação tanto para o IPI quanto para o PIS/Pasep e Cofins. O artigo 4º esclarece que:

*Art. 4º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação as mercadorias ou produtos remetidos, por conta e ordem da ECE, diretamente do estabelecimento da pessoa jurídica para:*

*I - embarque de exportação ou para recintos alfandegados; ou*

*II - embarque de exportação ou para depósito em entreposto sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, no caso de ECE de que trata o Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972.*

*Parágrafo único. O depósito de que trata o inciso II deverá observar as condições estabelecidas em legislação específica.*

Portanto, a aquisição com o fim específico ocorre quando os produtos adquiridos são remetidos diretamente do estabelecimento industrial para recintos alfandegados ou para embarque de exportação, **por conta e ordem da comercial exportadora.**

Um dos fundamentos para a fiscalização desconsiderar a operação é que os pátios da recorrente Nibrasco não eram alfandegados. Entendo que os pátios da Nibrasco não são os recintos a que se refere a norma, pois o vendedor da mercadoria com fim específico não precisa possuir áreas alfandegadas. O recinto alfandegado deve ser o de destino da remessa direta da mercadoria, que, no caso, foi para o pátio da CVRD, pátio este que foi alfandegado, conforme ADE nº 132/2002, nº 165/2004 e 320/2006 (e-fls. 2696/2698). Embora este último ato não se aplica ao período deste processo, como bem salientou a fiscalização, o fato é que o pátio de estocagem de minério de ferro e pelotas de 330.000,00 m<sup>2</sup> está alfandegado desde 2002, abrangendo, portanto, o período deste processo.

As notas fiscais emitidas pela Nibrasco constam que o transporte é realizado pelo destinatário, ou seja, por conta da CVRD, em conformidade com a previsão legal de que a responsabilidade pela remessa direta ao recinto alfandegado é por conta e ordem da comercial exportadora, no caso a CVRD. Decorre, assim, que o recebimento da mercadoria no pátio da Nibrasco e sua remessa direta para o recinto alfandegado da adquirente está em conformidade com a normatização da operação.

A cláusula 2.3.1 do contrato de operação da usina de pelotização (e-fls. 938) dispõe que a CVRD manuseará e carregará as pelotas desde o pátio da Nibrasco até os porões dos navios, com utilização dos pátios da CVRD, que como se viu são alfandegados. Não vislumbro nesta operação qualquer infringência à prescrição normativa do artigo 4º da IN RFB nº 1.152/2011, mas, ao contrário, a comercial exportadora CVRD é a responsável pela remessa diretamente do estabelecimento da pessoa jurídica vendedora (pátio da Nibrasco) para recinto alfandegado (pátio da CVRD). A cláusula 2.6.1 reforça a responsabilidade da CVRD durante o manuseio e carregamento, se responsabilizando, inclusive por eventuais multas dos consumidores em razão de mistura de outros materiais às pelotas:

**2.6.1 - Caso ocorra a mistura de quaisquer outros materiais às PELOTAS durante o manuseio e o carregamento pela CVRD das PELOTAS, e caso a NIBRASCO seja multada pelos consumidores pelos danos causados por tais outros materiais, a CVRD se responsabilizará pelo pagamento de tais multas.**

Assim, entendo que o fundamento utilizado pela fiscalização quanto ao não cumprimento de remessa direta a área alfandegada não prospera.

O outro fundamento foi a utilização pela recorrente do CFOP 5101 - Venda de Produção do Estabelecimento - nas vendas efetuadas à CVRD, embora nas Informações Complementares tenha inserido a expressão "remessa com fim específico de exportação". Na CVRD, tais aquisições foram escrituradas ora no CFOP 1.102 - Compra para Comercialização nos meses de fevereiro a abril de 2004 e em código 1.501 - Entrada de mercadoria com fim específico de exportação, sem mencionar em quais períodos e em que valores. Na exportação das pelotas, a CVRD registrou as vendas sob o CFOP 7.101 - Venda de Produção do Estabelecimento e não 7.501 - Exportação de Mercadorias recebidas com o fim específico de exportação, que seria o esperado. A CVRD foi intimada e respondeu (e-fls. 981) que de julho a dezembro de 2004 e de janeiro a julho de 2005, houve aproveitamento de créditos e que, a partir de agosto/2005 não houve mais aproveitamento e que os créditos aproveitados seriam estornados.

Na diligência solicitada pelo Carf, a autoridade fiscal informou que a CVRD aproveitou integralmente dos créditos nos meses de fevereiro, março e novembro de 2004 e nos meses de março e junho de 2005, aparentemente, por ter utilizado os CFOPs 1.112 e 1.102 e não o CFOP 1.501, juntando Livro Registro de Entradas, Registro de Apuração de ICMS e o arquivo de notas fiscais.

Já a recorrente, em sua impugnação ao resultado da diligência, apresentou declaração da Vale, na qual esta informava que não se creditara do PIS e Cofins sobre as aquisições de pelotas produzidas pela Nibrasco e exportadas para o exterior.

A Nibrasco deveria ter utilizado o CFOP 5.501 para a operação de venda. Por seu turno, a Vale utilizou o CFOP correto 1.501 em 20 (vinte) dos 23 (vinte e três) meses do período fiscalizado, porém, utilizou o CFOP incorreto na saída, pois deveria ter utilizado o CFOP 7.501. Além do CFOP, há outras informações necessárias para caracterização da operação. O Convênio ICMS 113/1996 (revogado pelo Convênio ICMS 84/2009) estabelecia a normatização para a emissão dos documentos fiscais em operações de venda com o fim específico de exportação, nos seguintes termos:

*Cláusula primeira Acordam os signatários em estabelecer mecanismos para controle das saídas de mercadorias com o fim específico de exportação, promovidas por contribuintes localizados nos territórios dos respectivos Estados para empresa comercial exportadora, inclusive "trading" ou outro estabelecimento da mesma empresa, localizado em outro Estado.*

*Nova redação dada parágrafo único da cláusula primeira pelo Conv. ICMS 61/03, efeitos a partir de 29.07.03.*

*Parágrafo único. Para os efeitos deste convênio, entende-se como empresa comercial exportadora:*

*I - as classificadas como "trading company", nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, que estiver inscrita como tal, no Cadastro de Exportadores e Importadores da Secretaria de Comércio Exterior - SECEX, do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior;*

*II - as demais empresas comerciais que realizarem operações mercantis de exportação, inscritas no registro do sistema da Receita Federal - SISCOMEX.*

**Cláusula segunda** *O estabelecimento remetente deverá emitir Nota Fiscal contendo, além dos requisitos exigidos pela legislação no campo "INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES", a expressão "REMESSA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO".*

**Cláusula terceira** *O estabelecimento destinatário, ao emitir Nota Fiscal com a qual a mercadoria será remetida para o exterior, fará constar, no campo "INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES" a série, o número e a data de cada Nota Fiscal emitida pelo estabelecimento remetente.*

**Cláusula quarta** *Relativamente às operações de que trata este convênio, o estabelecimento destinatário, além dos procedimentos a que estiver sujeito conforme a legislação de seu Estado, deverá emitir o documento denominado "Memorando-Exportação", conforme modelo constante do Anexo Único, em três (3) vias, contendo, no mínimo, as seguintes indicações:*

*I - denominação: "Memorando-Exportação";*

*II - número de ordem e número da via;*

*III - data da emissão;*

*IV - nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CGC, do estabelecimento emitente;*

*V - nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CGC, do estabelecimento remetente da mercadoria;*

*VI - série, número e data da Nota Fiscal do estabelecimento remetente e do destinatário exportador da mercadoria;*

*Nova redação dada ao inciso VII pelo Conv. ICMS 107/01, efeitos a partir de 01.01.02.*

*VII - número do Despacho de Exportação, a data de seu ato final e o número do Registro de Exportação por estado produtor/fabricante;*

*VIII - número e data do Conhecimento de Embarque;*

*IX - discriminação do produto exportado;*

*X - país de destino da mercadoria;*

*XI - data e assinatura de representante legal da emitente;*

*XII - identificação individualizada do estado produtor/fabricante no Registro de Exportação .*

Já as informações sobre o creditamento pela Vale são contraditórias.

À época da fiscalização, a Vale informou que houvera se creditado indevidamente em alguns períodos, mas que faria o estorno do creditamento, tendo declarado em 2010 que não se creditara das contribuições. Porém, tal declaração não especificou os períodos a que se referia. De parte da recorrente, houve a emissão de cartas de correção, todavia tais cartas foram recebidas pela Vale em abril de 2011 (e-fls. 2120/2326), mais de cinco anos dos fatos geradores dos créditos, o que torna referidas correções inócuas para eventual ajuste a ser realizado pela Vale quanto a possíveis creditamentos indevidos.

De outro lado, a fiscalização inicialmente, certificou que o registro de aquisições com o CFOP 1.102 ocorrera apenas de fevereiro a abril/2004, ao passo que a Vale afirmara que teria se creditado de julho a dezembro de 2004 e de janeiro a julho de 2005. Em cumprimento da diligência, a fiscalização confirmou o creditamento nos meses de fevereiro, março e novembro de 2004 e nos meses de março e junho de 2005. A fiscalização não informou ter realizado a apuração das contribuições, nem conferência da escrituração contábil quanto à existência do direito a descontar no Ativo, amortização da conta passiva a recolher, ou ter realizado auditoria no Dacon, na linha de bens para revenda, para concluir pela tomada de crédito em relação às notas fiscais emitidas pela Nibrasco e tributadas como venda no mercado interno.

Aparentemente, a fiscalização concluiu pelo creditamento com base na escrituração do CFOP de entrada como 1.102, o que entendo não ser suficiente para formar a convicção de que houve o creditamento, pois o registro de CFOP não implica a tomada de crédito, haja vista as situações de aquisições de produtos à alíquota zero, isentos ou suspensos que podem ser neste CFOP registradas e não dão direito a crédito. A efetiva verificação do creditamento pressupõe a constatação de tal operação na escrita contábil, com a efetiva amortização da conta passiva, bem como a inexistência dos estornos que deveriam ter sido realizados e ainda a conferência no Dacon da composição da linha de bens para revenda com o arquivo digital da CVRD, a inexistência de retificação de Dacon ou DCTF, os recolhimentos ou compensações efetivos que demonstrem a real contribuição recolhida pela CVRD.

A partir destes elementos, seria possível definir, efetivamente, se as aquisições aqui discutidas compuseram o creditamento de bens para revenda. Porém, a partir do conjunto probatório a seguir analisado, entendo ser desnecessária a certificação do aproveitamento do crédito pela Vale.

Constata-se, assim, que os elementos que indicam a ocorrência da operação de venda com o fim específico são a expressão "remessa com o fim específico de exportação" nas Informações Complementares e a marcação de que o transporte seria por conta do destinatário das notas fiscais de venda da Nibrasco, a remessa direta para recintos alfandegados por conta e ordem da CVRD (comercial exportadora), os Memorandos de Exportação que indicam a remessa com o fim específico de exportação, o registro pela CVRD com o CFOP 1.501 no período de maio/2004 a dezembro/2005 (e-fls 2415/2438 e 2526/2540) (aparentemente, apenas em fevereiro a abril/2004 foi registrado com o CFOP 1.102), o contrato juntado pela fiscalização e pela recorrente em manifestação de inconformidade que definem a CVRD como responsável pela carregamento e remessa para os navios após passagem pelo pátio da CVRD (que é alfandegado), além da própria convergência das partes quanto à operação, tendo a CVRD admitido, inclusive, a apropriação indevida de créditos.

Por outro lado, os elementos que indicam a operação como de venda no mercado interno são a utilização de CFOP 5.101 pela Nibrasco, quando deveria ser 5.501, o

registro na entrada com CFOP 1.102 de fevereiro a abril de 2004, quando deveria ser 1.501 e a utilização pela CVRD do código 7.101, quando deveria ser 7.501 e o eventual creditamento pela CVRD das contribuições (o que entendo não restar cabalmente confirmado)

Cotejando as provas acima, a plausibilidade está em admitir que o conjunto probatório confirma que a operação realizada fora de venda com o fim específico de exportação. Eventual creditamento pela CVRD configura infração ao §4º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003, o que, inclusive, foi admitido pela própria CVRD (e-fls. 981). A meu ver, a fiscalização deveria ter glosado tais créditos, pois a CVRD não mais dispunha de espontaneidade, uma vez que fora intimada em 18/05/2007 mediante a Solicitação de Documentos Seort nº 115/2007 (e-fls. 969 e ss), nos termos do artigo 7º<sup>1</sup> e §1º do Decreto nº 70.235/1972.

Destarte, entendo que as vendas objeto do litígio configuram vendas com o fim específico, não sujeitas à Cofins, nos termos do artigo 6º, inciso III da Lei nº 10.833/2003.

### **Variações cambiais ativas decorrentes de fechamento de câmbio à incidência da Cofins**

O segundo litígio trata da sujeição das variações cambiais ativas decorrentes de fechamento de câmbio à incidência da Cofins. A matéria foi submetida a julgamento no STF, afetada com repercussão geral, no RE 627.815, transitado em julgado em 25/10/2013, o qual restou ementado nos seguintes termos:

#### *EMENTA*

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.*

*I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supra-legal máxima efetividade.*

*II - O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas.*

*III - O legislador constituinte - ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as “receitas decorrentes de*

<sup>1</sup> Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

*exportação” - conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto.*

*IV - Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.*

*V - Assenta esta Suprema Corte, ao exame do leading case, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos.*

*VI - Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal.*

*Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.*

#### *A C Ó R D Ã O*

*Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a Presidência do Senhor Ministro Joaquim Barbosa, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade e nos termos do voto da Relatora, em conhecer e negar provimento ao recurso extraordinário. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello.*

*Brasília, 23 de maio de 2013.*

*Ministra Rosa Weber*

*Relatora*

Conclui-se, portanto, que as variações cambiais ativas decorrentes de contratos de fechamento de câmbio de nas operações de exportação de pelotas de minério de ferro são imunes à incidência das contribuições, considerando-se receitas de exportação.

Neste sentido, o Acórdão nº 9303-005.032 da CSRF e Acórdão nº 3302-004.106, proferido por esta turma.

#### **Glosa de créditos da não-cumulatividade**

No que tange à glosa de créditos, a fiscalização glosou os serviços de Apoio Administrativo e Serviços Gerais componentes do Fator C, o Fato Y, o Fator K (e-fls. 1133 e

1136), os serviços contratados diretos - SAC (e-fl. 1135/1136) por não se subsumirem ao conceito de insumo normatizado na IN SRF 404/2004.

Por seu turno, a recorrente aduziu que os serviços de operação e manutenção de equipamentos da produção são diretamente utilizados na produção do produto e que insumo a gerar crédito deve ser "*aquele que demonstre que o exercício da atividade empresarial está sendo onerado pela incidência cumulativa do produto.*"

Relativamente à definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, cujas atuais redações seguem abaixo:

*Lei nº 10.637/2002:*

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)*

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)*

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)*

*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)*

*III - (VETADO)*

*IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*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)*

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;*

*VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.*

*IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)*

*XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

*Lei nº 10.833/2003:*

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

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)*

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)*

*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)*

*III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*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)*

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;*

*VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;*

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

*X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)*

*XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

A regulamentação da definição de insumo foi dada pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, de forma idêntica:

*Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*[...]§ 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*

*a) 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 da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;*

*II - utilizados na prestação de serviços:*

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.*

*Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*[...]§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*

*a) a matéria-prima, o produto intermediário, 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 da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;*

*II - utilizados na prestação de serviços:*

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.*

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, corroborada em julgamentos deste Conselho, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99.

Por fim, uma terceira corrente, defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

O STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

*EMENTA*

*TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS*

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

*1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.*

*2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*

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

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

#### **ACÓRDÃO**

*Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.*

*Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell*

*Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.*

*Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).*

*NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO*

*MINISTRO RELATOR*

Embora publicado, tal acórdão ainda não transitou em julgado, sendo sua aplicação ainda não obrigatória.

Dado o panorama, entendo que a melhor interpretação está com a terceira corrente, pelos motivos a seguir.

Inicialmente, destaca-se que a materialidade do fato gerador dos tributos envolvidos é distinta, isto é, a incidência sobre o produto industrializado para o IPI, sobre o lucro (real, presumido ou arbitrado), para o IRPJ, ao passo que o PIS/Pasep e a Cofins incidem sobre a receita bruta.

Esta distinção se refletiu na redação original do artigo 3º, na definição das hipóteses de crédito, especialmente a relativa a insumos, dada por "*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*". De plano, salta aos olhos a impropriedade de utilização da legislação do IPI como parâmetro, em razão da inclusão de serviços na mesma categoria normativa de bens, inaplicável à definição de IPI dada a bens.

Outra distinção marcante relativo ao IPI reside na inclusão de combustíveis e lubrificantes na definição de insumos. A legislação do IPI delimitou o alcance da definição, especialmente no Parecer Normativo CST nº 65/1979, em função do contato físico direto com o produto em fabricação, o que levou à impossibilidade de tomada de crédito de IPI sobre tais bens, inclusive objeto de edição da Súmula CARF nº 19:

***Súmula CARF nº 19:*** *Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.*

É cediço que combustíveis não entram em contato físico direto com os produtos durante o processo produtivo, razão pela qual não podem ser inseridos no conceito de insumo adotado pelo IPI. Sendo assim, conclui-se que as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ao inserirem os termos combustíveis e lubrificantes na categoria de insumo, estabelecem um marco jurídico distinto da legislação do IPI.

Verifica-se que, de fato, a própria Receita Federal flexibilizou a questão do contato direto com o produto em fabricação. Vejamos a Solução de Divergência nº 14/2007 e nº 35/2008, as quais permitem a dedução de partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos, desde que não incluídas no imobilizado:

*Solução de Divergência nº 14/2007:*

**ASSUNTO:** Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins **EMENTA:** Crédito presumido da Cofins. Partes e peças de reposição e serviços de manutenção. As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição e com serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito a créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam incluídas no ativo imobilizado.

*Solução de Divergência nº 35/2008:*

*Cofins não-cumulativa. Créditos. Insumos. As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.*

Esta distinção fica evidenciada na redação da Lei nº 10.276/2001, ao estabelecer o regime alternativo de crédito presumido de IPI sobre o ressarcimentos das contribuições para o PIS e a Cofins, delimitando a definição de insumos para o IPI a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, excluindo a energia elétrica e os combustíveis, distinguindo-se da redação dos incisos II dos artigos terceiros das leis instituidoras da não-cumulatividade, a qual inclui combustíveis na qualidade de insumos.

Por outro lado, a tese de que insumo equivaleria a custos e despesas dedutíveis necessários à obtenção da receita é por demais abrangente e não reflete a estrutura do artigo 3º das referidas leis. Este enumera as hipóteses de creditamento, sendo que todas se referem a custos ou despesas necessárias, o que afasta a definição abrangente, já que todas as demais hipóteses estariam abrangidas no inciso II, revelando-se, assim desnecessárias.

Assim, energia elétrica, aluguéis, contraprestação de arrendamento relativas a área administrativa são despesas necessárias, mas entretanto não são insumos e somente geram crédito por estarem previstas em hipóteses autônomas. O mesmo ocorre com a despesa de armazenagem e frete na operação de venda.

A terceira corrente, buscando uma definição própria para insumos, se refletiu em vários acórdãos deste conselho, em maior ou menor abrangência:

*Acórdão nº 930301.740:*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS** Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004 **COFINS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.833/03.**

*Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da Cofins não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo.*

*Recurso Especial do Procurador Negado.*

*Acórdão nº 3202001.593:*

**CONCEITO DE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. CRITÉRIOS PRÓPRIOS** O conceito de insumos não se confunde com aquele definido na legislação do IPI restrito às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção; por outro lado, também não é qualquer bem ou serviço adquirido pelo contribuinte que gera direito de crédito, nos moldes da legislação do IRPJ.

*Ambas as posições (“restritiva/IPI” e “extensiva/IRPJ”) são inaplicáveis ao caso. Cada tributo tem sua materialidade própria (aspecto material), as quais devem ser consideradas para efeito de aproveitamento do direito de crédito dos insumos: o IPI incide sobre o produto industrializado, logo, o insumo a ser creditado só pode ser aquele aplicado diretamente a esse produto; o IRPJ incide sobre o lucro (lucro = receitas despesas), portanto, todas as despesas necessárias devem ser abatidas das receitas auferidas na apuração do resultado.*

*No caso do PIS/Pasep e da Cofins, a partir dos enunciados prescritivos contidos nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, devem ser construídos critérios próprios para a apuração da base de cálculo das contribuições. As contribuições incidem sobre a receita da venda do produto ou da prestação de serviços, portanto, o conceito de insumo deve abranger os custos de bens e serviços, necessários, essenciais e pertinentes, empregados no processo produtivo, imperativos na elaboração do produto final destinado à venda, gerador das receitas tributáveis.*

*Recurso Voluntário parcialmente provido.*

*Acórdão nº 3201-001.879:*

**COFINS. NÃOCUMULATIVIDADE.INSUMOS. CONCEITO.**

*O conceito de insumos no contexto da Cofins não-cumulativa é mais abrangente do que o conceito da legislação do IPI, devendo ser admitido todo dispêndio na contratação de serviços e aquisição de bens essenciais ao processo produtivo do sujeito passivo, independentemente de ter contato direto com o produto em fabricação.*

*Acórdão nº 3401-002.860:*

*CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS.*

*O conceito de insumo deve estar em consonância com a materialidade do PIS e da COFINS. Portanto, é de se afastar a definição restritiva das IN SRF n.ºs 247/02 e 404/04, que adotam o conceito da legislação do IPI. Outrossim, não é aplicável as definições amplas da legislação do IRPJ. Insumo, para fins de crédito do PIS e da COFINS, deve ser definido como sendo o bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente na produção de bens ou prestação de serviços, sendo indispensável a estas atividades e desde que esteja relacionado ao objeto social do contribuinte.*

*Acórdão n.º 3301-002.270:*

*COFINS/PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.*

*A legislação do PIS/Cofins atribuiu conceito próprio de insumos para o fim de aproveitamento dos créditos da não cumulatividade. Este conceito não é tão restritivo quanto o da legislação do IPI e nem tão amplo quanto à legislação do imposto de renda.*

*Acórdão n.º 3403-003.629:*

*NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.*

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

Considero, pois, que a expressão "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" deve ser interpretada como bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação e na prestação de serviços, no sentido de que sejam bens ou serviços inerentes à produção ou fabricação ou à prestação de serviços, independentemente de ter havido contato direto com o produto fabricado, a exemplo dos combustíveis e lubrificantes, expressos no texto legal. Assim, devem ser entendidos como insumos, os custos de aquisição e custos de transformação que sejam inerentes ao processo produtivo e não apenas genericamente inseridos como custo de produção. Esta distinção é dada pela própria lei e também pelo STJ (AgRg no REsp nº 1.230.441-SC, AgRg no REsp nº 1.281.990-SC), quando excluem, por exemplo, dispêndios com vale-transporte, vale-alimentação e uniforme da condição de insumos, os quais poderiam ser considerados custos de produção, mas que somente foram alçados a insumos a partir da Lei nº 11.898/2009, e apenas para as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção.

Destaca-se, ainda, que determinados custos de estocagem, embora, sejam considerados para avaliação de estoques, não podem, em regra, gerar créditos, pois são aplicados aos produtos já acabados. Passo à análise das glosas empreendidas.

A glosa sobre Serviços Contratados Diretos (e-fls. 1135/1136) se referem serviços topográficos, operação e manutenção do aterro industrial, serviços de estudos e desenvolvimento de engenharia, sensibilização e promoção da consciência ambiental, , serviços técnicos para execução e coordenação das atividades do arquivo técnico e operação, serviços técnicos de engenharia de projeto industriais, manutenção e monitoramento da qualidade do ar, projetos gerenciamento e engenharia, tratamento de efluentes oleosos das oficinas de pelotização, serviços de manutenção eletromecânica nos equipamentos de monitoramento ambiental, locação de sanitários portáteis hidráulicos, auditoria ambiental, serviço de coordenação de documentação técnica, cessão de containeres tipo vestiário, ferramentaria e sanitário, serviços de consultoria em meio ambiente, coleta de dados para análise de vibrações e monitoramento em equipamentos.

Os serviços de topografia (NOVO RUMO), estudos e desenvolvimentos de engenharia (MINERCONSULT, PROGEN, EPC, ECM), serviços técnicos de engenharia de projeto industriais (METACON), projetos gerenciamento e engenharia (PROGEN) são serviços incorridos para elaboração de projetos, portanto, prévios à produção das pelotas. Embora necessários, não são serviços aplicados ou consumidos na produção de pelotas.

Os serviços de operação e manutenção do aterro industrial (VEGA AMBIENTAL), manutenção e monitoramento da qualidade do ar (ECOSOFT CONSULTORIA), tratamento de efluentes oleosos das oficinas de pelotização (LÓGICA), serviços de manutenção eletromecânica nos equipamentos de monitoramento ambiental (SINDUS), auditoria ambiental (ERM), serviços de consultoria em meio ambiente (CEPEMAR), serviços de sensibilização e promoção da consciência ambiental (palestras, seminários etc prestados pela ECOAMBIENTAL) são serviços relacionados com os efeitos decorrentes da produção das pelotas que impactam o meio ambiente, embora necessários sob o ponto de vista de proteção ao meio ambiente, não são serviços aplicados ou consumidos na produção de pelotas, referindo-se ao tratamento dos resíduos do processo industrial.

Os serviços para-médicos ambulatoriais e atendimento às paradas da usina (AFEC - ASSOCIAÇÃO FEMININA DE EDUCAÇÃO E COMBATE AO CÂNCER), serviços técnicos para execução e coordenação das atividades do arquivo técnico e operação (VITÓRIA RH), locação de sanitários portáteis hidráulicos (AGR), serviço de coordenação de documentação técnica (PROGEN), cessão de containeres tipo vestiário, ferramentaria e sanitário (ÁGIL) são atividades de apoio, acessórias e não inerentes à produção de pelotas.

Apenas os serviços de coleta de dados para análise de vibrações e monitoramento em equipamentos (CHOLE) se referem à produção de pelotas, pois são destinados, aparentemente, à manutenção de equipamentos instalados nas usinas de pelotização (e-fl.1015).

A fiscalização glosou também parcelas da compensação paga à CVRD pela operação das usinas (contrato de operação e-fls. 948 a 955). A compensação é composta pela soma dos fatores C+K+Y+T.

A partir das cláusulas do contrato, constata-se que o fator C (e-fls. 949/950) é, por sua vez, composto dos fatores C1 (materiais e serviços utilizados diretamente na operação das usinas), C2 (suprimentos mensuráveis diretamente nas usinas nas instalações de utilidades), C3 (serviços complementares, administrativos, transporte de pessoal, gastos gerais como cantina, restaurante etc), C4 (gastos com materiais, sobressalentes, material de uso

comum, peças de uso comum, peças de uso específico e serviços de terceiros utilizados diretamente nas usinas) e C5 (despesas com mão-de-obra e encargos trabalhistas).

Entendo que os componentes C3 e C5 se referem a serviços administrativos e gerais, assim correta a glosa fiscal quanto à parte do fator C concernente aos serviços administrativos e gastos gerais.

O fator K corresponde a despesas gerais da CVRD (e-fls. 951/952) e se refere a serviços com a administração regular da Nibrasco (telex, processamento de dados, treinamento de pessoal, departamento de pessoal e compras etc). Como visto são serviços administrativos, não inerentes à produção de pelotas, sendo correta a glosa fiscal.

O fator Y corresponde à remuneração do capital de giro provido pela CVRD, que tem por finalidade compensar a CVRD pelo custo financeiro do capital de giro provido para a manutenção de estoques de sobressalentes e de materiais de consumo. Portanto, trata-se de uma despesa de natureza financeira, não se tratando de aquisições de bens ou serviços, sem previsão legal de creditamento. Correta a glosa fiscal.

Por fim, a recorrente pugnou por irregular o ajuste acerca das devoluções de compras (efl. 1795 do recurso voluntário). Porém, tal alegação não será conhecida, pois não foi deduzida na manifestação de inconformidade, restando preclusa sua contestação em recurso voluntário, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/1972.

Diante do exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário para que as vendas para a CVRD sejam enquadradas como vendas com o fim específico de exportação e excluídas da base de cálculo, assim como as receitas de variações cambiais ativas decorrentes dos contratos de fechamento de câmbio e para reverter a glosa de créditos da não-cumulatividade sobre as aquisições dos serviços de coleta de dados para análise de vibrações e monitoramento em equipamentos, prestados pela CHOLE MONITORAMENTO DE MÁQUINAS.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède