



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

Processo nº 11543.001400/2004-53
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3403-001.871 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2013
Matéria COFINS.COMPENSAÇÃO
Recorrente COMPANHIA COREANO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO - KOBRASCO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 28/02/2004 a 30/09/2005

COFINS. ISENÇÃO. EXPORTAÇÃO.

Gozam de isenção da COFINS apenas as receitas decorrentes de operações diretas de exportação ou de vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. REGIME DE COMPETÊNCIA.

As variações cambiais ativas, inclusive para os sujeitos passivos que as reconheçam sob regime de competência, somente constituem receita e, portanto, somente passam a integrar a base de cálculo da COFINS, quando caracterizem direitos definitivamente incorporados ao patrimônio e, assim, insujeitos à reversão por condições futuras e falíveis.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. PAGAMENTOS POR SERVIÇOS PRESTADOS. ATIVIDADES ADMINISTRATIVAS.

A contratação de serviços desvinculados da área operacional ou produtiva do contribuinte impedem o aproveitamento do crédito da COFINS, no regime não-cumulativo.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. PAGAMENTOS POR SERVIÇOS PRESTADOS. PROVA. AUSÊNCIA.

A ausência de conteúdo probatório no sentido de que os serviços tomados estavam vinculados à área operacional ou produtiva do contribuinte impedem o aproveitamento do crédito da COFINS, no regime não-cumulativo.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em não conhecer dos documentos juntados aos autos após o recurso voluntário e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da contribuição as receitas decorrentes de variações cambiais. Vencido o Conselheiro Ivan Allegretti, quanto ao conhecimento dos documentos, e os Conselheiros Robson José Bayerl e Rosaldo Trevisan quanto à exclusão das variações cambiais. O Conselheiro Robson José Bayerl votou pelas conclusões quanto ao direito aos créditos da COFINS. Sustentou pela recorrente o Dr. Tarek Moussallem, OAB/ES nº 8.132.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim – Presidente

(assinado digitalmente)

Marcos Tranchesi Ortiz – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Ivan Allegretti, Marcos Tranchesi Ortiz e Antonio Carlos Atulim.

Relatório

Por meio de uma série de declarações de compensação (fls. 1/98, 110/111, 627/630), a recorrente extinguiu débitos de IRPJ e de CSLL a seu cargo, empregando para tanto alegados créditos da COFINS apurada entre fevereiro de 2004 e setembro de 2005 sob o regime da não-cumulatividade, com fundamento no artigo 6º, §1º, da Lei no. 10.833/03.

Através do despacho decisório de fls. 697, a DRF-Vitória/ES reconheceu somente em parte o direito creditório reivindicado pela recorrente e, por conseguinte, homologou também em parte as compensações declaradas, fazendo-o ao amparo das seguintes razões:

(i) o crédito de que a recorrente se afirma titular, apurado sob o regime não-cumulativo da COFINS, resulta em grande parte da não exposição à tributação da receita auferida com a comercialização de pelotas de minério de ferro industrializadas pela pessoa jurídica, na pressuposição de que fosse imune, nos termos do artigo 149, §2º, inciso I, da CF/88;

(ii) embora as DACONs entregues pela recorrente informassem que a quase totalidade da produção se destinasse ao mercado externo, outros elementos documentais colhidos da sua escrituração comercial e fiscal evidenciam o contrário, particularmente:

(ii-a) o Livro Registro de Apuração do ICMS (fls. 220/281), os balancetes contábeis (fls. 282/314) e as notas fiscais de venda (fls. 316/412), nos quais se verifica que parte substancial da vendas fora realizada no mercado interno, mais especificamente a um estabelecimento da Companhia Vale do Rio Doce (CVRD), empresa coligada à recorrente;

(ii-b) os Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOPs) utilizados pela própria recorrente na qualificação das vendas em questão – 5.11 até dezembro de 2002 e 5.101 daí em diante – indicam, por igual, se tratar de venda doméstica, visto que para operações com fim específico de exportação vigorava codificação especial, aprovada pelo CONFAZ em 15.12.2001;

(iii) em diligência empreendida pela fiscalização ao estabelecimento da CVRD destinatário da produção, constatou-se que:

(iii-a) em grande parte das aquisições contratadas com a recorrente, a CVRD apropriou créditos da COFINS sobre o preço da operação, procedimento vedado nas vendas realizadas com fim específico de exportação;

(iii-b) nas notas fiscais emitidas na revenda das pelotas de minério de ferro adquiridas da ora recorrente – aí, sim, ao mercado externo – a CVRD não qualificava sua operação sob o CFOP nº 7.501, destinado a distinguir a exportação de mercadorias “recebidas com fim específico de exportação”;

(iii-c) as pelotas de minério de ferro objeto da transação entre as partes eram entregues à CVRD adquirente no próprio pátio da remetente, ora recorrente, cujo espaço, segundo declaração colhida junto à inspetoria do porto de Vitória/ES, não é alfandegado (fls. 597);

(iv) as operações de compra e venda reiteradamente praticadas entre a recorrente e a CVRD não constituíam negócios “com fim específico de exportação” – para cuja caracterização se exige a remessa direta para embarque ou a recinto alfandegado, por conta e ordem da destinatária – mas comercializações regulares no mercado interno, nas quais se tributa a receita do vendedor e se assegura direito de crédito ao comprador (art. 46, IN SRF nº 247/02 e art. 39, Lei nº 9.532/97);

(v) além de não oferecer à incidência as receitas auferidas nas vendas à CVRD, a recorrente teria reduzido indevidamente a base de cálculo da COFINS ao nela não incluir por inteiro as variações cambiais ativas, apuradas sob o regime de competência, no período em que a tributação sobre as receitas financeiras se dava à alíquota positiva (antes dos Decretos nºs 5.164/04 e 5.442/05);

(vi) no que se refere aos créditos propriamente ditos, a recorrente os teria equivocadamente apropriado sobre:

(vi-a) o preço de serviços – identificados na contabilidade da empresa sob o título “SAC – serviços contratados diretos” – que não se

caracterizariam como “insumo” da respectiva atividade industrial (fls. 631); e

(vi-b) parte do valor de serviços contratados junto à CVRD, tendo como objeto a operação de uma das unidades fabris da recorrente, parte esta atribuível a serviços de apoio administrativo (telex, processamento de dados, treinamento, departamento pessoal, departamento de compras) (designados pelas partes como “Fator KY”) e à remuneração de capital de giro provido pela contratada (“Fator Y”) (fls. 691 e ss.).

Cientificada do despacho decisório, a recorrente interpôs tempestiva manifestação de inconformidade, alegando que (fls. 770/793):

(a) quer diretamente, quer através de vendas realizadas para a CVRD, a recorrente somente destina produtos ao mercado externo, conforme memorandos de exportação acostados aos autos, de forma que as receitas daí auferidas são imunes à COFINS (artigo 149, §2º, inciso I, da CF);

(b) para o aproveitamento da imunidade em questão, é indiferente que a venda seja destinada a recinto alfandegado ou diretamente ao embarque para exportação, sendo suficiente que o contribuinte comprove figurar na cadeia de exportação;

(c) as variações cambiais decorrem do fechamento dos contratos de câmbio, vinculados às operações de exportação e, desta forma, estas receitas são também imunes à tributação pela COFINS;

(d) não fosse em razão da imunidade, as receitas de variação cambial seriam impassíveis de tributação pela COFINS porque, equiparadas às receitas financeiras, teriam sido excluídas da base de cálculo da exação por força da declaração de inconstitucionalidade do artigo 3º, §1º, da Lei 9.718/98;

(e) “o modo sob o qual os bens ou serviços são empregados no processo produtivo” (se direta ou indiretamente) não é relevante para a fruição do direito de crédito no regime da não-cumulatividade da COFINS, eis que, a teor dos artigos 195, §12 da CF/88 e 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/03, o termo “insumo” é mais abrangente na legislação das contribuições sociais do que na do IPI.

Em 30.04.2009, a DRJ/Rio de Janeiro proferiu acórdão, negando provimento à inconformidade (fls. 860/867). Rejeitou todos os argumentos apresentados pela recorrente, corroborando que:

(i) de acordo com os elementos de prova colhidos pela DRF durante as diligências, as vendas praticadas para a CVRD se deram sob regime jurídico das operações internas, sem direito à fruição do tratamento conferido pela lei às exportações;

(ii) as receitas de variação cambial têm natureza de receita financeira e não se equiparam às receitas de exportação, conforme decidido na Solução de Consulta nº 31/03; e

(iii) o conceito de insumo, para fins de apuração da COFINS não-cumulativa, é aquele previsto na IN/SRF nº 247/02.

Em 18.02.2010, após ser devidamente intimada, a recorrente maneja o presente voluntário (fls. 878/904), reafirmando os fundamentos constantes da inconformidade.

Distribuído a este relator, o recurso voluntário veio inicialmente à pauta na sessão de 27.11.2012. O julgamento acabou não concluído, porém, ante a informação – prestada pela advogada presente à ocasião – de que a recorrente recentemente juntara aos autos documentos novos e relevantes à solução do feito. Foi para melhor examinar do que se tratava que requeri ao Presidente da Turma fosse o processo retirado de pauta.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Tranchesí Ortiz

O recurso é tempestivo e, observadas as demais formalidades aplicáveis, dele tomo conhecimento.

Mais de dois anos após a interposição do recurso voluntário – e estando os autos já à espera de distribuição neste órgão de julgamento – a recorrente compareceu ao processo para, a pretexto de produzir prova quanto a “fato novo” – submeter a conhecimento do colegiado dois volumes adicionais documentos contendo: (a) contrato de compra e venda celebrado em 04.05.1998 entre a recorrente e a CVRD, tendo por objeto as pelotas de minério de ferro; (b) memorandos de exportação, emitidos entre 2004 e 2005; (c) trechos do Livro Razão escriturado pela CVRD e planilhas gerenciais destinados ao controle de estoque de minério de ferro adquirido junto à ora recorrente, no período compreendido entre dezembro de 2002 e dezembro de 2008; (d) planta arquitetônica do complexo industrial de Tubarão/ES e roteiro descrito de rotas de embarque utilizadas no porto; (e) cartas endereçadas pela recorrente à CVRD em 11.04.2011 – depois de decaído o prazo para lançamento de ofício dos tributos, portanto – por meio das quais comunica a destinatária da retificação do código CFOP por ela utilizado quando da emissão das notas fiscais sacadas nas operações entre as duas empresas em 2004 e 2005; (f) carta endereçada pela CVRD à recorrente em 23.12.2010, por meio da qual a adquirente noticia não ter apropriado créditos da contribuição ao PIS e da COFINS relativamente às aquisições de minério de ferro objeto destes autos; e, finalmente, (g) acórdão lavrado em 29.03.2011 pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ, ao ensejo da manifestação de inconformidade interposta pela ora recorrente nos autos nº 15586.001584/2010-54, cujo conteúdo diz ser análogo ao deste.

Como o protocolo se deu com apenas algumas semanas de antecedência em relação à data da distribuição do recurso, os documentos não haviam sido ainda digitalizados e anexados ao processo quando, sorteado para a relatoria, este conselheiro copiou o respectivo arquivo eletrônico para estudá-lo. Por isso, a existência dos documentos foi ignorada até que, como relatado, o feito fosse incluído em pauta e apregoadado para julgamento em novembro de 2012.

Sem exceção, os documentos listados acima têm o mesmo objetivo. Servem à prova de que a recorrente teria cumprido com os requisitos de que depende a catalogação de operações mercantis internas como destinadas ao “fim específico de exportação”. Em particular, servem à tentativa de documentar que a recorrente supostamente entregara em depósito alfandegado as mercadorias vendidas à CVRD, a fim de assim ver reconhecida a isenção às respectivas receitas.

Sendo assim, o óbice procedimental que se interpõe ao exame da prova não está exatamente na preclusão do momento para se produzi-la. Não é o §4º, do artigo 16, do Decreto nº 70.235/72 que o obstaculiza e tampouco a iniciativa de trazê-la a conhecimento depois de manifestada a inconformidade e de aviado o recurso.

O impeditivo está, com mais razão, na regra do artigo 17 do diploma, de acordo com a qual se consideram admitidos os fatos não expressamente impugnados. Toda a irresignação expressada pela ora recorrente no que se refere a este capítulo do despacho decisório centra-se, na manifestação de inconformidade e no recurso voluntário, na tese de que a fruição do regime isentivo *prescinde* do cumprimento daquele requisito. Reitero: a recorrente jamais alegou – antes de trazer os documentos em questão aos autos – que atendera ao pressuposto de depositar os produtos objeto da transação em recibo alfandegado. Disse o contrário, aliás. Disse que, mesmo não o tendo feito, teria direito à desoneração.

Veja-se ilustrativo trecho das razões do recurso voluntário nesse sentido:

“20. Assim, para o aproveitamento da imunidade ora soerguida, não importa que a venda seja destinada a recinto alfandegado, ou mesmo, que a venda seja destinada diretamente ao embarque para exportação (conforme dicção do Decreto-lei nº 1.248/72).

21. Para o aproveitamento da imunidade em comento, basta que o contribuinte comprove que figura na cadeia de exportação, e, que, suas receitas são decorrentes das operações de exportação.” (fls. 887).

O fato que os documentos trazidos nesta fase se destinam a comprovar está, pois, acometido pela admissão tácita, nos termos do artigo 17 do PAF. E aí está a vedação para que se os examine.

Dito isso, com o objetivo de facilitar o julgamento do presente voluntário, dividirei em tópicos os temas nele em debate, os quais podem ser assim sintetizados:

(a) quanto à formação da base de cálculo dos *débitos* da COFINS, (i) a imunidade das receitas auferidas da comercialização de produtos à CVRD, e (ii) a incidência da exação sobre receitas originadas de variações cambiais ativas; e

(b) quanto à formação da base de cálculo dos *créditos* da COFINS, a inclusão (i) de serviços contratados junto a terceiros e designados “SAC – serviços contratados diretos” na contabilidade da recorrente, e (ii) parte dos serviços prestados à recorrente pela CVRD sob o contrato que tem por objeto a operação de unidade fabril.

Vejamos.

1. Dos Débitos da COFINS.

1.1 Operações Comerciais com a CVRD.

Durante o período objeto dos pedidos de ressarcimento, a recorrente destinou parte substancial de suas vendas à CVRD, sua coligada, atribuindo a referidas operações, ao menos no que se refere à COFINS, o regime jurídico das exportações. Assim, considerou imunes à exação as receitas daí auferidas, ao mesmo tempo em que manteve em sua

escrituração contábil os créditos decorrentes da aquisição dos insumos empregados no respectivo processo produtivo (Lei nº 10.833, artigo 6º, §1º).

Detendo-se sobre estas operações, o órgão de origem entendeu-as, porém, como operações internas, sujeitas à incidência do tributo. E assim concluiu porque, para que revestissem “fim específico de exportação”, seria preciso que as vendas resultassem na remessa direta das mercadorias para embarque ou, quando menos, a recinto alfandegado por conta e ordem da adquirente (cf. Lei nº 9.532/97, artigo 39, MP nº 2.158-35/01, artigo 14 e IN/SRF nº 247/02, artigo 46). De acordo com a fiscalização, todavia, esses requisitos jamais foram cumpridos nas operações que a recorrente contratou com a CVRD, uma vez que:

(a) o objeto da venda não era diretamente embarcado para o exterior ou depositado em recinto alfandegado, mas entregue no próprio pátio da vendedora;

(b) nas notas fiscais que emitia para documentar a compra e venda, a recorrente identificava a operação com CFOP distinto daquele exigido para a classificação de operações com “fim específico de exportação”, conforme Convênio CONFAZ de 15.12.2001; e

(c) induzida pela codificação atribuída pela recorrente à operação, a adquirente dos produtos apropriava (corretamente) créditos de COFINS sobre o preço pago à recorrente, procedimento este inadmissível em se tratando de venda com “fim específico de exportação”.

A recorrente, de seu turno, não nega estes fatos. Defende a licitude de seu procedimento sustentando, em primeiro lugar, que os produtos saídos de seu estabelecimento terminaram, de fato, exportados pela adquirente e, em segundo, que para fruir da imunidade sobre as receitas de exportação pouco importa *“que a venda seja destinada a recinto alfandegado, a empresa comercial exportadora, ou para embarque direto, sendo suficiente que o contribuinte comprove que integra a cadeia exportadora”*.

Mais do que factual, o debate aqui é “de direito”. E é “de direito” porque, se de um lado, a fiscalização não discute a efetiva ocorrência da exportação na etapa subsequente da cadeia econômica, na qual a CVRD figura como vendedora, de outro a recorrente admite não ter destinado os produtos a recinto alfandegado ou a embarque direto para exportação, a teor do que exigem o Decreto-Lei nº 1.248/72 (artigo 1º) e a Lei nº 9.532/97 (artigo 39).

Sendo assim, insta saber se, sob tais circunstâncias, as receitas percebidas pela recorrente em decorrência dos aludidos negócios jurídicos fazem ou não *jus* à imunidade conferida pelo artigo 149, §2º, inciso I, da CF ou, secundariamente, à isenção conferida pelo Decreto-Lei no. 1.248/72, artigo 1º, e pela Lei no. 9.532/97, artigo 39.

Para que a venda no mercado interno usufrua do tratamento jurídico-fiscal dispensado às exportações diretas, isto é, às operações contratadas diretamente com domiciliados no exterior e que resultem em remessa para território estrangeiro, a legislação aplicável à COFINS exige que se trate de negócio “com fim específico de exportação”. Quem o prescreve é o artigo 14, da Medida Provisória no. 2.158-35/01, cujo inciso IX isenta do tributo as *“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”*.

O sentido desta expressão – “fim específico de exportação” – a sua vez, está disciplinado, neste particular com igual abrangência, pelo Decreto-Lei no. 1.248/72 e pela Lei no. 9.532/97, cujos artigos 1º e 39 respectivamente definem:

“Art.1º (...).

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.”

“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.

Bem anotou a DRF de origem que a só inobservância destes pré-requisitos associados à destinação da mercadoria já seria suficiente a afastar das operações realizadas pela recorrente com sua coligada o regime jurídico isencional. Se a vendedora não promove diretamente o embarque a exportação e tampouco deposita a mercadoria em recinto alfandegado por conta e ordem da comercial exportadora, suas operações mercantis não se qualificam como exportações para fins de desoneração tributária da COFINS. Estes os pressupostos legais de cuja presença depende a aplicabilidade da regra isentiva.

Em seu favor, argumenta a recorrente com a efetiva ocorrência das exportações na fase subsequente de circulação do produto. Sustenta que, para fruir da desoneração, basta que se insira em qualquer etapa de uma cadeia produtiva que culmine na exportação do bem. Penso que não seja assim tão simples.

O fato que dá ensejo à incidência da COFINS – consistente na percepção da receita – aperfeiçoa-se com a entrega da mercadoria a seu comprador. No preciso instante em que realiza a tradição do bem ao adquirente, o vendedor incorpora definitivamente a seu patrimônio o direito à percepção do preço ajustado entre ambos. É neste momento que aufera a receita e, portanto, neste momento que realiza em concreto a hipótese de incidência do tributo.

Descrevendo a fenomenologia de incidência da regra isencional, a doutrina diz se tratar de uma norma dirigida a um ou mais critérios da regra-matriz de incidência do

tributo, a fim de reduzir-lhe parcialmente a abrangência. *Incidem simultaneamente* a regra-matriz e a norma de isenção, de forma que a secunda extrai do campo de aplicabilidade da primeira determinada porção da realidade que, não fosse sua prescrição, seria alcançada pelo tributo. Esta a orientação teórica que veio prevalecer sobre aquela reinante à época da promulgação do Código Tributário Nacional – e refletida na redação de seu artigo 175 – de acordo com a qual as regras *incidiriam em momentos distintos*: primeiro a hipótese de incidência juridicizaria todo seu campo de aplicabilidade para, depois, a regra isencional desfazer parte deste efeito, excluindo o crédito tributário nas hipóteses nela descritas.

No caso concreto, a regra-matriz de incidência da COFINS incidiu, como expus acima, a cada ocasião em que a ora recorrente cumpriu com a sua prestação perante a compradora, entregando-lhe os produtos negociados. Pois é neste mesmo instante que haveria de também incidir a regra isencional, acaso satisfeitos os pressupostos nela previstos. Para que as vendas a adquirente estabelecido no País fruam do regime jurídico aplicável às exportações, o fundamental é que se possa assegurar, ***já quando da conclusão desta operação***, que o bem objeto da compra e venda acabará exportado. Por isso, para fins de aplicação da regra de isenção ao caso concreto, não é suficiente constatar que a compradora dos produtos da recorrente os remeteu ao exterior na etapa subsequente de circulação. Mais do que isso, é relevante saber ***se este destino final já houvera sido decidido*** quando da contratação da compra e venda entre a recorrente e a CVRD.

Os requisitos legais exigidos para a caracterização do “fim específico de exportação” cumprem precisamente este papel: garantir que bens comercializados internamente sejam, de fato, exportados, a fim de estender o regime jurídico da exportação a etapas domésticas de circulação.

Neste particular, os documentos coletados pela fiscalização durante as diligências cumpridas nos estabelecimentos de comprador e vendedor evidenciam a indeterminação de qual seria o destino final dos produtos por ocasião das operações contratadas entre eles. Refiro-me não apenas à informação de que os bens eram depositados no pátio do estabelecimento vendedor, mas igualmente ao código utilizado nas notas fiscais de saída para identificação da natureza da operação e, em especial, à apropriação do crédito na escrita da adquirente, procedimentos estes consentâneos com operações internas.

Conclui, então, com acerto a auditoria de origem quando afirma que, dados os elementos de prova disponíveis, *“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, independentemente da destinação ou não das mercadorias para o exterior”* (fls. 683).

Neste particular, portanto, não procede o recurso voluntário.

1.2. Não-incidência da COFINS Sobre Receitas de Variações Cambiais Ativas.

Sustenta a recorrente que as variações cambiais ativas incorporadas pela fiscalização à base de cálculo do tributo estariam vinculadas às receitas decorrentes de exportação e, por esta razão, gozariam da mesma imunidade conferida àquelas.

Sem ferir diretamente o mérito do argumento – que, aliás, é objeto de repercussão geral reconhecida pelo Plenário do E. STF no recurso extraordinário no. 627.815 – limito-me a observar que os elementos de prova constantes dos autos não permitem a conclusão de que as variações cambiais em cogitação provenham apenas e tão somente da valorização dos preços praticados pela recorrente em contratos de exportação de seus produtos.

Sabe-se, aliás, que a receita de variação cambial pode tanto resultar da valorização de direitos do sujeito passivo (como no caso das exportações a que a recorrente se refere), como da desvalorização de obrigações por ele contraídas, a exemplo do que se dá em contratos de importação, na hipótese de apreciação da moeda nacional relativamente à moeda em que contratada a operação.

Digo isso para enaltecer o fato de que os autos não revelam com a necessária segurança a procedência da variação cambial ativa em discussão. Aliás, a julgar pelo que consta do relatório anterior ao despacho decisório, as receitas incorporadas pela fiscalização à base de cálculo da contribuição provêm justamente da desvalorização de passivos contraídos pela pessoa jurídica. Confira-se:

“O sujeito equivocou-se ao não incluir no bojo da base de cálculo da COFINS não-cumulativa os valores decorrentes das variações cambiais dos passivos, conta esta de natureza devedora. Desse modo, os lançamentos a crédito representam uma receita tributável, devendo compor sua base de cálculo.”
(fls. 686).

Sustenta também a recorrente que, tendo natureza de receitas financeiras, as variações cambiais ativas teriam sido expungidas da base de cálculo do tributo em virtude da declaração de inconstitucionalidade do artigo 3º, § 1º, da Lei no. 9.718/98, por ocasião do julgamento dos recursos extraordinários nos. 346.084 e 390.840.

Embora procedente, a afirmação não aproveita à solução do recurso. É que, como exposto no relatório, no período alcançado pela fiscalização – fevereiro de 2004 a setembro de 2005 – a recorrente se submeteu à apuração da COFINS pelo regime da não-cumulatividade, regime disciplinado não pela Lei no. 9.718/98, mas pela Lei no. 10.833/03, cuja constitucionalidade não foi infirmada pelo Supremo Tribunal Federal (não, ao menos, até o momento).

Sem prejuízo das considerações precedentes, parece-me, no entanto, não prosperar a tributação das variações cambiais identificadas pela fiscalização. É que o reconhecimento das variações cambiais pelo regime de competência – método eleito pela ora recorrente nos anos-calendário objeto da auditoria – não pode conduzir à incidência da COFINS até que o sujeito passivo tenha adquirido em definitivo o direito a elas. Explico.

É que enquanto as oscilações positivas na paridade cambial não se incorporarem em caráter irreversível ao patrimônio do contribuinte, vale dizer, enquanto puderem ser neutralizadas por subseqüentes oscilações negativas, não se caracterizam como receita para o fim de constituírem, inclusive sob o regime de competência, base de cálculo da contribuição.

Segundo se lê do artigo 178, §2º da Lei nº 6.404/76, o patrimônio líquido das sociedades anônimas compõe-se de “capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros e lucros ou prejuízos acumulados”. Os “lucros ou prejuízos acumulados”, de seu turno, correspondem à soma, a outras parcelas, do “lucro líquido do

exercício” (art. 186, II). E, finalmente, a definir o “lucro líquido do exercício”, o artigo 187 do mesmo diploma, dispõe:

“§1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda;*
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.”*

Estes dispositivos têm permitido à doutrina conceituar “receita” como a percepção de ingressos aptos a influir positivamente sobre o patrimônio líquido de um sujeito de direitos. Nesse sentido, expõe Marco Aurélio Greco: *“esse ingresso deve ter cunho patrimonial no sentido de corresponder (no momento em que ocorrido) a um evento que integra o conjunto de eventos positivos que inferem com o patrimônio da empresa, (...) ainda que, em sua totalidade ou individualmente, não implique um ganho, pois este poderá existir, ou não, conforme vier a ser aferido no final do período de apuração”* (Cofins na Lei nº 9.718/98: variações cambiais e regime da alíquota acrescida. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo: SP, v. 50, p. 110/151 (130)).

Em sentido análogo, leia-se, respectivamente, em Ricardo Mariz de Oliveira e em Douglas Yamashita:

“Ora, toda e qualquer receita é um ‘plus’ no patrimônio da pessoa jurídica, algo a mais que se acrescenta a ele.” (Repertório IOB de jurisprudência, nº 24/99, p. 704)

“(...) do necessário exame do arquétipo constitucional de receita resulta que seja como produto da empresa e seja como aumento bruto de ativos (patrimônio) da empresa, todo ativo que não resulta da empresa ou não aumenta o patrimônio, está fora das fronteiras semânticas do arquétipo constitucional de receita e não pode ser definido pelo legislador infraconstitucional como receita.” (Repertório IOB de jurisprudência, nº 13/00, p. 328 e ss.)

Ocorre que o patrimônio – e aqui já ingressamos na seara do direito civil – não é senão a soma dos direitos e das obrigações dotados de valor economicamente apreciável, conforme define o artigo 91 do Código Civil em vigor. Por coerência, então, a obtenção de receitas, por induzir ao aumento do patrimônio, há de necessariamente se materializar, em termos jurídicos, através da aquisição de direitos novos ou, quando menos, da supressão das obrigações existentes.

É necessário precisar, portanto, o momento a partir do qual um novo direito pode ser havido por adquirido, a fim de se considerar implementado o aumento patrimonial e, enfim, recebida a respectiva receita. Novamente é no direito civil que se consegue a resposta. O artigo 121 do atual Código conceitua “condição” como a cláusula do negócio jurídico que, *“derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto”*. Complementa-o, em seguida, o artigo 125 para, no que interessa, prescrever que *“subordinando-se a eficácia do negócio jurídico à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa”*.

Significa que, na pendência de uma condição suspensiva, o direito por ela subordinado não estará ainda incorporado ao patrimônio do indivíduo a quem favorece até o seu implemento. É o que se dá com as variações monetárias positivas enquanto não vencido, segundo o contrato, o prazo para o fechamento do câmbio. Valorizando-se o real em relação ao dólar, o devedor de obrigação contraída na moeda estrangeira não adquire, imediatamente, o direito de pagar menor montante em moeda nacional, o que caracterizaria a percepção de receita, mas, por ora, a mera expectativa de que, mantendo-se inalterada paridade cambial até o vencimento do prazo contratual, ter a possibilidade de despendar menos reais quando liquidar a dívida. Numa palavra: as oscilações cambiais positivas só se agregam ao patrimônio de quem favorecem quando, em razão do disposto em contrato, se tornarem impassíveis de reversão. Até que isso ocorra, subordinam-se à condição suspensiva.

Por isso, explica Mariz de Oliveira, *“o direito à receita de variação cambial, que se incorpora ao ativo a receber, somente é adquirido quando definitivo, não mais passível de fato ou condição falível. Vale dizer, isto somente ocorre na data do vencimento do período de apuração previsto no ato jurídico que dele decorre, porque antes desse momento nenhuma variação cambial positiva pode ser exigida da pessoa, não porque haja um prazo para pagamento, o que seria irrelevante para a aquisição do direito, mas, sim, porque o direito à receita de variação cambial está subordinado a que não haja reversão da taxa cambial, o que é fato futuro de realização incerta e independente da vontade das partes”* (Conceito de receita como hipótese de incidência das contribuições para a seguridade social (para efeitos da COFINS e da Contribuição ao PIS. 9º Simpósio nacional IOB de direito tributário, p. 39-80 (50)).

Dois preceitos encontráveis no Código Tributário Nacional induzem a semelhante conclusão. O primeiro deles é o artigo 116, inciso II, de acordo com o qual, definindo a lei como fato gerador da obrigação tributária uma “situação jurídica”, precisamente o que se dá com o fato gerador “receita”, considera-se consumada a hipótese de incidência *“desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável”*. O segundo é o artigo 117, inciso I, onde se lê que, sendo suspensiva a condição que subordina a eficácia do direito, o fato gerador só ocorre com o implemento dela.

Mais do que isso, até: sabe-se que os fatos suscetíveis de desencadear o surgimento de obrigações tributárias devem revelar capacidade contributiva de quem os pratica. Imaginar, então, que a opção pelo regime de competência possa, por si só, expor a pessoa jurídica a exigências tributárias sobre variações cambiais não incorporadas ao seu patrimônio, representaria menoscar o princípio.

Evidentemente que, se no momento em que a obrigação se vencer, apurar-se variação cambial positiva em relação à paridade existente na data da contratação, a pessoa jurídica beneficiada deverá oferecer a receita auferida à incidência da COFINS, independentemente de qualquer movimento de caixa. Não é preciso haver pagamento, já o diz o artigo 187 da LSA, para que se caracterize, no regime de competência, a percepção da receita. Por outro lado, friso, nada autoriza acreditar que a sujeição tributária seja possível antes da definitiva aquisição do direito.

Sob esta perspectiva de análise, é muito menos ampla e significativa a modificação advinda ao trato da matéria com a MP nº 2.158-35, artigo 30. A substituição do regime de competência pelo regime de caixa permite tão só diferir o reconhecimento da receita do átimo em que o crédito de variação cambial é adquirido para o momento em que é extinto (liquidação). Nada além disso.

Feitas essas considerações, a validade do lançamento pressuporia concluir que, submetendo-se a recorrente, no período, ao regime de competência, os números apurados pela fiscalização representam direitos de variações cambiais definitivamente adquiridos pelo contribuinte e não o registro contábil de oscilações mensais flutuantes e ainda passíveis de reversão em períodos subsequentes.

Embora deva emprestar valor probatório à escrituração contábil do sujeito passivo, especialmente quanto a fatos contrários ao obrigado, não estou convencido de que a realidade seja a de direitos definitivamente adquiridos. E isso fundamentalmente porque a autoridade fiscal não identificou um negócio jurídico sequer que, por amostragem, pudesse evidenciar que os valores tributados de fato correspondem a direitos de variação cambial definitivamente adquiridos.

Acrescente-se que o preceito normativo que dá fundamento à autuação, artigo 1º da Lei nº 10.833/03, textualmente declara ser irrelevante, para fins de ocorrência do fato gerador, a “*classificação contábil*” adotada pelo sujeito passivo para escriturar suas receitas.

Quer isso significar que, “*a incidência da contribuição deverá alcançar todas aquelas figuras que correspondam a efetiva receita ou faturamento, qualquer que seja a sua forma de contabilização. Não o inverso! Primeiro é preciso ter a natureza de receita ou faturamento: depois a forma de contabilizar é irrelevante. Mas, não é a forma de contabilizar que irá determinar se algo é, ou não, receita ou faturamento*” (GRECO, Marco Aurélio. Ob. cit., p. 131).

Reconheço, portanto, a não-incidência da COFINS sobre as supostas receitas decorrentes de variações cambiais e dou provimento ao recurso voluntário nesta parte.

2. ***Dos Créditos da COFINS.***

Mas além de acrescer valores à base de cálculo da COFINS, a auditoria de origem também promoveu a glosa de determinados créditos apropriados pela ora recorrente na apuração do tributo, glosas estas que recaíram sobre o valor de certos serviços contratados pela pessoa jurídica junto à sua coligada CVRD e a terceiros prestadores independentes.

Estão em pauta, portanto, a dinâmica da “não-cumulatividade” instituída pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 e, em especial, as categorias de valores sobre os quais o sujeito passivo do tributo tem permissão para apurar direitos de crédito. Nesta análise, interessa particularmente o inciso II, do artigo 3º destes dois diplomas, de acordo com o qual cabe o creditamento sobre o montante de “*bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*”.

Toda divergência que o dispositivo provoca decorre da extensão do direito de crédito nele assegurado, o que passa pela demarcação do que seja, enfim, “insumo” para fins da “não-cumulatividade” nestas duas exações. Sua compreensão a respeito o Fisco não tardou em divulgar por meio da IN nº 404/04, adaptando, para o âmbito da COFINS, conceito que construiu e consagrou na sistemática de apuração do IPI. Veja-se:

“Art. 8º. (...)”

§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) 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;”

Desta compreensão quanto a abrangência do instituto é que a autoridade de origem e a DRJ recorrida retiram inspiração para, no caso concreto, recusar, por exemplo, o suposto direito de crédito da ora recorrente.

Embora respeite o entendimento, partilho de orientação diversa a respeito. Observo, em primeiro lugar, que quando da promulgação das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, a Constituição Federal não impunha – como, de resto, até hoje não impõe – a não-cumulatividade em se tratando das contribuições arrecadadas para a Seguridade Social. Daí não defluiu, todavia, estivesse o legislador infra-constitucional impedido de discipliná-la no âmbito destas espécies tributárias. Significava, tão-somente, que a adoção e o regramento da técnica permanecia na inteira discrição do legislador ordinário.

Foi o que possibilitou a implementação, primeiramente na contribuição ao PIS e, depois, na COFINS, de uma “não-cumulatividade”, digamos, “imprópria”. Imprópria por cotejar, de um lado, base de cálculo composta pela totalidade das receitas da pessoa jurídica e, de outro, não admitir senão determinadas deduções, definidas em lista taxativa. Imprópria, também, porque o direito de crédito garantido não corresponde, sempre e necessariamente, aos valores de PIS e de COFINS efetivamente devidos na incidência anterior.

Aliás, dada a especificidade da hipótese de incidência das duas contribuições, é até mesmo inadequado falar, aqui, num sentido convencional de não-cumulatividade. É que, enquanto o ICMS e o IPI – impostos em que a técnica encontra máxima aplicação – têm por hipótese de incidência operações sucessivas de uma mesma cadeia produtiva ou mercantil, o PIS e a COFINS gravam fato jurídico, a receita, cuja ocorrência é independente de acontecimentos anteriores ou posteriores.

A diferença não passou despercebida por Ricardo Mariz de Oliveira, para quem:

“Realmente, a COFINS e a contribuição ao PIS, que são tributos cujas hipótese de incidência são a receita ou o faturamento, a rigor sequer têm incidência multifásica, pois são devidos sempre que houver receita (de faturamento ou não), a qual se constitui em um substrato específico e isolado de qualquer outro fenômeno jurídico ou econômico.”

Por isso, dirá, *“diferentemente de outros tributos, as duas contribuições podem incidir sobre as receitas de sucessivos faturamentos de uma mesma mercadoria, ou sobre as receitas de sucessivas alienações de um mesmo bem imóvel, ou sobre as receitas de*

sucessivas prestações de serviços para obtenção de um bem imaterial mais completo, ou sobre sucessivas receitas de alugueres mensais de um mesmo bem, e em muitas outras situações. Mesmo neste caso – adverte – as duas contribuições não são juridicamente plurifásicas, eis que tomam por substrato cada fato isolado e de per si, isto é, cada fato de ser auferida uma receita” (Aspectos relacionados à ‘não-cumulatividade’ da COFINS e da Contribuição ao PIS. PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 27).

Já nos casos de IPI e de ICMS, como suas hipóteses de incidência estão associadas à circulação econômica da coisa, o direito de crédito que realiza a não-cumulatividade resulta do ingresso desta e, eventualmente, de outras que interagem fisicamente entre si para, transformadas, se submeterem a uma nova incidência na etapa subsequente da cadeia.

É por isso mesmo que, no contexto destes dois impostos, apenas os insumos agregados ao produto em fabricação ou que se desgastam em contato direto com ele – designadamente, as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem – proporcionam direito de crédito ao contribuinte. E o importante: em ambas as exações, a limitação resulta não apenas da coerência intrínseca da espécie, mas, com maior relevo, de prescrição normativa expressa. No caso do IPI, refiro-me ao artigo 226, inciso I do atual Decreto nº 7.212/10.

Na disciplina das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 não se encontra, todavia, restrição semelhante, assim como não há comando no sentido da aplicação subsidiária, na matéria, de conceitos ditados pela legislação do IPI. Esta a razão pela qual, a meu sentir, inexistente fundamentação de hierarquia legal a amparar as limitações prescritas pelas INs nºs 247/02 e 404/04. Neste sentido, voto do Conselheiro Júlio César Alves Ramos, ao ensejo do julgamento do processo no. 13974.000199/2003-61:

“Destarte, aplicada a legislação do IPI ao caso concreto, tudo o que restaria seria a confirmação da decisão recorrida.

Isso a meu ver, porém, não basta. É que, definitivamente, não considero que se deva adotar o conceito de industrialização aplicável ao IPI, assim como tampouco considero assimilável a restritiva noção de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem lá prevista para o estabelecimento do conceito de ‘insumos’ aqui referido. A primeira e mais óbvia razão está na completa ausência de remissão àquela legislação na Lei 10.637.

Em segundo lugar, ao usar a expressão ‘insumos’, claramente estava o legislador do PIS ampliando aquele conceito, tanto que aí incluiu ‘serviços’, de nenhum modo enquadráveis como matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem.”

Não fosse por isso, conclusão semelhante se imporia pela própria literalidade do vocábulo “insumo”, a identificar *“cada um dos elementos (matéria-prima, equipamentos, capital, horas de trabalho etc.) necessários para produzir mercadorias ou serviços; input”* (Dicionário Houaiss da língua portuguesa. São Paulo: Objetiva).

Daí a conclusão de Mariz de Oliveira, para quem, no âmbito da contribuição ao PIS e da COFINS, *“constituem-se em insumos para a produção de bens ou serviços não apenas as matérias primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofram alteração, mas todos os custos diretos e indiretos de produção, e até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito do custo, mas que contribuam para a produção”* (ob. cit., p. 47).

Este entendimento encontra justificação normativa no conceito de “custo por absorção”, com base no qual a legislação do imposto de renda determina a apuração dos custos da atividade produtiva, para fins de apuração do resultado tributável. De acordo com o princípio, enunciado pelo artigo 13, do Decreto-Lei nº 1.598/77 e reproduzido no artigo 290 do atual RIR (Decreto nº 3.000/99), o custo do estoque de produtos acabados e em processo de industrialização deve corresponder a *“todos os custos diretos (material, mão de obra e outros) e indiretos (gastos gerais de fabricação) necessários para colocar o item em condições de venda.”* (Manual de contabilidade societária. FIECAFI/Atlas, 2010, p. 83).

Leia-se o dispositivo:

“Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

I – o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

II – o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III – os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV – os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V – os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.”

No conceito, portanto, estão incluídos, *sem prejuízo de outros itens*, (i) o custo de aquisição dos materiais envolvidos na produção, (ii) o custo de mão-de-obra direta, compreendendo a remuneração do pessoal vinculado à produção e os respectivos encargos sociais e previdenciários, e (iii) os gastos gerais de fabricação, também chamados de custos indiretos, entre os quais inspeção, manutenção, almoxarifado, supervisão, depreciação, energia, seguros etc.

Incorrendo em tais dispêndios perante pessoas jurídicas domiciliadas no País, o contribuinte tem, pois, em princípio, assegurado o direito ao creditamento.

Não obstante o entendimento supramencionado, as especificidades do caso concreto impedem a reforma do r. acórdão da DRJ neste ponto, de forma que a glosa dos créditos deve permanecer incólume.

Na planilha de fls. 632/633, foram glosados os créditos decorrentes dos "serviços contratados da CVRD", mais precisamente aqueles elencados no Fator Y e o Fator K, os quais correspondem, respectivamente, à remuneração do capital de giro da CVRD e a

despesas gerais (telex, processamento de dados, treinamento de pessoal, departamento de pessoal, comercial e compras, assistência jurídica e fiscal, serviços contábeis, etc).

Os dispêndios aí contabilizados (Fatores Y e K), evidentemente, não se vinculam diretamente à produção, de forma que não se subsumem nem mesmo àquela acepção mais ampla do conceito de "insumos", supramencionada. Não são, portanto, custos de produção, identificando-se com despesas gerais e de administração, as quais, como bem apontado pela autoridade de origem, não são passíveis de geração de crédito da contribuição.

Na planilha de fls. 632/633, também foram glosados créditos decorrentes de "serviços contratados diretamente de outras pessoas jurídicas – SAC", os quais correspondem a serviços de todos os tipos, alguns dos quais a apropriação do crédito poderia ser facilmente justificada e demonstrada.

Contudo, socorrendo-me à regra de distribuição do ônus probatório, afirmo que estamos no campo do direito de crédito propriamente reivindicado pela recorrente, em relação ao qual o sujeito passivo tributário ocupa a posição de postulante. E, nessa posição, é da recorrente o ônus de trazer aos autos ao menos o contrato formalizado com estas pessoas jurídicas, a fim de que este Colegiado pudesse analisar a natureza do serviço prestado e decidir, sob essa realidade, o direito à apropriação dos créditos.

É em desfavor da recorrente, portanto, que entendo deva ser solucionada a disputa, ante a ausência de elementos probatórios seguros e suficientes para analisar a existência do direito creditório.

Em seu recurso voluntário, a recorrente nem mesmo trata especificamente de tais serviços por ela tomados. Nem uma linha sequer do voluntário foi destinada a justificar a apropriação dos créditos em razão do serviço "a" ou "b". Destituído de qualquer elemento que indique a natureza do serviço prestado e, conseqüentemente, a sua subsunção à norma do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03, outra opção não há a não ser aplicar a regra prescrita no art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235/72.

Pelo exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo da COFINS as supostas receitas decorrentes de variações cambiais.

É como voto.

Marcos Tranchesi Ortiz

CÓPIA