



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15578.000232/2008-66
ACÓRDÃO	3302-015.704 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de abril de 2026
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL NO RIO DE JANEIRO/RJ
INTERESSADO	COMPANHIA COREANO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO – KOBRASCO E FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/02/2004 a 29/02/2004, 01/06/2004 a 20/06/2004

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Nos termos do art. 65, do RICARF, existindo obscuridade, omissão, contradição ou erro material, acolhem-se os Embargos de Declaração

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração, com efeitos infringentes, para corrigir o vício de lapso manifesto da decisão embargada, afastando a existência de concomitância entre as instâncias administrativa e judicial e, assim, proceder ao julgamento do Recurso Voluntário para, ao final, negar-lhe provimento, nos termos do voto do relator.

Assinado Digitalmente

Mario Sergio Martinez Piccini – Relator

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Winderley Moraes Pereira, Francisca das Chagas Lemos, Louise Lerina Fialho e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

EMBARGANTE: DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL NO RIO DE JANEIRO/RJ

**EMBARGADO: COMPANHIA COREANO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO –
KBRASCO E FAZENDA NACIONAL**

Trata-se de Embargos de Declaração formalizados pelo Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro/RJ ao amparo do art. 116 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Os Embargos foram opostos em desfavor do Acórdão de Recurso Voluntário no 3302-014.747, de 20/08/2024, aqui reproduzido. Bem como o dispositivo:

EMENTA

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/02/2004 a 29/02/2004, 01/06/2004 a 20/06/2004 VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Somente se consideram 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.

RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL.

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

INCONSTITUCIONALIDADE.

Não compete à autoridade administrativa apreciar arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico, cabendo tal controle ao Poder Judiciário.

APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA DA COFINS. CRÉDITOS. INSUMOS.

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

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/02/2004 a 29/02/2004, 01/06/2004 a 30/06/2004

INTERPOSIÇÃO DE AÇÃO JUDICIAL. MESMO OBJETO. RENÚNCIA AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

A propositura de ação judicial, com o mesmo objeto discutido nº contencioso administrativo, importa renúncia ao mesmo. Aplicabilidade da súmula nº 01 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DISPOSITIVO

A Embargante assim menciona:

Quanto à ação judicial nº 5033575-16.2021.4.02.5001/ES, distribuída em 15/09/21, cujo trâmite se dá na 02ª VF de Execução Fiscal de Vitória-ES, conforme Inicial aqui instruída em fls. 1408, o contribuinte assim requer

(.....)

Neste ponto, importante citar que o processo nº 11543.001400/2004-53 foi inscrito em DAU em face de apresentação de apólice de garantia no bojo da ação de execução fiscal nº 5000211-53.2021.4.02.5001 CDAs 72 6 20 013071-27 e 72 2 20 005021-05. Sendo certo que em nenhum momento é citado na AO nº 5033575-16.2021.4.02.5001/ES o presente Auto de Infração nº 15578.000232/2008-66.

Como visto, na AO nº 5033575-16.2021.4.02.5001/ES o contribuinte tenta desconstituir as inscrições decorrentes do processo nº 11543.001400/2004-53.

Após longa produção de provas no âmbito da perícia contábil judicial (fls. 1409 a 1440) foi prolatada sentença (fls.1441 a 1451) em 08/10/24 nos seguintes termos:

Ante o exposto, julgo procedentes os pedidos contidos na inicial para reconhecer insubsistente o débito em cobrança na CDA 72620013071-27 e 72220005021-05, objeto da Execução Fiscal nº 5000211-53.2021.4.02.5001, de acordo com a fundamentação supra. Extingo o presente com resolução de mérito, na forma do art. 487, I, do CPC.

Desta feita, considerando que em nenhum momento, seja no bojo da Inicial, seja nos pedidos da Inicial ou seja na sentença prolatada da Ação anulatória nº 5033575-16.2021.4.02.5001/ES é citado o presente processo 15578.000232/2008-66, entendo pela devolução ao CARF para que aquele órgão tenha a oportunidade de ratificar ou retificar o entendimento esposado no Acórdão nº 3302-014.747 –

3ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária de 20 de agosto de 2024 , fls. 1393 a 1399 sobre a concomitância da ação judicial AO nº 5033575-16.2021.4.02.5001/ES com a discussão em sede administrativa e se há ou não o mesmo objeto ainda que a ação judicial nada cite sobre o p.p

Os Embargos de Declaração foram admitidos como Embargos Inominados, nos termos dos artigos 32/72 e artigo 117 do RICARF, conforme abaixo:

- *E nesse contexto, considera-se razoável o retorno do processo ao colegiado, para que a suscitação de eventual lapso manifesto, consistente em alegado equívoco quanto ao objeto da ação judicial nº 5033575-16.2021.4.02.5001/ES, nos termos mencionados no despacho acima transcrito.*
- *Registre-se também a manifestação do contribuinte, fls. 1.462/1.468, que também suscita o mesmo equívoco, porém pedindo que a decisão de mérito aplicada na ação judicial seja também estendida para o presente processo.*

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Mario Sergio Martinez Piccini**, Relator

I – ADMISSIBILIDADE

Os Embargos de Declaração foram recebidos como Embargos Inominados e por tratarem de matéria de competência desta turma e cumprirem os demais requisitos de admissibilidade ora exigidos procedo análise.

II – MÉRITO

Cinge-se a controvérsia, nos presentes embargos de declaração, no pilar argumentativo em verificar se a omissão apontada esteja configurada no Acórdão Embargado.

Percorrendo a Ação Judicial nº 5033575-16.2021.4.02.5001/ES que envolve o processo de Direito Creditório nº 11543.001400/2004-53 realmente verifica-se que não há nenhuma determinação de sobrestamento ou anulação do presente até o momento.

Assim deve-se proceder continuidade na análise dos argumentos contidos no Recurso Voluntário.

O Auto de Infração teve como origem a verificação de Direito Creditório reconhecido em parte pela Unidade da Receita Federal no processo nº 11543.001400/2004-53, alvo da citada Ação Judicial, que geraram débitos que culminaram na Lançamento Fiscal ora combatido

Como consequência, foram determinadas Resoluções para que aguardassem o deslinde administrativo do processo Direito Creditório, bem como sua liquidação.

O Acórdão CARF nº 3403-001.871, de 29/03/2013, processo de Direito Creditório, apresentou a seguinte Ementa e Dispositivo:

EMENTA

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.

DISPOSITIVO

*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.*

Diante do exposto, o lançamento em relação ao tema Variação Cambial Ativa foi cancelando pelo Acórdão CARF do processo de Direito Creditório.

Contudo, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência, que manteve o lançamento referente a Variação Cambial Ativa, conforme transcrição abaixo:

- *Destaque que esta turma proferiu recentemente, em sessão de 23/01/2019, o acórdão nº 9303-007866, da lavra da ilustre conselheira Vanessa Marini Cecconello, por unanimidade de votos, que tratava exatamente desta mesma matéria. Transcrevo abaixo a parte da ementa correspondente:*

(...)

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVO. VARIAÇÃO CAMBIAL NÃO VINCULADA À EXPORTAÇÃO. REGIME DE APURAÇÃO.

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

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

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

- *(...)*
- *Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.*

Conforme solicitado pela Resolução CARF nº 3302-002.281, de 24/10/2022, a Unidade da Receita Federal procedeu a Diligência para liquidação do processo de Direito Creditório, concluindo com o seguinte relatório:

- *Assim, por via de consequência o lançamento ora examinado deve ser mantido, na sua totalidade, pois a apuração realizada no processo administrativo nº 11543.001400/2004-53, no final permaneceu inalterada, pois foi mantida na DRJ, alterado pelo CARF no julgamento do recurso voluntário, mas a alteração promovida foi revertida pela Câmara Superior de Recursos fiscais.*
- *Deixo de facultar ao recorrente o prazo de trinta dias para se pronunciar sobre os resultados obtidos, pois não houve apuração nesta diligência, posto que o resultado final do processo nº 11543.001400/2004-53, foi igual ao inicial, conhecido e combatido pelo sujeito passivo, sem nenhuma vitória.*
- *O artigo 35 do Decreto nº 7.574/2011 que disciplina esta matéria determina nº seu parágrafo único que o sujeito passivo deverá ser cientificado do resultado da realização de diligências e perícias, sempre que novos fatos ou documentos sejam trazidos ao processo, hipótese na qual deverá ser concedido prazo de trinta dias para manifestação, o que não ocorreu nesta diligência, pois sabedor do resultado da instância administrativa, em 2021, a Autora apresentou ação anulatória na 2ª Vara de Execução Fiscal de Vitória, visando desconstituir o decidido administrativo.*

Como se constata o resultado do processo de Direito Creditório teve seu deslinde completo administrativamente, culminando da improcedência do Recurso Voluntário, conforme Acórdão Recurso Especial nº 9303-009.616 de 15/10/2019.

Como já citado, o Auto de Infração em Tela teve como alicerce análise de Direito Creditório de Perdcomp's do processo de Direito Creditório nº 11543.001400/2004-53 no que tange débitos e créditos de Cofins não - cumulativa apurados nos meses de fevereiro de 2004 a setembro de 2005, no qual foi apurado saldo de Cofins a pagar nos meses de fevereiro e junho de 2004.

Assim, embora a Ação Judicial nº 5033575-16.2021.4.02.5001/ES possa ter consequências no Lançamento Fiscal ora combatido, nada foi apresentado que determinasse Sobrestamento ou Anulação dos débitos apontados ou mesmo se o trânsito julgado tenha ocorrido.

Em sua Manifestação com relação aos Embargos da Unidade a empresa apresentou:

- *Dessa forma, há de se concluir que, em razão do notório vínculo entre o presente débito e aquele abarcado na Ação Anulatória, o Auto de Infração objeto destes autos, igualmente, é insubsistente.*
- *Ora, restou decidido que no processo de compensação (PER/DCOMP) havia créditos de COFINS suficientes para quitar os débitos tributários. Assim, com mais certeza se defende a inexistência de saldo negativo apurado no presente Auto de Infração, considerando, essencialmente, o reconhecimento do direito creditório da contribuinte sobre as mesmas questões (fim específico das operações; variação cambial ativa; insumos)*
- *Não há outro caminho a não ser a improcedência da presente autuação, porquanto inevitável a replicação das conclusões da r. Sentença ao presente caso, porquanto versam sobre idêntico substrato fático, acerca do mesmo período de apuração.*
- *Nessa linha, se requer seja reconhecida a insubsistência do Auto de Infração que deu ao PTA n.º 15578.000232/2008-66, seja porque o direito de impugnação da contribuinte foi esvaziado infundadamente; seja porque há comando judicial que reconhece o direito creditório da contribuinte, proferido em processo conexo, acerca do mesmo substrato fático (causa de pedir), referente ao mesmo período de apuração*

Percorrendo toda informação já relatada, assiste razão a Embargante, pois nenhuma determinação judicial foi acostada quanto alteração, sobrestamento ou cancelamento do presente Auto de Infração, devendo, portanto, ser mantido e negar provimento Recurso Voluntário, pois não foi comprovada a Concomitância que resultaria na aplicabilidade da Súmula nº 01 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Súmula CARF nº 1:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Diante dos eventos alegados, afastou a decisão do Acórdão Embargado, passando a vigorar o Mérito da seguinte forma, considerando o deslinde administrativo do Direito Creditório discorrido no processo nº 11543.001400/2004-53, expressos nos Acórdãos CARF nº 3403-001.871, de 29/03/2013 e Acórdão CSRF nº 9303-009.616, de 15/10/2019, que resultou na seguinte conclusão:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/02/2004 a 29/02/2004, 01/06/2004 a 20/06/2004

VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Somente se consideram 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.

RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL.

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

INCONSTITUCIONALIDADE.

Não compete à autoridade administrativa apreciar arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico, cabendo tal controle ao Poder Judiciário.

APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA DA COFINS. CRÉDITOS. INSUMOS. PROVA. AUSÊNCIA.

Para fins de apuração de créditos da Cofins não-cumulativa, consideram-se insumos os bens e serviços devidamente comprovados e correlacionados nas atividades da empresa, atrelados ao conceito de Essencialidade e/ou Relevância.

Assim, diante do exposto, entendo que a decisão já citada deve ser aplicada no presente, considerando que o Auto de Infração foi consequência da Análise do Direito Creditório, preconizando Lançamento Fiscal no qual foi apurado saldo de Cofins a pagar nos meses de fevereiro e junho de 2004., subgrupo dos meses contidos na análise do Ressarcimento de PIS/COFINS.

Considerando o quadro apresentado, adoto as mesmas razões estabilizadas no Acórdão Base, conforme voto do Ilustre Conselheiro Marcos Tranchesio Ortiz nos tópicos 1 e 2:

1. Operações Comerciais com a Companhia Vale do Rio Doce. Vendas com fim Especifico de Exportação. Comprovação

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 jurisdizaria 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 fruas 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”

Assim, com bem delineado, sem razão a Recorrente.

2. DOS CRÉDITOS DE COFINS.

O Direito ao Creditamentos foi analisado pela Fiscalização e pelo Acórdão DRJ com base na Instrução Normativo nº 404/2004, que adaptaram para Cofins o conceito consagrado na Sistemática de Apuração do IPI.

Contudo, como resultado do RESP nº 1.221.170/PR o STJ ampliou o conceito anteriormente adotado, trazendo a baila os critérios da Essencialidade ou da Relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Tal entendimento e suas repercussões foi normatizado pelo Parecer Normativo COSIT nº 05, de 17/12/2018, de aplicação pela Receita Federal, tendo os efeitos de sua ementa:

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

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

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

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

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

b.2) “por imposição legal”

Percorrendo o voto do Acórdão já citado, constata-se que já havia o entendimento por parte do Colegiado à época, mesmo antes do citado Tema do STJ, conforme excertos abaixo:

- *Desta compreensão quanto a abrangência do instituto é que a autoridade de origem e a DRJ recorrida tiram 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 defluía, 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 discricção 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.*

Assim, entendia o Conselheiro que potencialmente poderia a Recorrente almejar o creditamento de diversos itens elencados.

Contudo, como expressado entendeu que:

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.

Isso foi discorrido nos seguintes argumentos do Acórdão (fls. 25-26)

- *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.

- *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.*

Percorrendo o Recurso Voluntário do presente constata-se que tal carência probatória também é ali reproduzida, baseando-se apenas em entendimentos jurisprudenciais quanto a possibilidade de crédito, sem, no entanto, carrear aos autos elementos comprobatórios de suas alegações.

Sem razão a Recorrente também desse item.

3. VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS.

A decisão de piso entendeu que não poderia prosperar a tese da empresa de que a Variação Cambial ativa apurada em sua escrita fiscal era oriunda de contratos de exportação e por esta razão considerada como receita alcançada pela isenção prevista no artigo 6º da Lei nº 10.833/2004, citando Solução de Consulta da DISIT/4RF nº 31/2003 e o artigo 9º da Lei nº 9.718/98:

Art 9º

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

Tal entendimento foi devidamente confirmado por unanimidade no Recurso Especial do Procurador, por meio do Acórdão CARF nº 9303-009.616, de 15/10/2019, da lavra do Ilustre Conselheiro Andrada Marcio Canuto Natal, aqui parcialmente reproduzido:

- *A discussão de mérito do recurso especial fazendário restringe à legalidade da tributação pela Cofins não-cumulativa das receitas decorrentes de variações cambiais. Embora saibamos que a contribuinte é uma empresa tipicamente exportadora, o acórdão recorrido delimitou que as variações cambiais de que se cuida não decorrem de seus contratos de exportação. Tal fato pode ser retirado dos seguintes trechos do acórdão recorrido:*

(.....)

- *Vê se que o relator delimitou que não se tratava de variações cambiais decorrentes de exportação e não houve apresentação de embargos de declaração pelo contribuinte. Portanto é de se concluir que a afirmação está correta.*
- *O acórdão recorrido aplicou o entendimento de que essas receitas decorrentes de variações cambiais somente poderiam ser tributadas quando definitivamente realizadas. Ou seja, mesmo o contribuinte optando por apurá-las pelo regime de competência, decidiu-se que a tributação seria pelo regime de caixa.*
- *Ocorre que, com a devida vênia, não é essa a definição legal para essa tributação*

(...) Lei nº 10.833/2003

- *Não há dúvidas de que são atingidas pela incidência da Cofins, todas as receitas auferidas pelo contribuinte. No § 3º do mesmo artigo constam as exceções com os tipos de receitas que não são tributadas pela contribuição e nele não constam as receitas financeiras, gênero das quais as receitas cambiais são espécies, também por força de Lei e pelo artigo 9º da Lei nº 9.718/98.*
- *Portanto, a própria lei define que as variações cambiais são receitas do tipo financeiras. E somente a partir de agosto de 2004 é que as receitas financeiras são tributadas à alíquota zero da Cofins, por força do art. 1º do Decreto nº 5.164/2004:*

Art.1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.
- *De acordo com o relatório de ação fiscal, item 43, e-fl. 719, esta apuração está restrita ao período anterior a agosto/2004.*
- *Em resumo vimos que as variações cambiais são receitas do tipo financeiras e são tributadas pela Cofins no regime não-cumulativo.*
- *Analisemos agora o argumento do contribuinte de que elas somente podem ser tributadas no momento da sua realização, pois antes disso tratariam somente de expectativa de receita.*
- *Esse foi o entendimento dado pelo acórdão recorrido. Ocorre que a própria lei ofertou esta possibilidade ao contribuinte, desde que ele fizesse opção por sua tributação pelo regime de caixa. E não é essa a situação do presente processo.*
- *Em relação aos períodos de apuração do ano-calendário de 2004, de que cuida o presente processo, o contribuinte fez opção por apurar referidas*

receitas de acordo com o regime de competência. Portanto correto o lançamento fiscal.

- *Destaque que esta turma proferiu recentemente, em sessão de 23/01/2019, o acórdão nº 9303-007866, da lavra da ilustre conselheira Vanessa Marini Cecconello, por unanimidade de votos.*

A Instrução Normativa da Receita Federal nº 2.121/2022 discorre no mesmo sentido:

Das Variações Monetárias Ativas

Art. 49. As variações monetárias ativas dos direitos de crédito e das obrigações da pessoa jurídica, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual, devem ser consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, como receitas financeiras (Lei nº 9.718, de 1998, art. 9º).

Parágrafo único. O regime de reconhecimento de receitas decorrentes das variações monetárias em função da taxa de câmbio a que se refere o caput, bem como sua alteração, deve observar o disposto na Instrução Normativa RFB nº 1.079, de 3 de novembro de 2010 (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 30).

Diante do elencado, mantenho o entendimento do Auto de Infração também nesse tópico

Caberá a Unidade da Receita Federal em acompanhar os eventuais efeitos da Ação Judicial no presente Lançamento Fiscal.

III - DISPOSITIVO

Nesse sentido, voto por conhecer e acolher os Embargos da Recorrente, com efeitos infringentes, pela ocorrência do erro material.

Assim a ementa e o dispositivo serão descritos da seguinte forma:

EMENTA:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/02/2004 a 29/02/2004, 01/06/2004 a 20/06/2004

VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Somente se consideram 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.

RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL.

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

APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA DA COFINS. CRÉDITOS. INSUMOS. PROVA. AUSÊNCIA.

Para fins de apuração de créditos da Cofins não-cumulativa, consideram-se insumos os bens e serviços devidamente comprovados e correlacionados nas atividades da empresa, atrelados ao conceito de Essencialidade e/ou Relevância.

DISPOSITIVO

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração, com efeitos infringentes, para corrigir o vício de lapso manifesto da decisão embargada, afastando a existência de concomitância entre as instâncias administrativa e judicial e, assim, proceder ao julgamento do Recurso Voluntário para, ao final, negar-lhe provimento, nos termos do voto do relator.

Assinado Digitalmente

Mario Sergio Martinez Piccini