



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

Processo nº 11543.003126/2003-76
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-002.179 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de maio de 2016
Matéria PIS RESSARCIMENTO
Recorrente CIA COREANO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO - KOBRASCO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/2003 a 31/08/2003

VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.
COMPROVAÇÃO.

Consideram-se isentas da Contribuição para o PIS/Pasep para as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação.

PIS. VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. ISENÇÃO. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.

As variações cambiais ativas caracterizam-se como receitas decorrentes de exportação, para efeito da isenção da Contribuição para o PIS/Pasep.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Para fins de geração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep no regime da não cumulatividade caracteriza-se como insumo toda a aquisição de bens ou serviços necessários à percepção de receitas vinculadas à prestação de serviços ou a produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Excluem-se deste conceito as aquisições que, mesmo referentes à prestação de serviços ou produção de bens, não se mostrem necessárias a estas atividades, adquiridas por mera liberalidade ou para serem utilizadas em outras atividades do contribuinte, assim como aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA - Presidente.

CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Cássio Schappo, Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), José Luiz Feistauer de Oliveira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Tatiana Josefovicz Belisário e Winderley Moraes Pereira.

Ausentes, justificadamente, as conselheiras Mércia Helena Trajano D'Amorim e Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo.

Fez sustentação oral, pela Recorrente, o(a) advogado(a) Ricardo Campos, OAB/ES nº 9374.

Relatório

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo abaixo o relatório que compõe a Decisão Recorrida.

Trata o presente processo de Declaração de Compensação de débito de IRPJ com crédito da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS de que trata o § 1º do art. 5º da Lei 10.637/2002 relativo ao período de agosto de 2003.

A DRF/VITÓRIA exarou o Despacho Decisório de fls. 142/143, com base no Parecer SEORT nº 999/2008 de fls. 125 a 142 deferindo parcialmente o pedido da interessada para reconhecer o direito creditório no valor de R\$ 173.781,40 referente ao saldo remanescente da apuração não-cumulativa da contribuição para o PIS no mês de agosto de 2003 e, por conseguinte, homologar a compensação efetuada, até o limite do crédito reconhecido. No Parecer Conclusivo consta consignado, em resumo, que:

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 01/12/2002, a empresa interessada ficou sujeita ao regime de incidência não-cumulativo da contribuição para o PIS;

O exame da escrita contábil e fiscal, notas fiscais de saída, dos demonstrativos de apuração do PIS não-cumulativo 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;

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;

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 de PIS não-cumulativo vinculados às aquisições, o que em uma operação com fim específico de exportação não é admitido, conforme art. 21, § 2º da IN 600/2005;

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;

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;

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;

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;

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;

Verifica-se, assim, que as vendas efetuadas pela interessada à CVRD não estão amparadas pela isenção da contribuição ao PIS, pois não se enquadram na definição de fim específico de exportação;

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;

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;

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

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;

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 do produto;

Foram elaboradas as tabelas de Serviços Contratados Diretos - Serviços Excluídos (fl. 119) 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. A Planilha de Apuração da BC dos Serviços Contratados (fl. 120) 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/PASEP (fls. 121/122);

O sujeito passivo foi intimado a apresentar as notas fiscais dos serviços contratados da CVRD e o contrato de operação da usina de pelletização. De posse do referido contrato, verificou-se que a CVRD realizou a operação das usinas de pelletização da Kobrasco no período analisado, ficando ajustado uma compensação a ser paga por essa operação;

18)0 sujeito passivo aproveitou de forma integral os valores repassados pela CVRD. Foram glosados os serviços que não geram direito ao crédito de PIS;

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;

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;

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;

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

Foram elaboradas as Planilhas de Apuração a Contribuição para o PIS (fls. 121/122). 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;

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;

Foi elaborada a Planilha de Compensação (fl. 123), a qual ilustra as compensações efetuadas a partir dos valores de débitos e créditos apurados pela diligência. Não foi possível homologar em sua totalidade a compensação efetuada em função da insuficiência de crédito

O direito creditório apurado, passível de compensação foi de R\$ 173.781,40.

Cientificada da decisão em 21/08/2008 (fl. 149), a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em 17/09/2008 (cópia em fls. 164 a 185), alegando, em síntese que

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

A Carta Magna prescreve expressamente imunidade tributária atinente às receitas decorrentes de exportação (art. 149, § 2º, inciso I da CF). O art. 5º da Lei 10.637/2002 dispõe expressamente a determinação Constitucional;

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, não deve ser interpretado restritivamente;

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; As vendas realizadas pela requerente para a CVRD são destinadas

exclusivamente ao mercado externo, conforme os memorandos de exportação;

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

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;

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;

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;

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;

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;

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;

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;

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 pelletização da requerente;

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

Sobreveio decisão da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro II/RJ, que julgou, por unanimidade de votos, improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório. Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido encontram-se consubstanciados na ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/2003a 31/08/2003

VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

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

RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL.

A exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da 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-s insumos os bens e serviços diretamente aplicados ou consumidos na fabricação do produto.

Inconformada com a decisão, apresentou a recorrente, tempestivamente, o presente recurso voluntário. Na oportunidade, reiterou os argumentos colacionados em sua defesa inaugural.

Quando da apreciação do recurso voluntário, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara resolveu converter o julgamento em diligência a fim de que unidade preparadora verificasse as afirmações que a área de destino das mercadorias revendidas pela recorrente foram entregues em área alfandegada, entre outros questionamentos.

A unidade de origem procedeu a diligência, consubstanciado no Termo de Encerramento de Diligência Fiscal.

A recorrente, cientificada do resultado da diligência, apresentou suas razões.

É o relatório.

Conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Trata-se o presente processo declarações de compensação referentes à Contribuição para o PIS/Pasep apurada no regime da não cumulatividade, correspondente ao mês de agosto de 2003, e que foi parcialmente indeferido pela unidade da RFB jurisdicionante do sujeito passivo.

A lide centra-se em três pontos, quais sejam: a isenção ou não de receitas decorrentes da venda de mercadorias para empresa comercial exportadora, que o Fisco entende corresponder a receitas obtidas no mercado interno; a tributação de variações cambiais ativas; e a possibilidade de geração de créditos no regime da não cumulatividade relacionada a serviços contratados.

Das Vendas Realizadas à Empresa Comercial Exportadora

As receitas decorrentes de operações de venda à empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação, são isentas da Contribuição para o PIS/Pasep, conforme estabelecido pelo artigo 5º, inciso III da Lei nº 10.637/2002:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

(grifo nosso)

A recorrente teria informado em seus documentos fiscais que as receitas tributadas teriam natureza de vendas no mercado interno. Afirma, contudo, que tais informações seriam incorretas, pois se tratariam de vendas à empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, e que já teria procedido as retificações necessárias.

Para comprovar o alegado, anexa aos autos diversos documentos, como o contrato firmado com a empresa adquirente, CVRD, caracterizada como empresa comercial exportadora, e que as mercadorias teriam sido entregues em recinto alfandegado.

Pois bem, explicitada a lide, esclarece-se que o artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.248/1972 define que as mercadorias comercializadas junto à empresa comercial exportadora, para serem caracterizadas como destinadas a exportação, devem ser diretamente remetidas do estabelecimento produtor/vendedor para o embarque de exportação ou para depósito alfandegado da adquirente:

Art.1º - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial

exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

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

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

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

A recorrente anexou aos autos atos declaratórios executivos que comprovam que o pátio da CVRD, ao qual as mercadorias eram enviadas, era considerado alfandegado à época em que ocorreram as vendas.

A fiscalização afirma, contudo, a entrega das pelotas não se dava no pátio da CVRD, e sim nos pátios da própria recorrente, e referidos pátios não eram alfandegados.

A contenda se deve a forma como era efetivada a tradição da mercadorias.

As pelotas eram industrializadas no parque industrial da recorrente, que fica ao lado do recinto alfandegado da CVRD, enviados ao pátio deste parque industrial, e seguiam por meio de esteiras até o citado recinto alfandegado.

Em que pese o alegado pela fiscalização, mesmo com a obrigação de se seguir a previsão contida no artigo 111 do CTN, que determina a obrigatoriedade da interpretação literal de legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, as mercadorias foram enviadas do estabelecimento da recorrente para o recinto alfandegado da CVRD, que, de forma incontroversa, é empresa comercial exportadora.

O fato da empresa ter alocado as mercadorias vendidas em seu pátio antes da envio, por meio de esteiras, à CVRD, não descaracteriza a sua entrega diretamente ao recinto alfandegado.

Entende-se, desta forma, que a recorrente tem direito a isenção do PIS em relação às receitas objeto da lide, devendo ser dado provimento ao recurso voluntário quanto à matéria.

Das Variações Cambiais Ativas

Discute-se a inclusão de variações cambiais ativas na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

Este tema, atualmente não abarca maiores discussões nesta casa, tendo em vista a previsão constante do art. 62-A do Regimento Interno do Carf, que determina que as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, na sistemática prevista pelo artigo 543-B do CPC devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos.

Essa é justamente a hipótese dos autos, posto ter o STF, em sede de recurso com repercussão geral reconhecida, decidido que:

O que se discute nestes autos é se as receitas das variações cambiais ativas podem ser consideradas como receitas decorrentes de exportação, de modo a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência do PIS e da COFINS.

Tenho que a resposta é positiva.

Variações cambiais constituem atualizações de obrigações ou de direitos estabelecidos em contratos de câmbio. Estão compreendidas entre dois grandes marcos: a contratação (fechamento) do câmbio, com a venda, para uma instituição financeira, por parte do exportador, da moeda estrangeira que resultará da operação de exportação; e a liquidação do câmbio, com a entrega da moeda estrangeira à instituição financeira e o consequente pagamento, ao exportador, do valor equivalente em moeda nacional, à taxa de câmbio acertada na data do fechamento do contrato de câmbio.

No âmbito tributário, as variações cambiais dizem-se: i) ativas, quando são favoráveis ao contribuinte, gerando-lhe receitas; e ii) passivas, quando o desfavorecem, implicando perdas.

[...]

Percebe-se que as receitas advindas de variações cambiais ativas são consequência direta das operações de exportação de bens e/ou serviços (conjugadas à oscilação cambial favorável), qualificando-se como “receitas decorrentes de exportação”.

De fato, o contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, estando 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: o exportador vende a divisa estrangeira que receberá do comprador à instituição financeira autorizada a operar com câmbio, a fim de receber o pagamento em moeda nacional.

[...]

Corroborar, por fim, o presente posicionamento, o fato de a imunidade em questão não ser concedida apenas às “receitas de exportação”, senão às “receitas decorrentes de exportação” (art. 149, § 2º, I). O adjetivo “decorrentes” confere 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; evidencia, por consequência, a intenção, plasmada na Carta Política, de se desonerarem 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.

Em suma, eventual variação da taxa de câmbio entre fechamento e a liquidação do contrato configura receita decorrente de exportação, sempre que seja favorável ao exportador. Logo, as receitas cambiais relativas à exportação estão abrangidas pela imunidade do art. 149, § 2º, I, da Carta Constitucional.

[...]

4. Isso posto, conheço do recurso extraordinário da União, mas nego-lhe provimento, assentando a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial ativa obtida nas operações de exportação de produtos.

5. Recurso extraordinário conhecido e não provido.

6. Aos recursos sobrestados, que aguardam a análise da matéria por esta Corte, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.

(RE nº 627.815/PR, sessão de 23/05/2013, relatora Min. Rosa Weber)

Devem, portanto, ser excluídas da base de cálculo do PIS as receitas decorrentes de variações cambiais ativas.

Dos Créditos Glosados - Insumos

A autoridade fiscal glosou créditos requeridos pela recorrente relacionados a serviços contratados junto a determinados prestadores de serviço e a serviços contratados pela CVRD, mas que teriam sido suportados pela própria recorrente.

A recorrente sustenta que todos os serviços estariam incluídos no conceito de insumos previsto no artigo 3º da Lei nº 10.637/2002.

Em relação ao conceito de insumos para fins de geração de créditos no regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep, entendo, em consonância com o pensamento de Marco Aurélio Greco¹, que deve ser observado processo formativo da receita daquela pessoa jurídica. E este processo formativo da receita inclui todos os elementos, sejam eles físicos ou funcionais, necessários para a obtenção desta receita.

Claro que este entendimento não pode vir dissociado das hipóteses previstas na legislação como passíveis da geração de créditos.

O legislador especificou, no artigo 3º da Lei nº 10.637/02, quais situações passíveis de geração de créditos, deixando de fora desta lista determinados custos e despesas.

¹ GRECO, Marco Aurélio. Não cumulatividade do PIS/PASEP e da Cofins. In Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS. PAULSEN, Leandro (coord.). São Paulo: IOB Thompson, 2004, pp.

Caso a lei tivesse por objetivo adotar a generalidade, bastaria fazer uma alusão genérica a toda e qualquer despesa ocorrida e que estivesse sujeita, anteriormente, à tributação pela Contribuição para o PIS/Pasep.

Como esta não foi a forma adotada pela legislação, não se pode entender como insumos despesas que dizem respeito a todo e qualquer aspecto da atividade de uma empresa.

Pois bem, o artigo 3º destas leis, ao falar de “insumos”, restringe-se aqueles utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Desta forma, excluem-se deste critério todos os gastos que digam respeito à formação de receitas diferentes daquelas referentes a prestação de serviços ou a produção de bens, tais como as despesas financeiras.

Isto não quer dizer que tais despesas não possam gerar créditos caso se enquadrem em alguma outra hipótese incluída no artigo 3º, apenas que não se caracterizam como insumos no teor do inciso II deste artigo.

Pelo mesmo raciocínio, as despesas administrativas, por não terem relação ao processo formativo da receita na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens, não geram direito a crédito.

Outro aspecto importante para a definição de determinado bem como insumo é o momento em que este bem é utilizado, se antes, durante ou após o término do processo produtivo.

Como já esclarecido, apenas os bens utilizados no processo produtivo são considerados insumos, de forma que os bens utilizados antes de iniciada a produção, ou após o término desta, não são considerados insumos para fins de geração de créditos.

Do exposto, conceituamos insumo para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins como sendo toda aquisição de bens ou serviços necessários para a percepção de receitas decorrentes da prestação de serviços ou da produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Excluem-se deste conceito as aquisições que, mesmo referentes à prestação de serviços ou produção de bens, não se mostrem necessárias a estas atividades, adquiridas por mera liberalidade, ou por serem necessárias a outras atividades desta pessoa jurídica.

Também não se enquadram como insumos os bens destinados ao ativo imobilizado, posto que os créditos referentes a estes bens estão incluídos em hipóteses distintas de creditamento, e devem ser apropriados por meio de cálculo de depreciação.

Esclarece-se, ainda, que diante das particularidades deste regime tributário, o direito aos créditos se encontram na esfera do dever probatório dos contribuintes. Tal afirmação decorre da simples aplicação da regra geral, qual seja a de que àquele que pleiteia um direito tem o dever de provar os fatos que geram este direito.

Assim, em sendo os créditos deste regime tributário um benefício que permite ao contribuinte diminuir o valor do tributo a ser recolhido, cumpre ao contribuinte que quer usufruir deste benefício o ônus de provar que possui este direito.

Desta forma, o direito aos créditos da não cumulatividade, utilizados para desconto da contribuição devida, ou para ressarcimento ou compensação nas situações permitidas pela legislação, exige que o contribuinte comprove a existência dos fatos que geram este direito.

Exige-se, portanto, a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório; documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito.

Caso o contribuinte não comprove possuir este direito, seus créditos devem ser cancelados, sendo exigida a contribuição devida que estava acobertada por estes créditos.

Esclarecidos os conceitos a serem adotados neste voto, serão apreciados, inicialmente, os créditos vinculados a serviços contratados diretamente pela recorrente.

Foram glosados os créditos vinculados a contratação dos seguintes serviços:

Tabela dos Serviços Contratados Diretos - Serviços Excluídos

Empresa	Contrato	Objeto
Metacon Engenharia	P0420/2003	serviços de elaboração de projetos mecânicos e elétricos
Ecosoft Consultoria	P0368/2003	serviços de análise de material emitido no ar atmosférico
Sindus Manutenção e Sistemas Industriais	43353	serviços de manutenção nos sistemas mecânicos, elétricos, eletrônicos em equipamentos ambientais das chaminés
Cepemar Serviços de Consultoria em MA	P1199/01	serviços de consultoria em meio ambiente
Loop Controle Automação e Sistemas	P0240/03	serviços técnicos de controle e automação

Conforme já esclarecido, apenas enquadram-se com insumos para fins de creditamento os serviços adquiridos necessários para a percepção de receitas decorrentes da produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

A recorrente apresenta como objeto societário 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 de minério de ferro.

Tendo em vista a sua atuação empresarial, pode-se concluir que a contratação dos serviços técnicos acima descritos encontram-se vinculados a sua atividade produtiva, de forma que se enquadram como insumos de seu processo produtivo, e, desta forma, gerando créditos no regime da não cumulatividade do PIS.

Deve ser revista, portanto, a glosa destes créditos.

Em relação aos créditos decorrentes de serviços contratados pela CVRD, mas suportados pela recorrente, foram glosados créditos correspondentes a serviços com despesas gerais (Fator K) e pelo custo financeiro de capital de giro provido pela CVRD (Fator Y).

A natureza destes dispêndios encontra-se prevista no contrato celebrado entre a recorrente e a CVRD, neste termos:

K - Despesas Gerais incorridas pela CVRD.

O Valor de "K" consiste em todas as despesas incorridas pela CVRD em Vitória, Rio de Janeiro, ou outros lugares, na prestação dos serviços necessários ou úteis à administração regular da KOBRASCO incluindo, entre outros, os seguintes itens: telex ou outra comunicação, elaboração e processamento de dados, treinamento de pessoal, departamento de pessoal, comercial e compras, assistência jurídica e fiscal, estatística, serviços contábeis e de custo, etc., que não estão incluídos em nenhum outro componente do reembolso Co.

O valor de "K" a ser aplicado ao mês respectivo, será equivalente em moeda brasileira a cerca de US\$ 20.000,00 (vinte mil dólares norte americanos).

Y - Remuneração do capital de giro fornecido pela CVRD. Esse componente visa reembolsar à CVRD os custos financeiros do capital de giro que a CVRD proverá para operação e manutenção do PROJETO através de estoques de peças sobressalentes e materiais de consumo.

O valor de "Y" a ser aplicado no mês respectivo será obtido pela fórmula seguinte:

$$Y = (I \times R \times P) / n$$

Onde:

I = Valor do inventário da DIPE (Diretoria de Pelotização) no mês considerado, em moeda brasileira, excluindo-se os itens de investimento assim como os itens que sejam idênticos aos existentes no almoxarifado da KOBRASCO, ou que não sejam utilizados pela KOBRASCO.

R = A taxa de remuneração dos depósitos em espécie na Assistência Financeira da CVRD (ASSFIN) no mês considerado.

P = Percentagem a ser aplicada, definida como descrito a seguir:

- O valor de "P" acima deverá ser calculado pelas PARTES no mês de dezembro do ano anterior (A - 1) ao ano considerado (A);
- O valor de "P" será obtido pela divisão do valor do inventário de uso comum (IUC) pelo valor do inventário total "T", acima definido;
- O valor de IUC será obtido excluindo-se do valor de "T", os valores dos itens obsoletos e/ou que são exclusivos das usinas da CVRD ou de outras usinas por ela operadas em Ponta de Tubarão.

As **PARTES** acordam que o valor de "P" para o Ano Calendário de 2001 é de 43%, aplicável a partir de 01 de Junho de 2001.

"n" = Número de **PROJETOS** de pelotização operados pela **CVRD** em Ponta de Tubarão no mês considerado.

Em análise a natureza destas despesas, resta claro que as mesmas não dizem respeito a atividade produtiva da recorrente, mas, sim, correspondem a despesas administrativas e financeiras, que não geram direito a créditos do PIS no regime não cumulativo.

Correto, portanto, o procedimento fiscal de glosa destes créditos.

Da conclusão

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, devendo as receitas decorrentes de vendas à CVRD serem enquadradas como vendas ao mercado externo, bem como devendo ser excluídas da base de cálculo do PIS as receitas decorrentes de variações cambiais ativas. Deve-se, ainda, conceder os créditos vinculados a serviços contratados diretamente pela recorrente, mantendo-se, contudo, a glosa em relação aos créditos decorrentes de serviços contratados pela CVRD, mas suportados pela recorrente, correspondentes a serviços com despesas gerais (Fator K) e ao custo financeiro de capital de giro provido pela CVRD (Fator Y).

Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto - Relator