



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

Processo nº 15578.000222/2008-21
Recurso nº 887.762 Voluntário
Acórdão nº **3803-02.647 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 21 de março de 2012
Matéria PIS NÃO CUMULATIVO - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente CIA. COREANO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO - KOBRASCO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 30/06/2004

NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. INSUMOS.

Na não cumulatividade das contribuições sociais, o elemento de valoração é o total das receitas auferidas, o que engloba todo o resultado da atividade operacional da pessoa jurídica, e o direito ao creditamento alcança todos os bens e serviços, úteis ou necessários, utilizados como insumos, de forma direta ou indireta, na produção, e desde que efetivamente absorvidos no processo produtivo que constitui o objeto da sociedade empresária.

VARIAÇÕES CAMBIAIS POSITIVAS. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.

A variação monetária decorrente da taxa de câmbio reduz ou aumenta a própria receita decorrente da exportação, estando, pois, abrangida pela imunidade tributária.

OPERAÇÕES NO MERCADO INTERNO. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Para que sejam considerados como destinados especificamente à exportação, os produtos vendidos no mercado interno devem ser remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora ou para depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para excluir da base de cálculo da contribuição o valor das receitas de variação cambial, vencido o conselheiro Alexandre Kern, que fará declaração de votos; e, pelo

voto de qualidade, em admitir o creditamento somente dos insumos relativos a (i) serviços de manutenção de sistemas mecânicos, elétricos, eletrônicos em equipamentos ambientais das chaminés e dos (ii) estudos e desenvolvimento de engenharia e serviços técnicos de controle e automação, vencidos os conselheiros João Alfredo Eduão Ferreira, Juliano Eduardo Lirani e Jorge Victor Rodrigues, que admitiram também o creditamento do insumo consultoria em meio ambiente.

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Presidente.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre Kern (Presidente), Hélcio Lafetá Reis (Relator), Belchior Melo de Sousa, Jorge Victor Rodrigues, Juliano Eduardo Lirani e João Alfredo Eduão Ferreira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 153 a 176) interposto em face de decisão da DRJ Rio de Janeiro II/RJ (fls. 141 a 148), que manteve o auto de infração (fls. 69 a 73) lavrado para se exigirem parcelas da contribuição para o PIS, apuradas a partir da análise do pedido de ressarcimento apresentado pelo contribuinte e formalizado em outro processo administrativo de nº 11543.001399/2004-67.

Cientificado da autuação, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 76 a 97) e requereu a reforma total do auto de infração, alegando, aqui apresentado de forma sucinta, o seguinte:

a) exporta pelotas de minério de ferro decorrentes da transformação do minério bruto adquirido da Companhia Vale do Rio Doce (CVRD), tratando-se essa a única operação que realiza;

b) sua atividade encontra-se albergada pela imunidade tributária prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, bem como no art. 5º da Lei nº 10.637/2002, por se tratar de receitas decorrentes de exportação;

c) as vendas realizadas para a CVRD destinam-se exclusivamente ao mercado externo, conforme consta dos memorandos de exportação;

d) as variações cambiais ativas são alcançadas pela imunidade por serem oriundas dos contratos de exportação;

e) é indevida a desconsideração do crédito decorrente de bens e serviços que teriam sido usados “indiretamente” no processo produtivo (bens de consumo, partes e peças de reposição e serviços, inclusive de fretes relativos à operação da própria indústria.

A DRJ Rio de Janeiro II/RJ manteve integralmente o lançamento de ofício, tendo sido o acórdão ementado nos seguintes termos:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**Período de apuração: 01/06/2004 a 30/06/2004**VENDAS COM FIM ESPECÍFICO 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 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.

PIS NÃO-CUMULATIVO. 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.

Lançamento Procedente

No relatório do acórdão recorrido, o relator informou que, em consulta ao processo administrativo nº 11543.001399/2004-67, relativo ao pedido de ressarcimento do saldo credor do PIS, apurou-se que a repartição de origem havia chegado às seguintes constatações acerca da matéria (Parecer DRFNIT/SEORT nº 1520/2008):

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

2) O exame da escrita contábil e fiscal, 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;

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 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 N 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 contribuição ao PIS, 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. 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 de PIS não-cumulativo;

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. 181) onde são discriminados os 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. 182) 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. 183/188);

17) De posse do contrato de operação das usinas de pelotização, 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;

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 o PIS (fls. 183/188). 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. 189), a qual ilustra as compensações efetuadas a partir dos valores de débitos e créditos apurados pela diligência. Não foi possível homologar em sua totalidade as compensações efetuadas, tendo em vista a insuficiência de créditos;

26)Não foram apreciados os créditos de PIS do período de agosto de 2004 a março de 2005, apurados pelo contribuinte em fls. 14 a 23, uma vez que não foi apresentada DCOMP com vistas a compensar referidos créditos.

O enquadramento legal citado no Auto de Infração foi: artigos 1º, 3º e 4º da Lei 10.637/2002. A base legal da multa de ofício e dos juros de mora exigidos consta em fls. 70.

Irresignado, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário e reitera seu pedido, repisando os mesmos argumentos de defesa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hécio Lafetá Reis

O recurso é tempestivo atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme acima relatado, trata o presente processo de lançamento de ofício que engloba a matéria relativa à inclusão na base de cálculo da contribuição para o PIS das variações cambiais positivas.

No Recurso Extraordinário (RE) nº 627.815, em que se discute acerca da incidência da contribuição sobre as receitas decorrentes de variação cambial positiva obtida nas operações de exportação, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a existência de repercussão geral, mas não se pronunciou acerca do sobrestamento dos processos em andamento versando sobre a mesma matéria.

Dessa forma, nos termos do § 1º do art.1º e do art. 4º da Portaria CARF nº 001, de 3 de janeiro de 2012, por inexistir determinação do STF no sentido de sobrestar todos os processos em andamento que versem sobre a matéria, independentemente da existência de

repercussão geral, o presente processo deve ser submetido a julgamento, não se lhe aplicando a regra prevista no § 1º do art. 62-A do Regimento Interno do CARF.

Nesse sentido, uma vez que este Colegiado se encontra desobrigado de sobrestar o julgamento do processo, passa-se à apreciação do mérito do recurso voluntário.

De início, deve-se registrar que os elementos fáticos sobre os quais se controverte nos autos serão analisados a partir das informações obtidas no processo administrativo nº 11543.001399/2004-67, constantes do acórdão recorrido, e reproduzidas no relatório supra, em relação aos quais o Recorrente não se opôs.

I. Variações cambiais positivas. Imunidade.

No auto de infração, foram incluídos na base de cálculo da contribuição valores relativos à variação cambial positiva decorrentes dos contratos de exportação, procedimento esse combatido pelo Recorrente, por considerar que tais valores se encontram acobertados pela norma de imunidade tributária disciplinada no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

Referido dispositivo determina que as contribuições sociais e as de intervenção no domínio econômico não incidirão sobre as receitas de exportação.

A DRJ Rio de Janeiro II/RJ se amparou no disposto no art. 9º da Lei nº 9.718/1998, segundo o qual “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”.

Contudo, não verificou a autoridade julgadora de piso que tal dispositivo legal se refere à tributação cumulativa das contribuições, não se aplicando ao presente caso, dado que este se refere à contribuição para o PIS na modalidade não cumulativa, regida pela Lei nº 10.637/2002.

Além disso, tendo havido a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo tribunal Federal (STF)¹ do alargamento da base de cálculo das contribuições Cofins e para o PIS procedido pela Lei nº 9.718/1998, restou assentado que a tributação, na modalidade cumulativa, se restringia à receita bruta ou faturamento, que consiste no resultado da venda de mercadorias ou da prestação de serviços.

Além disso o referido art. 9º da Lei nº 9.718/1998 é anterior à Emenda Constitucional (EC) nº 33/2001, que estabeleceu a imunidade das receitas de exportação em relação às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico.

Quanto ao art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que estipula que “A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações dos contribuintes, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social

¹ Referida matéria já teve o mérito da Repercussão Geral julgado pelo STF, tendo como leading case o RE nº 527.602, o que, nos termos do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, acarreta o dever de observância do seu teor pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

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”, tem-se que tal regra foi criada num momento em que somente existia a tributação da Cofins e do PIS na modalidade cumulativa, sendo, também, anterior à Emenda Constitucional (EC) nº 33, de 11 de dezembro de 2001, que estipulou a imunidade tributária das receitas de exportação.

Além disso, ainda que se abstraísse de tal situação e se aplicasse tal regra às contribuições não cumulativas, o dispositivo determina a adição das variações cambiais à base de cálculo das contribuições, o que, nos casos da espécie, vem a ser, hipoteticamente, a receita de exportação.

Seria incongruente que houvesse a desoneraração da receita de exportação e não do ajuste cambial decorrente da variação de valor da moeda, pois este encontra-se umbilicalmente vinculado à primeira, ocorrendo apenas quando há uma exportação, e, sendo a receita de exportação imune, não se vislumbra racionalidade na tributação da parcela acessória, qual seja, o elemento que viabiliza a apuração da real base de cálculo da contribuição, que delimita a extensão da receita de exportação a partir da atualização da base de cálculo em razão da variação cambial.

Uma vez que a receita de exportação, que anteriormente à vigência da art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, era isenta (art. 5º da Lei nº 7.714/1988, com redação dada pela Lei nº 9.004/1995; art. 7º da Lei Complementar nº 70/1991; art. 4º da Medida provisória nº 1.858/1999) e, após a edição da EC nº 33/2001, passou a ser imune à incidência das contribuições sociais, não se submete à tributação, por conseguinte, encontram-se desoneradas, também, as variações cambiais, que nada mais são do que elementos de apuração da extensão da base de cálculo dessas mesmas contribuições.

Quando havia previsão apenas de isenção, a sua revogação promovida pelo art. 93, II, “b” e “c”, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, encontrava-se em consonância com as regras de direito tributário que regem o instituto da isenção, dado que tanto a instituição quanto a revogação se deram com base em lei. Mas, a partir da previsão da imunidade tributária das receitas de exportações, esta se torna inatingível por restrições impostas por normas infraconstitucionais.

Não se pode perder de vista que “a celebração e o fechamento do contrato de câmbio constituem negócio inerente à exportação, ensejando a disponibilidade da receita correspondente em moeda nacional de curso obrigatório”², em razão do que “eventual variação monetária decorrente da taxa de câmbio reduz ou aumenta a própria receita decorrente da exportação, estando, pois, abrangida tal receita pela imunidade em questão”³.

Esse entendimento constou do acórdão prolatado pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ), decorrente do julgamento do Recurso Especial (RE) nº 761.444, ocorrido em 6 de dezembro de 2005, em que se consignou que “A isenção do PIS e da Cofins incidente sobre as receitas decorrentes de operações realizadas na venda de produtos para o exterior, prevista no artigo 14 da Lei nº 10.637/2002, também alcança a variação cambial destes valores”.

A mesma inteligência consta do acórdão decorrente da Apelação em Mandado de Segurança nº 2004.72.00.007735-5, apreciada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região

² PAULSEN, Leandro. Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 166.

³ *idem* assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

em outubro de 2006, quando se destacou que a isenção prevista no artigo 14 da Lei nº 10.637/2002 foi “elevada ao *status* de imunidade através da EC 33/2001”.

O Supremo Tribunal Federal (STF) já reconheceu a existência de repercussão geral da matéria relativa à incidência da Cofins e do PIS sobre as variações cambiais positivas (RE 627.815). Contudo, em consulta ao sítio do STF na internet, verificou-se que não consta da decisão do STF expressa determinação no sentido de se sobrestar o julgamento dos processos relativos à matéria recorrida que se encontrassem em andamento, o que, por força do contido no § 1º do art. 1º e no art. 4º da Portaria CARF nº 001, de 3 de janeiro de 2012, afasta a aplicação do sobrestamento previsto no art. 62-A, § 1º, do Anexo II do regimento do CARF.

Por fim, concluo pela imunidade das variações cambiais positivas, considerando que elas compõem a base de cálculo da contribuição, em razão do que cancela-se o lançamento na parte relativa a essa questão.

II. Receitas decorrentes de vendas no mercado interno.

No que tange às receitas provenientes de operações de vendas efetuadas à Companhia Vale do Rio Doce — CVRD, consideradas pela Fiscalização como vendas no mercado interno, o Recorrente argumenta que o benefício fiscal previsto no art. 5º da Lei nº 10.637/2002 deve ser interpretado de forma ampla ou extensiva, sendo irrelevante exigir-se a comprovação de que os produtos vendidos tenham sido remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recinto alfandegado.

Contudo, conforme já havia registrado o relator *a quo*, o Decreto-lei nº 1.248/1972, ao dispor sobre o tratamento tributário das operações de compra de mercadorias no mercado interno, para o fim específico da exportação, determina o seguinte:

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.*

Art. 3º São assegurados ao produtor-vendedor, nas operações de que trata o artigo 1º deste Decreto-lei, os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação."

Com base nos elementos levados à apreciação da Fiscalização, não se constatou a comprovação de que as vendas de produtos à CVRD tivessem sido realizadas com o fim específico de exportação, na forma exigida na legislação de regência.

Com base nas Notas Fiscais de venda emitidas pelo contribuinte, nos registros contábeis no Livro Razão e Livro de Apuração do ICMS e nas informações obtidas junto ao estabelecimento da CVRD, nos termos constantes do Parecer SEORT (processo administrativo nº 11543.001399/2004-67), o agente fiscal detectara, por meio de diligência, que as vendas à CVRD se referiam a operações no mercado interno, em razão do que tais receitas não estariam acobertadas pela imunidade tributária.

De acordo com a repartição de origem, nos termos apontados pelo relator *a quo*, os memorandos de exportação citados pelo contribuinte em sua defesa, “além de não terem sido anexados aos autos, não se constituem em elementos de prova capazes de contradizer as informações extraídas do Livro Razão, Livro do ICMS e Notas Fiscais de venda, uma vez que não se trata de livro contábil revestido das formalidades necessárias para que possa fazer prova a favor do contribuinte”.

Dessa forma, uma vez não comprovadas as vendas com fim específico de exportação, não se concebem tais receitas como imunes à contribuição.

III. Creditamento. Insumos. Bens e serviços.

Conforme acima relatado, a Fiscalização acatou os valores apurados pelo contribuinte relativos a aquisições de materiais, estoque de abertura, despesas financeiras e depreciação incorrida e glosou créditos calculados sobre determinados serviços não abrangidos no conceito de insumos estabelecido pela IN SRF nº 247/2002, com as alterações da IN SRF nº 358/2003, ou seja, aqueles não consumidos ou aplicados diretamente na fabricação dos bens e produtos destinados à venda.

De início, deve-se registrar que a não cumulatividade aplicada às contribuições sociais para o PIS e Cofins não se confunde com a não cumulatividade dos impostos IPI e ICMS. Nesta, além da origem constitucional, diferentemente da não cumulatividade das contribuições de origem legal, a sistemática do encontro de contas entre débitos e créditos refere-se ao ciclo de produção ou de comercialização de um produto ou mercadoria.

Na não cumulatividade do IPI, por exemplo, o direito ao creditamento refere-se às aquisições de insumos que serão aplicados nos produtos industrializados que serão comercializados pelo contribuinte-industrial, encontrando-se circunscrita a não cumulatividade à produção do bem. O imposto pago na aquisição de insumos encontra-se destacado na nota fiscal e será ele, e tão somente ele, que dará direito ao creditamento.

No processo produtivo de um bem, há eventos de natureza física; enquanto que no auferimento de receitas, tem-se um complexo de atividades envolvidas que extrapola os elementos físicos para alcançar, também, os elementos funcionais relevantes.

Na não cumulatividade das contribuições, o elemento de valoração não é mais o produto ou mercadoria em si considerado, mas o total das receitas auferidas pelos contribuintes, o que engloba todo o resultado da atividade operacional da pessoa jurídica. O fato gerador sob interesse não é apenas a saída ou entrada de uma mercadoria ou produto – o que pode se constituir em parte ínfima da atividade global do sujeito passivo –, mas todo o resultado comercial e financeiro da principal e, muitas vezes, exclusiva, atividade do contribuinte.

O regime não cumulativo das contribuições sociais não se refere à recuperação, *stricto sensu*, dos tributos pagos na etapa anterior da cadeia de produção, mas a

um conjunto de bens e serviços definido pelo legislador, “tratando-se, em realidade, mais como um crédito presumido do que de uma não cumulatividade”⁴.

Como nos ensina Marco Aurélio Greco⁵, ao analisar a previsão legal da não cumulatividade das contribuições, a apuração dos créditos de PIS e Cofins envolve um conjunto de dispêndios “ligados a bens e serviços que se apresentem como necessários para o funcionamento do fator de produção, cuja aquisição ou consumo configura *conditio sine qua non* da própria existência e/ou funcionamento” da pessoa jurídica.

Greco considera, ainda, que o termo “insumo” utilizado pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 abrange “os bens e serviços ligados à ideia de continuidade ou manutenção do fator de produção, bem como os ligados à sua melhoria. Ficam de fora da previsão legal os dispêndios que se apresentem num grau de inerência que configure mera conveniência da pessoa jurídica contribuinte (sem alcançar perante o fator de produção o nível de uma utilidade ou necessidade) ou, ainda, que ligados a um fator de produção, não interfiram com o seu funcionamento, continuidade, manutenção e melhoria”.

Somente os bens e serviços utilizados de forma direta ou indireta na produção da pessoa jurídica dão direito ao crédito das contribuições, devendo ser, efetivamente, absorvidos no processo produtivo que constitui o objeto da sociedade empresária.

Feitas essas considerações, passa-se à análise das questões trazidas aos autos pelo Recorrente na defesa do direito ao ressarcimento pleiteado.

Para a análise da questão posta, necessário se torna reproduzir os dispositivos legais que cuidam da matéria.

A Lei nº 10.637/2002, aplicável à contribuição para o PIS na sistemática não cumulativa, assim dispõe:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

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

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
a) no inciso III do § 3º do art. 1º; e (Redação dada pela Medida Provisória nº 413, de 2008) Produção de efeitos

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

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

⁴ ANAN JR., Pedro. A questão do crédito de PIS e Cofins no regime da não cumulatividade. Revista de Estudos Tributário. Porto Alegre: v. 13, n. 76, nov/dez 2010, p. 38.

⁵ GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (coord.). Não-cumulatividade das contribuições PIS/PASEP e COFINS. IET e IOB/THOMSON, 2004.

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - (VETADO)

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

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

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

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

IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

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

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

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

§ 5º (VETADO)

§ 6º (VETADO)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas. (Vide Lei nº 10.865, de 2004)

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

(...)

§ 13. Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado na forma do inciso VI do caput deste artigo os custos de que tratam os incisos do § 2º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

A Lei nº 10.833/2003, aplicável à Cofins e à contribuição para o PIS na sistemática não cumulativa, disciplina a matéria nos seguintes termos:

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

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

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)(Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Vide Lei nº 11.727, de 2008).

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

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

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

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

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

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

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

~~§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004) (Vide Lei nº 10.925, de 2004)~~

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.

(...)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 10. O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.

(...)

§ 13. Deverá ser estornado o crédito da COFINS relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de

máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 15. O crédito, na hipótese de aquisição, para revenda, de papel imune a impostos de que trata o art. 150, inciso VI, alínea d da Constituição Federal, quando destinado à impressão de periódicos, será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no § 2º do art. 2º desta Lei (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

~~§ 16. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de vasilhames referidos no inciso IV do art. 51 desta Lei, destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 12 meses, à razão de 1/12 (um doze avos), ou, na hipótese de opção pelo regime de tributação previsto no art. 52 desta Lei, poderá creditar-se de 1/12 (um doze avos) do valor da contribuição incidente, mediante alíquota específica, na aquisição dos vasilhames, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)~~

§ 16. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de embalagens de vidro retornáveis, classificadas no código 7010.90.21 da Tipi, destinadas ao ativo imobilizado, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal do Brasil: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

I – no prazo de 12 (doze) meses, à razão de 1/12 (um doze avos); ou (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

II – na hipótese de opção pelo regime especial instituído pelo art. 58-J desta Lei, no prazo de 6 (seis) meses, à razão de 1/6 (um sexto) do valor da contribuição incidente, mediante alíquota específica, na aquisição dos vasilhames, ficando o Poder Executivo autorizado a alterar o prazo e a razão estabelecidos para o cálculo dos referidos créditos. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

(...)

§ 18. O crédito, na hipótese de devolução dos produtos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 2º desta Lei, será determinado mediante a aplicação das alíquotas incidentes na venda sobre o valor ou unidade de medida, conforme o caso, dos produtos recebidos em devolução no mês. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Vide Lei nº 11.727, de 2008).

19. A empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

I – pessoa física, transportador autônomo, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - pessoa jurídica transportadora, optante pelo SIMPLES, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência)

§ 20. Relativamente aos créditos referidos no § 19 deste artigo, seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor dos mencionados pagamentos, de alíquota correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) daquela constante do art. 2º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência)

§ 21. Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado na forma do inciso VI do caput deste artigo os custos de que tratam os incisos do § 2º deste artigo. (Incluído dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - nos incisos I e II do § 3º do art. 1º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

A repartição de origem glosou determinados serviços, considerados como não enquadrados no conceito de insumos, que foram assim identificados:

I. Serviços contratados - SAC:

- a) serviços topográficos;*
- b) sensibilização e promoção da consciência ambiental;*
- c) manutenção de sistemas mecânicos, elétricos, eletrônicos em equipamentos ambientais das chaminés;*
- d) consultoria em meio ambiente;*
- e) estudos e desenvolvimento de engenharia e serviços técnicos de controle e automação.*

II. Serviços contratados CVRD:

- a) serviços de apoio administrativo;*
- b) serviços gerais;*
- c) gastos com pessoal;*
- d) gastos e despesas diversas;*

e) remuneração do capital de giro.

Registre-se que a análise dos serviços contratados se dará com base nos levantamentos e nas indicações promovidos pela Fiscalização, em relação aos quais o Recorrente não produziu nenhuma prova que os infirmasse.

Tendo por fundamentos os dispositivos legais que regem a matéria, reproduzidos em parte acima, bem como o requisito de utilidade ou necessidade para a produção, conclui-se, diferentemente da repartição de origem, que dão direito ao creditamento, desde que contratados junto a pessoas jurídicas contribuintes do PIS e que estejam comprovados com documentação hábil e idônea, a (i) manutenção de sistemas mecânicos, elétricos, eletrônicos em equipamentos ambientais das chaminés e (ii) os estudos e desenvolvimento de engenharia e serviços técnicos de controle e automação.

Os demais itens glosados deverão permanecer nessa condição, por se referirem a despesas que não guardam relação com a produção (sensibilização e promoção da consciência ambiental, remuneração de capital de giro) ou, ainda, pela possibilidade de utilização generalizada em todos os departamentos e setores da sociedade, inclusive os administrativos, em relação aos quais inexistem nos autos prova de sua destinação, ainda que parcial, à produção (despesas com serviços gerais, serviços de apoio administrativo, gastos com pessoal e serviços topográficos – estes passíveis de utilização, por exemplo, na construção ou ampliação da sede administrativa).

IV. Serviços de frete. Operações da própria indústria.

Quanto aos serviços de frete nas operações da própria indústria, conforme já havia apontado o relator de piso, não há registro nos autos de que tenha havido a exclusão na base de cálculo dos créditos relativos a valores registrados como despesas com fretes.

Em seu recurso, o contribuinte reafirma essa questão, porém nada traz aos autos para contrapor a afirmativa da delegacia de julgamento.

V. Conclusão.

Diante do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso, determinando-se a exclusão da base de cálculo da contribuição dos valores relativos às variações cambiais positivas, por se encontrarem acobertados pela imunidade tributária, e a aceitação do creditamento relativo às aquisições de (i) serviços de manutenção de sistemas mecânicos, elétricos, eletrônicos em equipamentos ambientais das chaminés e dos (ii) estudos e desenvolvimento de engenharia e serviços técnicos de controle e automação.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Alexandre Kern

A tese de que as variações cambiais estão abrangidas pela imunidade tributária porque se equiparariam a receitas de exportação não pode prosperar. Tanto do ponto de vista contábil como fiscal as variações monetárias recebem tratamento distinto das receitas de vendas de mercadorias, sejam elas destinadas ao exterior ou não. O auferimento da receita decorrente da variação cambial não deriva da operação de exportação em si, mas do incremento patrimonial causado pela desvalorização da moeda nacional em relação à estrangeira. trata-se, em última análise, de um verdadeiro ganho de capital originado da valorização de um ativo da empresa

As variações monetárias dos direitos de crédito, em função da taxa de câmbio ou de outros índices ou coeficientes legais ou contratuais têm natureza de receita financeira, na data da liquidação do contrato e, como tal, são receitas sujeitas à tributação da Contribuição não cumulativa. Não são receitas de exportação e nem a elas se equiparam.

A Lei nº 6.404, de 1976, discrimina, em seu art. 187, a forma como deve ser apurado o resultado do exercício. Desse dispositivo, destaca-se:

Art. 187 — A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I — a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, Os abatimentos e os impostos;

II — a receita líquida das vendas e serviços, custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III — as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais; (...)

Comentando esse dispositivo, mais especificamente seu inciso I. o FIPECAP (Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades. 4ª ed. rev. e atual. — São Paulo: Atlas. 1994, pg.85) aconselha a segregação entre as contas de vendas de produtos e serviços no mercado interno e externo, e acrescenta, mais adiante, que o momento do reconhecimento dessas receitas deve ser o do fornecimento de bens.

As despesas e receitas ,financeiras, como se pode observar no inciso III do art. 187, são dissociadas das operações mercantis (vendas no mercado interno ou externo) que geraram os direitos e obrigações passíveis desses ajustes. E essa distinção se justifica tendo em vista que a operação de compra e venda se esgota no fornecimento do produto e no recebimento do preço. A repercussão financeira decorrente de pactuações efetuadas sobre a forma de pagamento constitui capítulo à parte, pois que a operação de compra e venda já se reputa perfeita e acabada. O que remanesce, nesse caso, é um direito de crédito que substitui o pagamento à vista, e esse direito está sujeito a oscilações em virtude de contrato, da lei ou, até mesmo, de eventos externos, tais como **as variações na taxa de câmbio**.

Abstraindo-se, contudo, de qualquer valoração a respeito da correção ou incorreção das razões que lhe deram origem, o certo é que essa segregação encontra-se consagrada pela legislação comercial e fiscal. Resulta disso que, quando a norma faz referência

à '*receita decorrente de exportação*', está a limitar o benefício que institui à receita relativa ao ato de exportar, com a qual não se confundem as '*receitas financeiras*'.

O que a norma constitucional pretende estimular é sem dúvida, a operação de venda de mercadorias e serviços para o exterior. A maneira como o contribuinte utiliza o direito de crédito que lhe cabe após essa operação, e os resultados decorrentes desse emprego, são questões alheias ao benefício em questão. Dessa forma, se fosse realmente intenção do legislador constitucional contemplar as receitas decorrente de ajustes em obrigações e direitos de crédito que tiveram como origem operações de exportação com o mesmo benefício concedido às receitas dessa índole, fa-lo-ia expressamente, o que não ocorreu.

Nesse sentido, o Acórdão nº 3302-00.643, de 27 de outubro de 2012, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, assim ementado (grifo na transcrição):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COM PROVAÇÃO.

Consideram-se isentas da Cofins as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação 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.

CONTRATO EM MOEDA ESTRANGEIRA., VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA RECEITA FINANCEIRA. INCLUSÃO NA BASE. DE. CÁLCULO DA COFINS

Por determinação legal (Lei nº 10.833/2003), e para fins de apuração da Cofins, considera-se receita financeira a variação cambial ativa apurada na data da liquidação do contrato ou, mensalmente, na hipótese da opção a que se refere o § 1º, do artigo 30 da MP nº 1.858-10/99 (MP nº.158-35, de 2001).

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS,

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

RECEITA VENDA DE SUCATA, MERCADORIA.

Mercadorias são as coisas móveis objeto do comércio. Sucata é mercadoria e sua venda constitui faturamento da empresa vendedora, base de cálculo da COFINS.

Recurso Voluntário Negado,

É como voto nesta matéria.

Alexandre Kern



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
Terceira Seção - Terceira Câmara

Processo nº: 15578.000222/2008-21

Interessada: CIA. COREANO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO - KOBRASCO

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 4º do art. 63 e no § 3º do art. 81 do Anexo II, c/c inciso VII do art. 11 do Anexo I, todos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, fica um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, intimado a tomar ciência do Acórdão nº **3803-02.647**, de 21 de março de 2012, da 3ª Turma Especial da 3ª Seção.

Brasília - DF, em 21 de março de 2012.

[Assinado digitalmente]

Alexandre Kern

3ª Turma Especial da 3ª Seção - Presidente

Ciente, com a observação abaixo:

- ☐ Apenas com ciência
- ☐ Com embargos de declaração
- ☐ Com recurso especial

Em ____/____/____