



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11543.001232/2004-04
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-013.262 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de abril de 2023
Recorrente COMPANHIA COREANO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO - KOBRASCO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/03/2004

EXPORTAÇÃO. COMERCIAL EXPORTADORA. ISENÇÃO.

As receitas decorrentes de vendas de mercadorias efetuadas para empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação, cujas remessas foram comprovadas, não estão sujeitas à incidência da contribuição.

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVO. RECEITAS DE VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. IMUNIDADE.

As receitas das variações cambiais ativas integram as receitas decorrentes de exportação, atraindo, assim, a regra da imunidade do art. 149, §2º, inciso I, da Constituição Federal para afastar a incidência do PIS/Pasep não-cumulativo.

Por opção da pessoa jurídica, que valerá para todo o ano-calendário, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, segundo o regime de competência (art. 30 da Medida Provisória MP nº 2.158-35, de 2001).

CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

PROVAS. RESSARCIMENTO

De acordo com a legislação, a manifestação de inconformidade mencionará, dentre outros, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. A mera alegação sem a devida produção de provas não é suficiente para conferir o direito creditório ao sujeito passivo e a consequente homologação das compensações declaradas.

A produção de provas é facultada das partes, mas constitui-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não o sendo praticado no tempo certo, surgem consequências gravosas, dentre elas a perda do direito de o fazê-lo posteriormente, pois nesta hipótese, opera-se o fenômeno denominado de preclusão temporal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para afastar da tributação as receitas oriundas das vendas com fim específico de exportação.

Julgamento iniciado em outubro/2021 e concluído em 25/04/2023, no período da manhã.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho – Presidente e Redator ad hoc

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva, Walker Araujo, Fabio Martins de Oliveira, Jose Renato Pereira de Deus, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado), Mariel Orsi Gameiro, Denise Madalena Green, Flávio José Passos Coelho (presidente)

Conforme o art. 18, inciso XVII, do Anexo II, do RICARF, o Presidente da 2ª Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, Conselheiro Flávio José Passos Coelho, designou-se redator *ad hoc* para formalizar o presente acórdão, dado que o relator original, Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, não mais integra este Colegiado.

Como redator *ad hoc* apenas para formalizar o acórdão, o Conselheiro Flávio José Passos Coelho serviu-se das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo relator original no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidas.

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*:

Trata o presente processo de Declaração de Compensação de débitos de IRPJ e CSLL com créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS de que trata o § 1º do art. 5º da Lei 10.637/2002, referente ao mês de março de 2004. A declaração de compensação relativa a créditos da Cofins não-cumulativa, formalizada inicialmente no presente processo, foi apartada e juntada ao processo n.º 11543.001400/2004-53.

A DRF/VITÓRIA exarou o Despacho Decisório de fls. 138/139, com base no Parecer DRF/VIT/SEORT n.º 1657/2008 de fls. 120 a 138 deferindo parcialmente o pedido da interessada para reconhecer o direito creditório no valor de R\$ 168.970,07 referente ao saldo remanescente da apuração não-cumulativa da contribuição para o PIS no período de março de 2004 e, por conseguinte, homologar as compensações efetuadas, até o limite do crédito reconhecido. No Parecer Conclusivo consta consignado, em resumo, que::

- 1) A produção da Cia Coreano Brasileira de Pelotização - KOBRASCO é comercializada tanto no mercado interno, com vendas para a Companhia Vale do Rio Doce - CVRD, como no mercado externo. A partir de 01/02/2004, a empresa interessada ficou sujeita ao regime de incidência não-cumulativo do PIS;
- 2) O exame da escrita contábil e fiscal, notas fiscais de saída, dos demonstrativos de apuração da Cofins não-cumulativa e dos demais elementos apresentados pela empresa revelou inconsistências nos valores dos créditos compensados. No que tange à base de cálculo apurada pelo sujeito passivo, foram realizados ajustes e adições adequando-os ao que foi disciplinado pela legislação tributária;
- 3) Ao analisar os DACON constatou-se que praticamente toda a produção da empresa foi destinada ao mercado externo. Como revelam os Livros Registro de Apuração do ICMS, balancetes e Notas Fiscais de venda, a empresa destinou grande parte de sua produção para a sua coligada Companhia Vale do Rio Doce - CVRD, CNPJ 33.592.510/0220-42, registrando as operações sob o Código Fiscal de Operação 5.11 e 5.101, utilizado para vendas no mercado interno. Da mesma forma, na escrituração contábil os lançamentos fazem menção a vendas no mercado interno;
- 4) O código utilizado nas Notas Fiscais revela a ausência da finalidade exigida pela Lei 10.637/02 para a fruição do benefício da isenção fiscal, bem como dá suporte para que o destinatário de seus produtos aproveite os créditos da Cofins não-cumulativa vinculados às aquisições, o que em uma operação com fim específico de exportação não é admitido, conforme art. 21, § 2º da IN 600/2005;
- 5) Em diligência realizada junto à CVRD, CNPJ 33.592.510/0220-42 verificou-se que em muitos casos, o estabelecimento escriturou em seus Livros de Entradas as compras como aquisições no mercado interno, com CFOP 1.12 e 1.102. As vendas realizadas pela CVRD são registradas sob os códigos 5.11 e 7.11 (até dez/02) e 5.101 e 7.101 (a partir de jan/03), todas identificadas como vendas de produção própria, não havendo registros no código 7.501 que identifica as exportações de mercadorias recebidas com fim específico de exportação;
- 6) Em verdade, trata-se de comercialização normal no mercado interno, em que se tributa a receita auferida pelo produtor e mantém-se o crédito na escrita do comprador;
- 7) A própria CVRD, em atendimento ao Termo de Solicitação de Documentos, anexou consulta formulada internamente em que alega estar utilizando os créditos decorrentes dessas vendas;
- 8) De acordo com a definição legal dada à expressão “fim específico de exportação”, para o gozo do benefício fiscal, as mercadorias vendidas devem ser remetidas diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. É o que dispõem a IN/SRF 247/02, art. 46, § 1º, a Lei 9.532/97, art. 39, § 2º e o Decreto-lei 1.248/72, art. 1º, parágrafo único;
- 9) Intimada, a CVRD informou que as pelotas são entregues no pátio do remetente. Cumpre observar que o estabelecimento industrial da KOBRASCO não está compreendido em área ou recinto alfandegado, conforme esclarecimento da Inspetoria da Receita Federal do Brasil;
- 10) Verifica-se, assim, que as vendas efetuadas pela interessada à CVRD não estão amparadas pela isenção da Cofins, pois não se enquadram na definição de fim específico de exportação;
- 11) O sujeito passivo equivocou-se ao não incluir na base de cálculo do PIS as variações cambiais dos passivos, conta esta de natureza devedora. Desse modo, os lançamentos

registrados a crédito representam uma receita tributável devendo compor sua base de cálculo;

12) Analisando a contabilidade do sujeito passivo, constatou-se que foi adotado o regime de competência das variações cambiais. Assim, para fins de apuração da base de cálculo do PIS não-cumulativo, foram considerados os valores registrados no Balancete, considerando as variações cambiais ativas decorrentes de conta dos passivos e dos ativos, não fazendo jus à apuração do saldo mensal positivo entre as variações cambiais ativas e passivas como realizado por ele;

13) Intimado, o contribuinte apresentou planilhas elencando os itens que compuseram a base de cálculo dos créditos do PIS não-cumulativa;

14) Foram efetuadas glosas no item serviços contratados diretos - SAC, tendo em vista que alguns desses serviços não se enquadram na definição de insumos delineada pela legislação;

15) O conceito de insumo adveio do Decreto 247/2002. Destarte, para que o serviço prestado possa ser utilizado para fins de apuração dos créditos a descontar, deve ser necessariamente aplicado ou consumido na produção ou fabricação dos do produto;

16) Foram elaboradas as tabelas de Serviços Contratados Diretos - Serviços Excluídos (fl. 114) onde são discriminados os serviços/contratos que foram excluídos da base de cálculo dos créditos a descontar, visto não se enquadrarem na definição de insumos. Planilha de Apuração da BC dos Serviços Contratados (fl. 115) corresponde à soma dos serviços que serviram de base para o cálculo dos créditos e que foi transportada para a Planilha de Apuração da Contribuição para o PIS (fls. 116/117);

17) De posse do referido contrato, verificou-se que a CVRD realizou a operação das usinas de pelotização da Kobrasco no período analisado, ficando ajustado uma compensação a ser paga por essa operação;

18) No que tange ao Fator C, foram glosados nas atividades de Serviços de Apoio Administrativos e Serviços Gerais, os gastos com pessoal e gastos diversos, uma vez que não configuram serviços aplicados na produção. Não foram excluídos os gastos com materiais e energia elétrica, tendo em vista que já haviam sido excluídos do cálculo dos créditos a descontar pelo sujeito passivo;

19) O Fator K corresponde a despesas gerais e também foram excluídos da base de cálculo dos créditos por não se enquadrarem na definição de serviços aplicados na produção;

20) O fator Y corresponde à remuneração do capital de giro provido pela CVRD. Não existe previsão legal para que esse tipo de despesa se insira na base de cálculo dos créditos a descontar;

21) O Fator T corresponde a gastos realizados pela utilização de uma pilha adicional, tendo sido mantido na base de cálculo dos créditos a descontar;

22) Não houve correção a ser efetuada nos gastos relativos a Despesas Financeiras Mútuo - CVRD, Saldo de Insumos no Estoque em 30/11/02 e Insumos Adquiridos, mantendo-se os valores originais fornecidos pelo sujeito passivo;

23) Foram elaboradas as Planilhas de Apuração a Contribuição para a Cofins (fls. 116/117). O campo Receita da Exportação foi preenchido já com seus valores líquidos, retratando nada mais do que os valores lançados a crédito no Livro Balancete da empresa menos os valores lançados a débito. Foi utilizado o saldo das respectivas contas. No campo Receitas Financeiras foram incluídas as contas Variações Cambiais dos Passivos;

24) O sujeito passivo informou ter adotado o regime de rateio proporcional entre as receitas de exportação e receitas no mercado interno, sendo então utilizada essa metodologia no preenchimento das planilhas de apuração da contribuição;

25) Foi elaborada a Planilha de Compensação (fl. 118), a qual ilustra as compensações efetuadas a partir dos valores de débitos e créditos apurados pela diligência. O saldo de créditos do mercado externo existente ao final do trimestre foi integralmente utilizado para fins de compensação. As compensações foram homologadas em parte em função da insuficiência de créditos;

Cientificada da decisão em 24/09/2008 (fl. 151), a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em 23/10/2008 (fls. 152/173), alegando, em síntese que

1) A requerente não realiza operação de venda de pelota de minério de ferro que não seja destinada ao mercado externo;

2) A Carta Magna prescreve expressamente imunidade tributária atinente às receitas decorrentes de exportação (art. 149, § 2º, inciso I da CF);

3) O disposto no art. 5º da Lei 10.637/2002 refere-se diretamente à regra da imunidade constitucional das receitas de operações de exportação e, por isso, deve ser interpretado extensivamente;

4) Assim, para o aproveitamento da imunidade não importa que a venda seja destinada a recinto alfandegado ou mesmo que seja destinada diretamente ao embarque para exportação. Basta que o contribuinte comprove que figura na cadeia de exportação e que suas receitas decorrem de operações de exportação;

5) As vendas realizadas pela requerente para a CVRD são destinadas exclusivamente ao mercado externo, conforme os memorandos de exportação;

6) As variações monetárias ativas decorrentes do fechamento dos contratos de câmbio se subsumem ao conceito de “receita decorrente de operação de exportação”;

7) O crédito que goza a requerente com a variação cambial no fechamento do câmbio é direito creditório decorrente das operações de exportação imunes de tributação pelo

PIS;

8) O modo sob o qual os bens ou serviços são empregados no processo produtivo (se direta ou indiretamente) não é relevante para a ocorrência ou não do crédito. Tal interpretação se dá com base no art. 145, § 12 da CF e no art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/2002;

9) O conceito de insumo é muito mais amplo que os conceitos de matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem, juntos ou isoladamente. Dessa forma, não pode prosperar o entendimento restritivo esposado pela autoridade fiscal;

10) A autoridade fiscal não aceitou os créditos computados pela requerente decorrentes da utilização de serviços relativos à operação das usinas da requerente. Tal entendimento não pode prosperar, pois o inciso II do art. 3º da Lei 10.637/2002 deve ser interpretado à luz do regime não-cumulativo imposto pelo art. 195, § 12 da CF;

11) Tendo o legislador federal eleito que determinado setor da atividade econômica ficará submetido ao sistema da não-cumulatividade, ele não poderá ultrapassar certos limites jurídicos impostos pela matriz constitucional das contribuições;

12) Para que seja atingida a não-cumulatividade imposta pela sistemática constitucional, o art. 3º da Lei 10.637/2002 deve ser interpretado de modo apto a desfazer os malefícios

causados pela cumulatividade, ou seja, a incidência do tributo em cascata sobre todas as fases de produção;

13) Os serviços de frete decorrentes da operação da indústria da requerente oneram a atividade empresarial, pois são tributados em razão do faturamento da empresa prestadora e em virtude do faturamento da empresa vendedora, existindo, então, evidente cumulatividade na incidência das contribuições. Portanto, a exclusão de tais valores viola as prescrições do art. 195, § 12 da CF;

12) Dessa forma, não tem razão a autoridade fiscal ao excluir da base de cálculo do crédito referente à contribuição para o PIS relativa à aquisição dos serviços de operação das usinas de pelotização da requerente;

13) Por fim requer seja dado provimento à manifestação de inconformidade com a finalidade de reformar *in totum* o despacho decisório.

A 5ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro (RJ) julgou a manifestação de inconformidade improcedente, nos termos do Acórdão nº 13-27.219, de 19 de novembro de 2009, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/03/2004

VENDAS COM FIM ESPECIFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO:

Consideram-se isentas da contribuição para o PIS as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação somente quando comprovado que os produtos tenham sido remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque 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 contribuição ao PIS 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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário ao CARF, no qual repisa os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade, ressaltando que:

- a) Na consecução de seus fins societários, a recorrente adquire minério de ferro bruto (pellet feed) da VALE S.A. (nova denominação da COMPANHIA VALE DO RIO DOCE - VALE) e em seu estabelecimento fabril (usina de pelotização), transforma esse minério em pelotas, destinando-as à venda ao mercado externo. Por força do contrato de fornecimento anexo, cabe a recorrente vender à VALE S.A. uma quantidade anual de tonelagem de pelotas de minério de ferro, com o fim específico de exportação. Insta salientar que, de acordo com tal contrato de fornecimento, cabe à recorrente produzir as

pelotas de minério de ferro e as remeter diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da VALE S.A., que atua como comercial exportadora;

- b) A operação contida no contrato se sucede em duas fases:
- 1- as pelotas deixam a área de produção da recorrente e são destinadas à estocagem nos pátios da própria recorrente; e
 - 2- As pelotas deixam os pátios da recorrente por meio de esteiras e são destinadas por essas esteiras diretamente:
 - i) Para os pátios da VALE, que são considerados área alfandegadas, de acordo com o que prescreve o ADE da 7ª RF de n.º 320, de 14 de setembro de 2006, dali seguindo para o embarque em navios com destino ao exterior; ou,
 - ii) Diretamente para o embarque em navios com destino ao exterior;
- c) No mais, cabe destacar também que a cláusula XI, do referido contrato de compra e venda de pelotas com fim de exportação, em consonância com seu item 8.2.2, expressamente define o momento da tradição jurídica (entrega) das pelotas da recorrente à VALE S.A. quando do embarque, ou seja, até que ocorra o embarque, não há transmissão jurídica das pelotas de minério de ferro que ainda serão remetidas à VALE S.A. com o fim específico de exportação;
- d) Em resumo: Toda exportação de pelotas de minério de ferro (aglomerados de minério de ferro) necessariamente passa pelas áreas alfandegadas da VALE S.A., tanto na exportação por conta própria quanto na exportação indireta pela VALE S.A., pois, fisicamente somente o PORTO DE TUBARÃO tem capacidade operacional para realizar o seu embarque para exportação. Pelo exposto, conclui-se que, ao contrário do que vem sustentando o Fisco Federal, a recorrente tem, sim, remetido as pelotas por ela produzidas diretamente para recinto alfandegado;
- e) Além da suposta ausência de destinação direta à área alfandegada das pelotas que produzia, outras irregularidades teriam sido detectadas pelo Fisco Federal que teriam o condão de impedir o usufruto da isenção da COFINS por parte da recorrente. A principal dessas 'irregularidades' consiste no fato de as notas fiscais da recorrente e da VALE S.A. terem sido escrituradas com CFOP's diferentes daqueles entendidos como corretos pelo Fisco. Ocorre que essa simples irregularidade formal, já retificada, atinente ao preenchimento de notas fiscais não tem, per si, o condão de impedir que a recorrente goze da imunidade/não incidência/isenção da COFINS a que por lei faz jus, desde que, por outros meios, seja possível comprovar que as remessas de pelotas para recinto alfandegado que efetuou, a despeito do que consta nas notas fiscais de remessa e de entrada que acobertaram as operações, tinham, realmente, fim específico de exportação. Na esteira do que foi exposto, e, a despeito da escrituração equivocada que foi utilizada quando do preenchimento das notas fiscais e livros contábeis pela recorrente e pela VALE S.A., tal equívoco, em

razão do princípio da verdade material e do princípio da prevalência da substância sobre a forma, não poderia, de modo algum, redundar na suposta comprovação de que não havia “fim específico de exportação” no que tange às remessas diretas de pelotas para área alfandegada da VALE S.A.;

- f) No entanto, caso ainda parem dúvidas sobre a remessa direta a recinto alfandegado, com o fim específico de exportação por parte da recorrente, requer-se seja diligência fiscal para averiguação do efetivo caminho das pelotas de minério de ferro e da natureza das operações realizadas entre ela e a VALE S.A., conforme prescreve o dispositivo do inciso IV, do artigo 16, do DECRETO N.º 70.235/1972;
- g) As variações cambiais incorridas pela RECORRENTE são à toda evidência oriundas dos contratos de exportação que celebra com seus consumidores no mercado externo. Dessa forma, o crédito que goza a RECORRENTE com a variação cambial no fechamento do câmbio é, em verdade, direito creditório decorrente das operações de exportação, e, pelo quanto que preceitua o inciso I, do 2.º, do artigo 149, da CRFB/88, são imunes de tributação pela contribuição social ao PIS/PASEP;
- h) Os serviços administrativos, topográficos, serviços de auditoria, serviços técnicos de engenharia e projetos industriais, serviços de manutenção e controle da qualidade do ar, todos decorrentes da operação da própria indústria da recorrente oneram a atividade empresarial, pois além de serem tributados em razão do faturamento da empresa prestadora, serão tributados em virtude do faturamento da empresa vendedora, existindo, então, evidente cumulatividade na incidência das contribuições. Ora tais serviços foram prestados para a efetivação da produção das pelotas de minério de ferro recorrente;
- i) Os serviços operação e manutenção de equipamentos da produção são diretamente utilizados na produção do produto (v.g. topográficos, engenharia de projetos, manutenção e monitoramento da qualidade do ar, manutenção eletromecânica nas máquinas ambientais, monitoramento de equipamentos, etc.). Dessa forma, *respecta venia*, não têm razão a ilustre Autoridade Fiscal e a r. decisão ora recorrida, ao excluir da base de cálculo do crédito referente ao PIS/PASEP relativas à aquisição dos serviços de operação das usinas de pelotização da RECORRENTE.

Termina o recurso requerendo seu provimento para fins de reformar a decisão recorrida e anular o despacho decisório. Alternativamente, que seja convertido o julgamento em diligência em respeito ao princípio da verdade material.

O processo foi sorteado a este relator nos termos regimentais.

É o breve relatório.

Fl. 9 do Acórdão n.º 3302-013.262 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11543.001232/2004-04

Voto

Conselheiro Flávio José Passos Coelho, Redator ad hoc.

Como Redator *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pelo relator original, Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.

O recurso é tempestivo e apresenta os demais pressupostos de admissibilidade, de forma que dele conheço e passo à análise.

Diligência

O pedido de diligência deve ser indeferido, pois o ônus da prova, nas situações em que temos o requerimento de pedido de ressarcimento, recai sobre o sujeito passivo, sendo certo que, não há que se falar em obrigatoriedade de diligência por parte da autoridade fiscal, uma vez que toadas as provas documentais deveriam ter sido apresentadas junto com a manifestação de inconformidade da recorrente.

Devemos ter em mente que não é cabível a realização de diligência para suprir prova que deveria ter sido apresentada em manifestação de inconformidade, vale dizer, o procedimento de diligência não se afigura como remédio processual destinado a suprir a injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus do prova.

Certo é que não podemos deixar de observar que existem regras processuais claras, que regem o contencioso administrativo, regulando a instrução probatória, não cabendo ao julgador afastar tais regras em face de aplicação indevida de eventuais princípios. Assim, a aplicação de princípios como aquele do formalismo moderado ou da verdade material não deve abrir caminho para o afastamento de regras que servem para a concretização de outros princípios jurídicos, sobretudo, os processuais.

Pelo exposto nego a diligência pleiteada

Vendas com fim específico de exportação. Exclusão da base de cálculo da exação.

Quanto a exclusão das receitas com as vendas com fim específico de exportação, a 3ª Turma da CSRF, já apreciou a operação deste mesmo contribuinte e proferiu o Acórdão n.º 9303-010.162, de 12 de fevereiro de 2020, que peço *vênia* para utilizar como razão de decidir, *verbis*:

Em relação à outra discussão, qual seja, venda com fim específico de exportação, dou razão ao sujeito passivo, considerando que já julgamos a mesma discussão envolvendo o mesmo contribuinte.

Nessa linha, frisem-se o acórdão 9303-009.491, que teve como redator designado o nobre conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, bem como o acórdão 9303-008.240 do nobre conselheiro Rodrigo da Costa Possas – da mesma contribuinte:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

INSUMOS NA NÃO-CUMULATIVIDADE

Na sistemática da apuração não-cumulativa, deve ser reconhecido crédito relativo a bens e insumos que atendam aos requisitos da essencialidade e relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de repetitivos.

MERCADORIA. EXPORTAÇÃO. REMESSA. COMERCIAL EXPORTADORA. PROVA.

A notação expressa na respectiva nota fiscal REMESSA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO, INSCRIÇÃO DO DESTINATÁRIO-EXPORTAÇÃO NO DECEX MR DG 3/193, OPERAÇÃO SUJEITA A NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS, CONFORME ARTIGO 4, CAPÍTULO II, § 1 DO DEC. 1090 R/02, comprova que a mercadoria foi remetida com o fim específico de exportação.

EXPORTAÇÃO. COMERCIAL EXPORTADORA. ISENÇÃO. As receitas decorrentes de vendas de mercadorias efetuadas para empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação, cujas remessas foram comprovadas, mediante a apresentação de Notas Fiscais, contendo a notação expressa de remessa com este fim, não estão sujeitas à incidência da contribuição.”

Para melhor elucidar, trago o voto do Dr. Andrada, que transcreve voto do Dr. Rodrigo:

Com o devido respeito ao voto do ilustre relator, mas diverjo em parte do seu voto quanto à comprovação do fim específico de exportação. As razões da minha divergência estão assentadas no voto do conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, no acórdão n.º 9303-008240, o qual também enfrentando recurso especial da Fazenda Nacional em acórdão recorrido do mesmo contribuinte e proferido pela mesma turma de julgamento, assim se manifestou:

(...)

A Fazenda Nacional alega que as vendas efetuadas para a Cia Valore do Rio Doce não atenderam ao disposto no RT. 1.º do Decreto n.º 1.248/1972, ou seja, não se comprovou nos autos que tais vendas foram efetuadas com o fim específico de exportação.

No entanto, ao contrário do seu entendimento, a documentação carreada aos autos comprovam que as vendas foram efetuadas com aquele fim.

Do exame dos autos, mais especificamente do Parecer Seort n.º 999/2008, às fls. 131-e/149-e, que serviu de base para o Despacho Decisório às fls. 148-e, verifica-se que as glosas efetuadas pela Fiscalização decorreram da tributação das receitas de vendas para a Cia Vale do Rio Doce, sob o fundamento de que não foram efetuadas com o fim específico de exportação, bem como dos créditos apurados sobre despesas incorridas com serviços diversos, discriminados na planilha às fls. 123-e, c/c a tabela às fls. 126-e.

Para comprovar o alegado erro nas notas fiscais de vendas de pelotas de ferro para a Cia Vale do Rio Doce, o contribuinte anexou, ao recurso voluntário, as cópias das correspondências às fls. 968-e/972-e remetidas àquela Companhia, comunicando-lhe o equívoco no código fiscal informado e o código correto, ou seja, CFOP 5.501, que corresponde a vendas de mercadorias para exportação. Também foram apresentadas cópias das correspondências às fls. 974-e e às fls. 975-e, recebidas da Vale, informando que, nos termos contratuais firmados, adquiriu pelotas de ferro produzidas pelo contribuinte, com o fim específico de exportação e declarando que não se creditou da contribuição sobre tais aquisições.

Embora as correspondências informando o equívoco no código fiscal da natureza da operação e o código correto tenham sido remetidas intempestivamente, ou seja, depois de decorridos mais de cinco das emissões das Notas Fiscais das vendas das pelotas de

ferro, do exame de cada uma delas, cópias às fls. 32/35, verifica-se que em todas elas consta a informação: “REMESSA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO, INSCRIÇÃO DO DESTINATÁRIO-EXPORTAÇÃO NO DECEX MR DG 3/193, OPERAÇÃO SUJEITA A NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS, CONFORME ARTIGO 4, CAPÍTULO II, § 1 DO DEC. 1090– R/02”.

Ora, a informação constante em cada Nota Fiscal de que a mercadoria foi remetida com fim específico de exportação tem mais valor de que o código fiscal da operação e constitui prova hábil para comprovar que foram remetidas com este fim e, portanto, sem incidência do PIS, nos termos do art. 5º, inciso III, da Lei nº 10.637/2002. Também a correspondência remetida pela Cia Vale somada à notação nas notas fiscais fortalece a alegação da recorrente de que as vendas foram efetuadas com o fim específico de exportação.

Em face do exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(...)

As situações fáticas são praticamente idênticas entre os dois processos. [...]

Sendo assim, dou provimento nessa parte, inclusive considerando se tratar de mesmo contribuinte, considerando pelos dados constantes dos autos – que houve efetivamente a remessa.

Forte nestes argumentos dou provimento a este capítulo recursal.

Incidência do PIS sobre as variações cambiais ativas.

A recorrente alega que a variação cambial ativa, apurada em sua escrita contábil, é oriunda de contratos de exportação e, por esta razão, deve ser considerada receita decorrente de operação de exportação, alcançada pela isenção prevista no artigo 5º da Lei 10.637/2002.

Essa matéria foi analisada pela 3ª Turma da CSRF, Acórdão nº 9303-007.873, com decisão unânime daquele colegiado. Neste cenário, peço vênha para utiliza sua *ratio decidendi, mutatis mutandis*, como se minha fosse para fundamentar a decisão, *verbis*:

No mérito, cinge-se a controvérsia à possibilidade de incidência do PIS/Pasep não-cumulativo sobre as variações cambiais ativas decorrentes de exportação, devido à imunidade do art. 149, §2º, inciso I da CF/88

Ocorre que as variações cambiais ativas são oriundas e inerentes aos contratos de exportações de bens, decorrendo diretamente do negócio jurídico realizado pela empresa.

Assim, não podem as operações cambiais ser dissociadas da exportação das mercadorias, por resultarem de exigência de outros países para os quais a Contribuinte efetua as exportações.

Portanto, a imunidade do PIS e da COFINS (cumulativas e não-cumulativas) prevista no art. 149, §2º, inciso I da Constituição Federal para as receitas decorrentes de exportação, abrange as variações cambiais ativas. A regra da imunidade visa impedir a incidência das contribuições sobre todas as receitas decorrentes da venda de mercadorias e serviços para o exterior, originadas do mesmo fato gerador, qual seja, a operação de exportação. Não é possível segregar as receitas da venda de mercadorias das variações cambiais ativas, por se constituírem em exigência das relações de comércio internacional.

O Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, reconheceu que as receitas das variações cambiais ativas integram as receitas decorrentes de exportação, atraindo, assim, a regra da imunidade para afastar a incidência do PIS e da COFINS. A decisão foi proferida nos autos do recurso extraordinário nº 627.815/PR, de relatoria da Ministra Rosa Weber, cujos fundamentos foram sintetizados na seguintes ementa, *in verbis*:

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 supralegal 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 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. 543B, § 3º, do CPC.

(RE 627815, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 23/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL MÉRITO DJe192 DIVULG 30/09/2013 PUBLIC 01/10/2013)

Ocorre, que a Fiscalização apurou a base de cálculo do PIS não-cumulativo com base nos balancetes, considerando as variações cambiais ativas decorrentes de conta dos passivos e dos ativos. Utilizou o regime de competência, por opção do próprio contribuinte. O resultado do cotejo não resultou em variação cambial ativa. A recorrente não contestou os cálculos e sim o fato de que foi observado o regime de competência e não o de caixa.

Essa questão do regime a ser considerado - competência ou caixa - para fins de análise da variação cambial, foi tratada no processo nº 11543.001400/2004-53, da mesma

recorrente, referente ao mesmo ano-calendário, diferenciando apenas quanto ao tributo, que no caso, foi a Cofins.

A 3ª Turma da CSRF decidiu que o regime a ser adotado é o de competência, pela opção do sujeito passivo, conforme se pode constatar do trecho do voto condutor do Acórdão n.º 9303-009.616, de 15/10/2019, que adoto como razão de decidir, *verbis*:

O acórdão recorrido aplicou o entendimento de que essas receitas decorrentes de variações cambiais somente poderiam ser tributadas quando definitivamente realizadas. Ou seja, mesmo o contribuinte optando por apurá-las pelo regime de competência, decidiu-se que a tributação seria pelo regime de caixa. Ocorre que, com a devida *vênia*, não é essa a definição legal para essa tributação.

Inicialmente vejamos o conceito de receita tributável pela Cofins não-cumulativa, constante da Lei n.º 10.833/2003, com a redação da época dos fatos:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, **assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.**

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e **todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.**

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

Não há dúvidas de que são atingidas pela incidência da Cofins, todas as receitas auferidas pelo contribuinte. No § 3º do mesmo artigo constam as exceções com os tipos de receitas que não são tributadas pela contribuição e nele não constam as receitas financeiras, gênero das quais as receitas cambiais são espécies, também por força de Lei. Vejamos o que dispõe o art. 9º da Lei n.º 9.718/98:

Art.9º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual **serão consideradas**, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, **como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.**

Portanto, a própria lei define que as variações cambiais são receitas do tipo financeiras. E somente a partir de agosto de 2004 é que as receitas financeiras são tributadas à alíquota zero da Cofins, por força do art. 1º do Decreto n.º 5.164/2004:

Art.1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

De acordo com o relatório de ação fiscal, item 43, e-fl. 719, esta apuração está restrita ao período anterior a agosto/2004.

Analisemos agora o argumento do contribuinte de que elas somente podem ser tributadas no momento da sua realização, pois antes disso tratariam somente de expectativa de receita. Esse foi o entendimento dado pelo acórdão recorrido. Ocorre que a própria lei ofertou esta possibilidade ao contribuinte, desde que ele fizesse opção por sua tributação pelo regime de caixa. E não é essa a situação do presente processo.

Com a edição da Medida Provisória n.º 1.858-10, de 26 de outubro de 1999, substituída atualmente pela Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, é facultado ao contribuinte escolher o regime de apuração das receitas de variação cambial, se regime de caixa ou de competência. A matéria encontra-se assim disciplinada no artigo 30 da MP n.º 2.158-35/2001, que à época dos fatos geradores possuíam a seguinte redação:

“Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

§ 1º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, segundo o regime de competência.

§ 2º A opção prevista no § 1º aplicar-se-á a todo o ano-calendário.

§ 3º No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subsequentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.”

Em relação aos períodos de apuração do ano-calendário de 2004, de que cuida o presente processo, o contribuinte fez opção por apurar referidas receitas de acordo com o regime de competência. Portanto correto o lançamento fiscal.

Por todo exposto, nego provimento ao capítulo recursal.

Insumos. Conceito de Insumo.

A celeuma que embasa a maior parte dos processos envolvendo o tema diz respeito ao alcance do termo “insumo” para fins de obtenção do valor do crédito das exações a serem compensadas/ressarcidas.

O Conselheiro José Renato Pereira de Deus, no processo n.º 13502.720849/2011-55 de sua relatoria, enfrentou o tema com maestria, profundidade e didática, de sorte que reproduzo seu voto para embasar minha opinião sobre o conceito, e por consequência, minhas razões de decidir, *in verbis*:

II.2.2 - Conceito de Insumo

No mérito, inicialmente, exponho o entendimento deste relator acerca da definição do termo "insumos" para a legislação da não-cumulatividade das contribuições.

A respeito da 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 n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003.

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF n.º 247/2002, e artigo 8º da IN SRF n.º 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, 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. E, uma terceira corrente, que 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.

Para dirimir todas as peculiaridades que envolve a questão do crédito de PIS/COFINS, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018.

"Pacificando" o litígio, o STJ julgou a matéria, na sistemática de recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, 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 SEQUINTE 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

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI n.º 63/2018, com a seguinte ementa:

Recurso Especial n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014.

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

"42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei n.º 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

"(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 Lei nº 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.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:"

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento (questões estas que não possuem caráter definitivo e que podem ser revistas em julgamento administrativo) não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de

serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do Parecer Normativo Cosit 05/2018, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS: 1. **Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência; 2. **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 aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Portanto, para análise da subsunção do bem ou serviço ao conceito de insumo, mister se faz a apuração da sua **essencialidade** e **relevância** ao processo produtivo da sociedade. Com essas considerações, passa-se à análise do caso concreto.

A recorrente é sociedade empresária cujo objeto societário é a produção e venda de pelotas de minério de ferro, bem como o exercício de outras atividades direta ou indiretamente relacionadas com a produção e venda de pelotas minério de ferro.

Pela análise dos autos, em especial as peças recursais, resta evidente que a recorrente não apresentou seu processo produtivo e a indicação da essencialidade ou relevância de cada item glosado. Preferiu tecer longas linhas sobre a interpretação do que seria “insumo” na legislação do PIS e da Cofins apurados no regime não-cumulativo e afirmar que todos os serviços e despesas são essenciais para sua atividade.

É cedido que o momento apropriado para apresentação das provas que comprovem suas alegações é na propositura da manifestação de inconformidade. A regra fundamental do sistema processual adotado pelo Legislador Nacional, quanto ao ônus da prova, encontra-se cravada no art. 373 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

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

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.

Tal dispositivo é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, posto que a obrigação de provar está expressamente atribuída para a autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento.

Definida a regra que direciona o *onus probandi* no âmbito do processo administrativo fiscal, resta estabelecer o conceito de prova, sua finalidade e seu objeto.

O conceito de prova retirado dos ensinamentos de Moacir Amaral Santos:

No sentido objetivo, como os meios destinados a fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos. Mas a prova no sentido subjetivo é aquela que se forma no espírito do julgador, seu principal destinatário, quanto à verdade desse fatos. A prova, então, consiste na convicção que as provas produzidas no processo geram no espírito do julgador quanto à existência ou inexistência dos fatos.

Compreendida como um todo, reunindo seus dois caracteres, objetivo e subjetivo, que se completam e não podem ser tomados separadamente, apreciada como fato e como indução lógica, ou como meio com que se estabelece a existência positiva ou negativa do fato probando e com a própria certeza dessa existência.

Para Carnelutti:

As provas são fatos presentes sobre os quais se constrói a probabilidade da existência ou inexistência de um fato passado. A certeza resolve-se, a rigor, em uma máxima probabilidade.

Dinamarco define o objeto da prova:

....conjunto das alegações controvertidas das partes em relação a fatos relevantes para todos os julgamentos a serem feitos no processo. Fazem parte dela as alegações relativas a esses fatos e não os fatos em si mesmos. Sabido que o vocábulo prova vem do adjetivo latino *probus*, que significa bom, correto, verdadeiro, segue-se que provar é demonstrar que uma alegação é boa, correta e portanto condizente com a verdade. O fato existe ou inexistente, aconteceu ou não aconteceu, sendo portanto insuscetível dessas adjetivações ou qualificações. Não há fatos bons, corretos e verdadeiros nem maus, incorretos mendazes. As alegações, sim, é que podem ser verdadeiras ou mentirosas - e daí a pertinência de prová-las, ou seja, demonstrar que são boas e verazes.

Já a finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. Em outras linhas, um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

Em virtude dessas considerações, é importante lembrar alguns preceitos que norteiam a busca da verdade real por meio de provas materiais.

Dinamarco afirma:

Todo o direito opera em torno de certezas, probabilidades e riscos, sendo que as próprias certezas não passam de probabilidades muito qualificadas e jamais são absolutas porque o espírito humano não é capaz de captar com fidelidade e segurança todos os aspectos das realidades que o circulam.

Para entender melhor o instituto “probabilidade” mencionado professor Dinamarco, aduzo importante distinção feita por Calamandrei entre verossimilhança e probabilidade:

É verossimil algo que se assemelha a uma realidade já conhecida, que tem a aparência de ser verdadeiro. A verossimilhança indica o grau de capacidade representativa de uma descrição acerca da realidade. A verossimilhança não tem nenhuma relação com a veracidade da asserção, não surge como resultante do esforço probatório, mas sim com referência à ordem normal das coisas.

A probabilidade está relacionada à existência de elementos que justifiquem a crença na veracidade da asserção. A definição do provável vincula-se ao seu grau de fundamentação, de credibilidade e aceitabilidade, com base nos elementos de prova disponíveis em um contexto dado., resulta da consideração dos elementos postos à disposição do julgador para a formação de um juízo sobre a veracidade da asserção.

Desse modo, a certeza vai se formando através dos elementos da ocorrência do fato que são colocados pelas partes interessadas na solução da lide. Mas não basta ter certeza, o julgador tem que estar convencido para que sua visão do fato esteja a mais próxima possível da verdade.

Como o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célere. Mas a impossibilidade de conhecer a verdade absoluta não significa que ela deixe de ser perseguida como um relevante objetivo da atividade probatória.

Quanto ao exame da prova, defende Dinamarco:

(...) o exame da prova é atividade intelectual consistente em buscar, nos elementos probatórios resultantes da instrução processual, pontos que permitam tirar conclusões sobre os fatos de interesse para o julgamento.

Já Francesco Carnelutti compara a atividade de julgar com a atividade de um historiador:

(...) o historiador indaga no passado para saber como as coisas ocorreram. O juízo que pronuncia é reflexo da realidade ou mais exatamente juízo de existência. Já o julgador encontra-se ante uma hipótese e quando decide converte a hipótese em tese, adquirindo a certeza de que tenha ocorrido ou não o fato. Estar certo de um fato quer dizer conhecê-lo como se houvesse visto.

No mesmo sentido, o professor Moacir Amaral Santos afirma que

... a prova dos fatos faz-se por meios adequados a fixá-los em juízo. Por esses meios, ou instrumentos, os fatos deverão ser transportados para o processo, seja pela sua reconstrução histórica, ou sua representação.

Assim sendo, a verdade encontra-se ligada à prova, pois é por meio desta que se torna possível afirmar idéias verdadeiras, adquirir a evidência da verdade, ou certificar-se de sua exatidão jurídica. Ao direito somente é possível conhecer a verdade por meio das provas.

Posto isto, concluímos que a finalidade imediata da prova é reconstruir os fatos relevantes para o processo e a mediata é formar a convicção do julgador. Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar probabilidade às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador

Noutro giro, não podemos esquecer que as provas devem estar em conjunto com as alegações, formando uma união harmônica e indissociável. Uma sem a outra não cumpre a função de clarear a verdade dos fatos.

Fredie Didier Jr define a necessidade da dialeticidade do recurso:

A parte, no recurso, tem de apresentar a sua fundamentação de modo analítico, tal como é exigida para decisão judicial (art. 489, § 1º, CPC). A parte não pode expor as suas razões de modo genérico. Não pode valer-se de meras paráfrases da lei. Não pode alegar a incidência de conceito jurídico indeterminado, sem demonstrar as razões de sua aplicação ao caso. O dever de fundamentação analítica da decisão implica no ônus de fundamentação analítica da postulação. Trata-se de mais um corolário do princípio da cooperação. O STJ reconheceu expressamente a aplicação do art. 489, § 1º, do CPC, às partes ao analisar um agravo interno em que o recorrente se teria limitado, literalmente, a repetir os argumentos trazidos no recurso especial.

“A doutrina costuma mencionar a existência de um princípio da dialeticidade dos recursos. De acordo com esse princípio, exige-se que todo recurso seja formulado por meio de petição pela qual a parte não apenas manifeste sua inconformidade com ato judicial impugnado, mas, também e necessariamente, indique os motivos de fato e de direito pelos quais requer o novo julgamento da questão nele cogitada.

Rigorosamente, não é um princípio: trata-se de exigência que decorre do princípio do contraditório, pois a exposição das razões de recorrer é indispensável para que a parte recorrida possa se defender, bem como para que o órgão jurisdicional possa cumprir seu dever de fundamentar suas decisões (STJ, 2ª T. AgInt no AREsp 853.152/RS Rel. Min. Assusete Magalhães, j. 13/12/2016, DJe 19/12/2016)”.

Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar verossimilhança às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Mais para que a prova seja bem valorada, se faz necessária uma dialética eficaz. Ainda mais quando a valoração é feita em sede de recurso.

Por isso que se diz que o recurso deverá ser dialético, isto é, discursivo. As razões do recurso são elementos indispensáveis ao órgão julgador para que possa julgar o mérito do recurso, ponderando-as em confronto com os motivos da decisão recorrida. O simples ato de acostar documentos desprovidos de argumentação não permite ao julgador chegar a qualquer conclusão acerca dos motivos determinantes do alegado direito requerido.

Regressando aos autos, conforme já anunciado, a recorrente tanto na manifestação de inconformidade como no recurso voluntário não buscou explicar como os itens glosados são essenciais ou relevantes ao seu processo produtivo, por intermédios de laudos técnicos, tampouco, apresentou sua escrita contábil para demonstrar a contabilização da aquisição dos “insumos”, sejam eles bens ou serviços, que poderiam conferir créditos. Essa inação inviabilizou a possibilidade de averiguação da subsunção ao conceito de insumo, o efetivo dispêndio dos custos com os bens e serviços glosados pela fiscalização e, por consequência, a análise de eventual creditamento.

Em outras palavras, faltaram dialeticidade e provas que demonstrassem a essencialidade ou relevância de cada bem ou serviço ao processo produtivo da recorrente.

Neste cenário, não vejo motivos para reformar este capítulo da decisão recorrida, de forma que nego provimento.

Conclusão

Diante de todo exposto, afasto a preliminar e no mérito dou provimento parcial ao recurso para afastar da tributação as receitas oriundas das vendas com fim específico de exportação, objeto deste processo.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho (voto de Gilson Macedo Rosenburg Filho)