



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

Processo nº 15578.000317/2008-44
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-004.068 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de abril de 2017
Matéria PIS E COFINS
Recorrente COMPANHIA COREANO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO - KOBRASCO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005

VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. PELOTAS DE MINÉRIO DE FERRO. COMPROVAÇÃO.

Restando demonstrado nos autos que as remessas por conta e ordem de comercial exportadora ocorreram para recinto alfandegado, ou diretamente para embarque em navios, caracterizado está o fim específico de exportação, fato que rende ensejo à não incidência do PIS e COFINS sobre essas operações, independentemente de terem sido escrituradas como operações efetuadas no mercado interno.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. ÔNUS DA PROVA.

Tratando-se de processo de iniciativa do contribuinte, cabe a ele o ônus da prova quanto à certeza jurídica da existência do direito de crédito oposto à Administração. Não tendo se desincumbido de tal ônus, mantém-se a glosa dos serviços efetuada pelo fisco.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter os ajustes efetuados pela fiscalização na receita tributável pelo PIS, restabelecendo-se, nesta parte, a apuração do contribuinte. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula que negaram provimento na íntegra. O Conselheiro Renato Vieira de Avila participou do julgamento em substituição à Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, ausente ocasionalmente. Sustentou pela recorrente a Dra. Lígia Barroso Fabri, OAB/ES nº 24.132.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos do PIS não-cumulativo relativos ao 4º Trimestre de 2005, transmitido em 03/02/2006, formulado com base no art. 5º, § 1º da Lei nº 10.637/2002, e cumulado com declaração de compensação,

No termo de verificação fiscal de fls. 167 e seguintes, a fiscalização narrou o seguinte:

1) Ao analisar os DACON foi constatado que praticamente toda a produção da empresa foi destinada ao mercado externo. Entretanto, os Livros Registro de Apuração do ICMS, balancetes e Notas Fiscais de venda, revelam que a empresa destinou grande parte de sua produção para a sua coligada Companhia Vale do Rio Doce, CNPJ 33.592.510/0220-42, registrando as operações sob os Códigos Fiscais de Operação 5.11 (até dez/2002) e 5.101 (a partir de jan/2002), utilizados para vendas no mercado interno. Da mesma forma, na escrituração contábil os lançamentos fazem menção a vendas no mercado interno;

2) Embora as Notas Fiscais tragam no campo "informações complementares" a expressão "remessa com o fim específico de exportação", 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 do PIS não-cumulativo vinculados às aquisições, o que em uma operação com o fim específico de exportação não é admitido, conforme art. 21, § 2º da IN 600/2005;

3) Em diligência realizada junto à CVRD verificou-se que em muitos casos, o estabelecimento escriturou em seus Livros Registro de Entradas as compras como aquisições no mercado interno, com CFOP 1.12 ou 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), identificadas como vendas de produção própria;

4) Tais operações configuram 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;

5) A Vale S/A informou em uma consulta interna que está utilizando os créditos decorrentes dessas operações (fls. 139/145);

6) Segundo a definição legal dada à expressão "fim específico de exportação", para que uma operação seja definida como tal, 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;

7) Intimada, a Vale S/A informou que as pelotas são entregues no pátio do remetente (não alfandegado), seguindo em um segundo momento, para os pátios da Vale, que é recinto alfandegado;

8) Informação da Alfândega do Porto de Vitória confirma que o pátio de armazenagem da KobraSCO não está compreendido em área alfandegada. Desta forma, estas vendas não podem ser consideradas como tendo sido feitas com o fim específico de exportação nem tampouco serem isentas da tributação do PIS e da Cofins;

Com base nessas constatações, a fiscalização efetuou a recomposição das receitas da KobraSCO, incluindo na base de cálculo do PIS o valor das vendas efetuadas com o suposto fim específico de exportação e glosou alguns créditos tomados sobre serviços utilizados como insumos, por considerar que alguns serviços não foram aplicados diretamente na produção das pelotas de minério de ferro, conforme planilhas de fls. 156/163.

O contribuinte tomou ciência do despacho decisório em 28/10/2008 (fls. 189).

Em sede de impugnação o contribuinte alegou, em síntese, o seguinte:

1) Toda produção de pelotas de minério de ferro é destinada ao mercado externo. A CVRD fornece mensalmente o minério de ferro e administra a planta industrial da KobraSCO, que produz as pelotas e vende para o exterior. Em algumas ocasiões a KobraSCO aliena à CRVD seu excedente de produção exclusivamente para venda ao mercado externo;

2) Tanto as exportações diretas, quanto as vendas eventuais do excedente de produção à CRVD são imunes à incidência do PIS, nos termos do art. 149, § 2º, I da CF/88 e do art. 5º da Lei nº 10.637/2002, pouco importando que a venda se destine a recinto alfandegado, ou diretamente ao embarque para exportação (conforme a dicção do art. 1º do DL nº 1.248/72. Para que o contribuinte possa usufruir da imunidade basta que ele comprove que figura na cadeia de exportação e que suas receitas são decorrentes de operações de exportação. Os memorandos de exportação anexos com a defesa comprovam que as pelotas vendidas à CRVD foram exportadas, sendo incorreta a tributação dessas operações pela fiscalização;

3) No que tange à glosa dos serviços indiretos, alegou que a distinção efetuada pela fiscalização não tem relevância para determinar a glosa desses serviços. Invocando a lição de Ricardo Mariz de Oliveira, sustentou que devem ser computados no cálculo do crédito todos os bens e serviços que constituam custos diretos e indiretos de produção e até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito do custo, mas que contribuam para a produção.

Por meio do Acórdão 30.260, de 15 de julho de 2010, a 5ª Turma da DRJ - Rio de Janeiro 2, julgou a manifestação de inconformidade improcedente. Com base na interpretação literal (art. 111 do CTN) dos arts. 5º, II, da Lei 10.637/02 e art. 1º, parágrafo único, do DL nº 1.248/72, o colegiado decidiu que não restou comprovado que as operações glosadas pelo fisco foram efetuadas com o fim específico de exportação. O colegiado não aceitou como prova os memorandos de exportação, pois além de não terem sido juntados ao processo, tais documentos seriam insuficientes para desconstituir os registros nos livros contábeis e fiscais do contribuinte. No que concerne aos créditos, o colegiado entendeu que a lei e a instrução normativa vedam o aproveitamento de crédito em relação a todo e qualquer

gasto necessário à manutenção das atividades do contribuinte, autorizando somente créditos em relação aos bens e serviços empregados diretamente na produção ou na prestação do serviço.

Regularmente notificado por via postal (AR fls. 307), o contribuinte apresentou em tempo hábil recurso voluntário a este colegiado, no qual reprisou as alegações da manifestação de inconformidade e acrescentou o seguinte:

1) Que por força do contrato de fornecimento em anexo, a recorrente deve vender à CRVD uma quantidade anual de pelotas de minério de ferro, cabendo à recorrente remeter o produto diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da Vale, que atua como comercial exportadora. Essa operação ocorre em duas etapas: a) as pelotas de minério de ferro deixam a área de produção da recorrente e são depositadas nos pátios da própria recorrente que não são recintos alfandegados; e b) as pelotas deixam os pátios da recorrente por meio de esteiras e são transportadas por tais esteiras para (i) os pátios da Vale, os quais são áreas alfandegadas (ADE 320, de 14/09/2006, da 7ª RF) ou (ii) diretamente para navios com destino ao exterior;

2) Que no item 8.2.2 do contrato está estabelecido que a fatura definitiva só será emitida, em moeda nacional, após a emissão do conhecimento de embarque e com o valor correspondente à taxa de câmbio do dia da emissão do conhecimento de embarque;

3) Com base na Cláusula XI do referido contrato de compra e venda de pelotas e em consonância do seu item 8.2.2, a transferência da propriedade do produto ocorre no momento do embarque. Em outras palavras, até que ocorra o embarque, não há transmissão jurídica da propriedade das pelotas de minério de ferro;

4) As operações com o fim específico de exportação estão todas retratadas nos memorandos de exportação em anexo, que estão conformes ao que estabelece o RICMS do Estado do Espírito Santo;

5) Os Relatórios de Controle de Estoque de Pelotas da VALE, confeccionados a pedido da recorrente, demonstram que toda a produção de pelotas de minério de ferro da recorrente que foi adquirida pela Vale foi efetivamente destinada ao mercado externo;

6) A glosa efetuada não pode prevalecer porque a remessa das pelotas para o pátio da própria recorrente não configura saída jurídica do seu estabelecimento e nem transferência jurídica da propriedade dessas pelotas para a Vale, o que só ocorre após o embarque das mesmas nos navios que as destinarão ao exterior. Da mesma forma, o mero erro formal no preenchimento do CFOP nas notas fiscais não é suficiente para manter as glosas, pois nas mesmas notas fiscais está consignado que se trata de venda com o fim específico de exportação.

Por meio da Resolução nº 3402-000.631 este colegiado, em sua composição anterior, converteu o julgamento em diligência por proposta do ex-conselheiro João Carlos Cassuli Júnior, para que a repartição fiscal adotasse as seguintes providências:

a) Aponte pormenorizadamente o caminho que as pelotas de minério de ferro tomam desde a entrada da matéria-prima no estabelecimento da recorrente, até a disponibilização do produto para a venda;

b) Esclareça junto à recorrente e junto à Companhia Vale do Rio Doce o trâmite que envolve os negócios jurídicos entre as mesmas realizados, de modo a constatar

quando o produto deixa efetivamente de ser propriedade da recorrente e passa a ser da compradora;

c) Verifique onde e quando, dentro do negócio jurídico realizado entre as duas empresas citadas, as pelotas de minério de ferro são depositadas, transportadas e/ou armazenadas, e qual o fim a que este processo (armazenagem, transporte ou depósito) se presta;

d) Aponte quem é o responsável pelo transporte das pelotas de minério de ferro do estabelecimento da Recorrente até o estabelecimento da compradora, descrevendo o caminho percorrido e as respectivas titularidades quanto à posse dos produtos industrializados, e assunção de riscos pela eventual perda dos citados produtos;

e) Aponte a destinação dada pela Companhia Vale do Rio Doce às pelotas de minério de ferro adquiridas da recorrente, observando seus dados contábeis;

f) Apure junto à Companhia Vale do Rio Doce o aproveitamento ou não dos créditos de PIS decorrentes da aquisição das pelotas de minério de ferro da recorrente, no período objeto do pedido de compensação sob análise;

g) Esclareça se o estabelecimento onde as pelotas de minério de ferro vendidas para a empresa Vale do Rio Doce ficam depositadas é ou não recinto alfandegado; assim como esclareça quando o produto é entregue à compradora Vale do Rio Doce, é direcionado/entregue em qual estabelecimento da referida compradora, informando se se trata ou não de recinto alfandegado;

h) Aponte, dentro do processo produtivo da recorrente, a utilização/necessidade dos serviços sobre os quais tomou crédito, e indique sua relação ou não com a geração de receita da recorrente; Apontar se tais serviços são imposição de mercado, por normas de posturas, se são essenciais e/ou imprescindíveis ao processo empresarial da Recorrente, e o porque destas considerações. Enfim, descrever em que etapa do processo empresarial e para qual finalidade e destinação são empregados os serviços cujos créditos foram tomados pela Recorrente;

i) Ao final, elaborar Relatório de Diligência, manifestando-se de forma conclusiva sobre os resultados alcançados, concedendo, ao final, vista a Recorrente, com prazo de 30 (trinta) dias para se pronunciar, querendo, sobre o Relatório, sendo que, após vencido o prazo, os autos deverão retornar a esta Câmara para inclusão em pauta de julgamento.

O processo retornou com os documentos de fls. 1087/1742 e com o relatório de diligência de fls. 1742/1759.

Intimado do relatório de diligência, o contribuinte apresentou manifestação às fls. 1765/1772, alegando, em síntese que (i) não houve diligência *in loco*; (ii) o fiscal que executou a diligência foi o mesmo que proferiu a informação que embasou o despacho decisório o que é causa de nulidade; e (iii) contestou pontos específicos do relatório de diligência, que serão abordados na fundamentação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

O recurso preenche os requisitos formais para sua admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

Em sua manifestação de fls. 1765/1786, a defesa suscitou a nulidade da diligência efetuada, em razão de não ter havido visita física ao local das instalações e também porque a diligência fora executada pelo mesmo Auditor-Fiscal que teria lavrado o auto de infração.

Inicialmente, cabe lembrar que neste processo não existe auto de infração. Seu objeto é um pedido de ressarcimento de créditos de PIS decorrente de exportação, relativos ao 4º Trimestre de 2005, cumulado com declaração de compensação.

No que tange à nulidade alegada, considero que a defesa não tem razão. A uma porque cabe à autoridade administrativa executar a diligência da forma que entender apropriado. Se o Auditor-Fiscal considerou que poderia responder aos quesitos sem realizar uma verificação no local dos fatos, não há base jurídica para alegar que existe nulidade no trabalho efetuado.

Da mesma forma, também não é causa de nulidade o fato de ter sido designado para a diligência o mesmo Auditor - Fiscal que elaborara o termo de verificação fiscal. Isso porque o fato de ter atuado anteriormente no processo, não caracteriza atuação como perito e nem significa que o Auditor-Fiscal passou a ter interesse direto ou indireto no resultado do processo.

Portanto, não existe nulidade no termo de diligência elaborado pela fiscalização.

De qualquer forma, este relator considera que a diligência efetuada não trouxe e não acrescentou nada de novo que pudesse contribuir para o desfecho do processo. A providência solicitada por este colegiado, em sua composição anterior, foi totalmente desnecessária, pois todas as respostas às questões relevantes para o deslinde deste processo podem ser encontradas nos documentos anexados com o recurso voluntário.

Sendo assim, este voto não levará em consideração o termo de diligência, mesmo porque a fiscalização transformou a diligência em uma contestação ao conteúdo do recurso voluntário, com o objetivo de reafirmar os fatos narrados no termo de verificação inicial.

Outra preliminar que merece ser destacada antes de iniciar a análise do mérito, consiste na possibilidade de apresentação de documentos em sede de recurso voluntário, sem que tenham sido submetidos à análise da primeira instância.

O Acórdão da DRJ, por interpretação literal do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, considerou que a prova documental só pode ser apresentada junto com a impugnação, sob pena de preclusão do direito de o contribuinte apresentá-la em momento posterior.

Contudo, a leitura dos demais parágrafos do referido artigo não confirma que o contribuinte esteja impedido de juntar documentos ao processo posteriormente ao momento da impugnação. Isso porque a preclusão estabelecida no art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72 alcança apenas o julgamento de primeira instância, pois o § 6º estabelece que os documentos que forem juntados ao processo após a prolação da decisão de primeira instância deverão permanecer no processo para serem analisados pela segunda instância, caso haja a interposição de recurso voluntário.

Sendo assim, os §§ 4º, 5º e 6º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 estabelecem uma preclusão em relação ao julgamento de primeira instância, no sentido de que a autoridade julgadora só estará obrigada a considerar documentos juntados ao processo após a impugnação, se a defesa demonstrar o preenchimento dos requisitos estabelecidos no § 4º. Caso a defesa não demonstre o preenchimento desses requisitos ou se a decisão de primeira instância já tiver sido proferida, os documentos apresentados permanecerão no processo para serem analisados pela segunda instância, caso haja a interposição de recurso.

Desse modo, se existe a possibilidade de se manter no processo documentos juntados pelo contribuinte após a impugnação, não há como considerar peremptos os documentos que venham a ser juntados ao processo apenas em sede de recurso voluntário.

Com base nesses argumentos, os documentos juntados com o recurso voluntário devem ser considerados por este colegiado na prolação do presente acórdão.

No mérito, verifica-se que no julgamento que culminou no Acórdão 3403-003.299 o colegiado negou provimento a um recurso de ofício interposto pela DRJ Rio de Janeiro 2 e deu provimento ao recurso voluntário.

Naquele processo o recurso de ofício havia sido interposto pela DRJ Rio de Janeiro 2, em face de acórdão no qual restara decidido que as remessas da Itabasco para a Vale haviam ocorrido com o fim específico de exportação e que as exportações estavam comprovadas pelos memorandos de exportação.

O Acórdão 3403-003.299 versou sobre lançamento de ofício que abarcava os fatos geradores ocorridos entre janeiro de 2006 e dezembro de 2008.

No caso deste processo, estamos diante de um pedido de ressarcimento de créditos PIS provenientes de exportação, relativo ao 4º Trimestre de 2005, cumulado com declaração de compensação.

Em ambos os processos a controvérsia gira em torno do enquadramento da operação na hipótese prevista no art. 39, § 2º da Lei nº 9.532/97, que definiu o que se deve considerar como "produto adquirido com o fim específico de exportação" nos seguintes termos, *in verbis*:

§ 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.

A fiscalização alega que não houve aquisição com o fim específico de exportação, basicamente porque: 1) o recinto da Vale não era alfandegado no 4º Trimestre de

2005; 2) as pelotas de minério de ferro eram depositadas no pátio da própria Kobrasco (que nunca foi recinto alfandegado) e que a Vale é quem era a responsável pela retirada e pelo transporte das pelotas por meio da operação de esteiras; 3) os códigos fiscais de operação e os registros contábeis utilizados na época pelas empresas envolvidas evidenciavam a ocorrência de operações normais de mercado interno; e 4) a Vale teria tomado créditos em relação às aquisições "com fim específico de exportação" da Kobrasco.

Pois bem. O § 2º acima transcrito estabelece apenas dois requisitos para a caracterização de uma aquisição com o fim específico de exportação: a) que o estabelecimento produtor remeta diretamente os produtos para um recinto alfandegado ou para embarque de exportação; e b) que essa remessa seja feita por conta e ordem de uma empresa comercial exportadora.

Observem senhores conselheiros que a lei empregou o verbo "remeter" conjugado no tempo particípio passado ("remetido"), o que significa que a aquisição do bem com o fim específico de exportação pode ocorrer antes ou depois da remessa.

O que é relevante para a lei é que ocorra uma remessa por conta e ordem de uma empresa comercial exportadora para recinto alfandegado (ou diretamente para embarque) e não que haja a aquisição da propriedade da mercadoria pela comercial exportadora antes da remessa ser efetuada.

No caso concreto, é incontroverso que a Vale atua como comercial exportadora e que as remessas da Kobrasco para a Vale ocorreram por conta e ordem desta última. O contrato de fornecimento de pelotas de minério de ferro acostado com o recurso voluntário às fls. 443/459, é a prova cabal de que as remessas foram por conta e ordem da Vale, *in verbis*:

"(...)

III - QUANTIDADE DE PELOTAS

A tonelage básica de PELOTAS a ser entregue pela KOBRASCO à CVRD será de 1.700.000 DLT por ANO MINEIRO, com uma opção para mais ou menos de 10% (dez por cento), à opção da CVRD a respeito da tonelage básica, a ser confirmada até fins de outubro do ano precedente.

"(...)"

Nota do relator:

DLT significa tonelada longa de 1.016,04 Kg, base seca.

ANO MINEIRO significa o período de 12 meses a partir de 1º de abril de qualquer ano até 31 de março do ano seguinte.

"(...)

7.2.1 - No Porto de Embarque, a KOBRASCO tirará amostras representativas de PELOTAS de cada embarque. A KOBRASCO analisará tais amostras quanto às composições químicas e físicas e ao teor de umidade livre de tais PELOTAS, e emitirá o certificado de análise, que constituirá a base para a fatura final da KOBRASCO.

(...)"

7.3 - Todas as despesas ligadas à pesagem, amostragem e análise referidas neste Capítulo VII correrão por conta da própria KOBRASCO. A CVRD ou seu representante (selecionado pela CVRD e aprovado pela KOBRASCO) terá o direito de presenciar e observar os procedimentos usados na determinação do peso e na amostragem e análise.

(...)"

X - TERMOS E CONDIÇÕES DE CARREGAMENTO

O carregamento será efetuado pela KOBRASCO da forma mais eficiente e rápida possível. Não haverá, entre KOBRASCO e CVRD, ajustes de contas referentes a despesas de sobreestadia ou presteza.

(...)"

XI - TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE E RISCO

A titularidade no tocante a PELOTAS de cada embarque passará da KOBRASCO para a CVRD quando a KOBRASCO tiver recebido da CVRD o valor correspondente às PELOTAS, contra os respectivos documentos de embarque, em conformidade com o disposto no Artigo 8.3, após a colocação a bordo de uma embarcação no Porto de Embarque, com efeito retroativo à hora do carregamento das PELOTAS a bordo de uma embarcação. O risco relativo a PELOTAS de cada embarque passará da KOBRASCO para a CVRD quando as PELOTAS forem carregadas a bordo de uma embarcação.

(...)"

As cláusulas acima colacionadas demonstram de forma cabal que as remessas questionadas pela fiscalização ocorreram por conta e ordem da Vale, que atuou como empresa comercial exportadora, fato este não questionado pela fiscalização.

A cláusula XI acima demonstra que ao contrário do que alega a fiscalização, era obrigação da Kobrasco colocar as pelotas no pátio da Vale e que o risco e as despesas corriam por conta da Kobrasco até o momento em que as pelotas fossem embarcadas nos navios, o que está de acordo com o disposto no art. 492 do Código Civil¹.

Logo, se os riscos aos quais se sujeitava a coisa corriam por conta da Kobrasco, mesmo enquanto as pelotas estavam depositadas nos pátios da Vale aguardando o embarque, então a conclusão só pode ser no sentido de que a tradição da coisa ocorreu após a remessa, fato que não tem nenhuma influência sobre a caracterização do fim específico de exportação.

Resta apenas verificar se o pátio da Vale era ou não um recinto alfandegado no 4º Trimestre de 2005, pois a caracterização da aquisição com fim específico de exportação exige que a remessa por conta e ordem da comercial exportadora ocorra para um recinto alfandegado.

¹ Art. 492. Até o momento da tradição, os riscos da coisa correm por conta do vendedor, e os do preço por conta do comprador.

Nas fls. 124/125 dos autos, o contribuinte, em resposta a uma solicitação da fiscalização, apresentou cópia do Diário Oficial da União do dia 18/11/2006 que trouxe a publicação do Ato Declaratório Executivo nº 320, de 14/09/2006 da 7ª Região Fiscal, por meio do qual a Administração Tributária declarou alfandegado o pátio da CVRD no Porto de Tubarão.

Ao contrário do alegado pela fiscalização, o alfandegamento dessa área não correu apenas a partir de setembro de 2006, pois o art. 5º do ADE nº 320/2006 revogou o ADE Nº 165, de 22/06/2004.

Em pesquisa realizada na página da Imprensa Nacional na *internet*, encontra-se o ADE nº 165, de 22/06/2004 na página 24 do DOU do dia 24/06/2004 com o seguinte teor:

7ª REGIÃO FISCAL

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO Nº 165,
DE 22 DE JUNHO DE 2004

Alfandegamento do Terminal de Tubarão.

O SUPERINTENDENTE DA RECEITA FEDERAL NA 7ª REGIÃO FISCAL, no uso da competência outorgada pela Portaria SRF nº 1.743, de 12 de agosto de 1998, considerando o disposto na Lei nº 8.630, de 25 de fevereiro de 1993, e no Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002, face à necessidade de redefinição da área alfandegada do recinto, conforme consta do processo MF nº 12466.004163/2002-43, declara:

Art. 1º - Alfandegada, a título permanente, até 15 de dezembro de 2018, a instalação portuária de uso privativo misto, localizada na Ponta de Tubarão, no município de Vitória - ES, administrada pela Companhia Vale do Rio Doce - CVRD, inscrita no CNPJ sob o nº 33.592.510/0021-06, conforme contrato de adesão MT/DPH nº 5, celebrado com a União, por intermédio do Ministério dos Transportes, em 25 de novembro de 1993, cujo extrato foi publicado no Diário Oficial da União de 15 de dezembro de 1993, constituído de:

a)piers 1,2,3,4 e 5, medindo, respectivamente, 7.800,00 m2, 2.500 m2, 13.951 m2, 33.812,00 m2 e 464,00 m2;

b)terminal de grãos, medindo 74.750,00 m2, constituído de sete armazéns graneleiros e dois silos;

c)pátios para a estocagem de minério de ferro e pelotas, medindo 330.000,00 m2;

d)pátio para movimentação de contêineres e carga em geral, medindo 255.385,00 m2;

e)armazém para carga geral, medindo 3.200,00 m2;

f)armazém para fertilizantes, medindo 7.200,00 m2;

g)armazém para sulfato de sódio, medindo 3.956,00 m2.

Art. 2º - Cumprirá à autorizada ressarcir o Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização - FUNDAF, instituído pelo Decreto - lei nº 1.437, de 17 de dezembro de 1975, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 48, de 23 de agosto de 1996.

Art. 3º - O referido terminal ficará sob a jurisdição da Alfândega do Porto de Vitória - ES, que poderá expedir as rotinas operacionais necessárias ao controle fiscal.

Art. 4º - Permanece inalterado o código 7.95.14.01-4, atribuído ao referido recinto, consoante o determinado na Instrução Normativa SRF nº 15, de 22 de fevereiro de 1991.

Art. 5º - Este ato entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União e revoga o Ato Declaratório Executivo SRRF nº 132, de 1 de julho de 2002.

CÉSAR AUGUSTO BARBIERO

Desse modo, conclui-se que as aquisições das pelotas de minério de ferro questionadas pela fiscalização preencheram materialmente todos os requisitos exigidos no art. 39, § 2º da Lei nº 9.532/97 para se enquadrarem como aquisições com o fim específico de exportação.

Quanto ao fato de os códigos fiscais de operação e dos registros contábeis retratarem operações no mercado interno, verifica-se que a presunção de que as operações ocorreram da forma como foram contabilizadas é relativa, a teor do art. 9º, §§ 1º, 2º e 3º do Decreto-lei nº 1.598/77:

Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º.

§ 3º - O disposto no § 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração.

No caso concreto, a fiscalização utilizou a presunção de legitimidade e veracidade dos registros contábeis do contribuinte para afirmar que as operações ocorreram no mercado interno.

Acontece que este processo versa sobre pedido de compensação de crédito, no qual o ônus da prova cabe ao contribuinte, que é quem alega e opõe o direito de crédito contra a Administração.

Incide, portanto, a ressalva do § 3º, acima transcrito. E o contribuinte, por meio da documentação anexada com o recurso voluntário, comprovou que as remessas da Kobrasco para a Vale ocorreram com o fim específico de exportação, o que além de afastar a presunção de legitimidade e veracidade dos lançamentos contábeis, lhe garante o exercício *in concreto* do direito estabelecido no art. 5º, III, § 1º, II da Lei nº 10.637/2002.

Com base nesses fundamentos, encaminho meu voto no sentido de reverter os ajustes efetuados pela fiscalização em decorrência da indevida consideração do conteúdo da contabilidade em detrimento das operações realmente ocorridas. Em outras palavras, devem ser excluídas da base de cálculo do PIS os valores das remessas com o fim específico de exportação para a Vale e considerados os créditos tomados pelo contribuinte em relação a tais operações (art. 5º, III, § 1º, II da Lei nº 10.637/2002).

Relativamente à acusação de que a Vale tomou créditos em relação a tais operações, se isso de fato ocorreu tais créditos devem ser glosados na Vale. Não é possível manter a recomposição da base de cálculo do PIS efetuada pela fiscalização com base na presunção de que a escrituração refletiu operações no mercado interno e de que a Vale tomou o crédito, pois a Receita Federal sempre deve tributar o fato gerador ocorrido no mundo real. E no caso concreto não ocorreu o fato gerador nas remessas da Kobrasco para a Vale, em razão da imunidade das exportações. Se a Vale tomou o crédito, o problema está na Vale e não na Kobrasco.

Relativamente à segunda questão, a fiscalização glosou o crédito tomado sobre a aquisição de serviços, sob o argumento de que seriam serviços indiretos e que, por tal razão, não dariam o direito de crédito, a teor das instruções normativas da Receita Federal.

A defesa, por seu turno, argumentou, em síntese, ser ilegal a restrição do direito de crédito apenas aos serviços empregados diretamente na produção dos bens destinados à venda.

A questão é polêmica, mas uma análise mais detida das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 revela que o legislador não determinou que o significado do vocábulo “insumo” fosse buscado na legislação deste ou daquele tributo.

Se não existe tal determinação, o intérprete deve atribuir ao vocábulo “insumo” um conteúdo semântico condizente com o contexto em que está inserido o art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Nesse passo, distinguem-se as não cumulatividades do IPI e do PIS/Cofins. No IPI a técnica utilizada é imposto contra imposto (art. 153, § 3º, II da CF/88). No PIS/Cofins, a técnica é base contra base (art. 195, § 12 da CF/88 e arts. 2º e 3º, § 1º da Lei nº 10.637/02 e 10.833/03).

Em relação ao IPI, o art. 49 do CTN estabelece que:

“A não cumulatividade é efetivada pelo sistema de crédito do imposto relativo a produtos entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (...)”.

E o art. 226 do RIPI/10 estabelece quais eventos dão direito ao crédito:

“Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente; (...)”

(Grifei)

A fim de delimitar o conceito de produto intermediário no âmbito do IPI, foi elaborado o Parecer Normativo CST nº 65/79, por meio do qual fixou-se a interpretação de que, para o fim de gerar créditos de IPI, o produto intermediário deve se assemelhar à matéria-prima, pois a base de incidência do IPI é o produto industrializado. Daí a necessidade de o produto intermediário, que não se incorpore ao produto final, ter que se desgastar ou sofrer alteração em suas propriedades físicas ou químicas em contato direto com o produto em fabricação.

Já no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à Cofins, o crédito é calculado, em regra, sobre os gastos e despesas incorridos no mês, em relação aos quais deve ser aplicada a mesma alíquota que incidiu sobre o faturamento para apurar a contribuição

devida (art. 3º, § 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03). E os eventos que dão direito à apuração do crédito estão exaustivamente citados no art. 3º e seus incisos, onde se nota claramente que houve uma ampliação do número de eventos que dão direito ao crédito em relação ao direito previsto na legislação do IPI.

Essa distinção entre os regimes jurídicos dos créditos de IPI e das contribuições não-cumulativas permite vislumbrar que no IPI o direito de crédito está vinculado de forma imediata e direta ao produto industrializado, enquanto que no âmbito das contribuições está relacionado ao processo produtivo, ou seja, à fonte de produção da riqueza.

Assim, a diferença entre os contextos da legislação do IPI e da legislação das contribuições, aliada à ampliação do rol dos eventos que ensejam o crédito pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, demonstra a impropriedade da pretensão fiscal de adotar para o vocábulo “insumo” o mesmo conceito de “produto intermediário” vigente no âmbito do IPI.

Contudo, tal ampliação do significado de “insumo”, implícito na redação do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, não autoriza a inclusão de todos os custos e despesas operacionais a que alude a legislação do Imposto de Renda, pois no rol de despesas operacionais existem gastos que não estão diretamente relacionados ao processo produtivo da empresa. Se a intenção do legislador fosse atribuir o direito de calcular o crédito das contribuições não cumulativas em relação a todas despesas operacionais, seriam desnecessários os dez incisos do art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/04, onde foram enumerados de forma exaustiva os eventos que dão direito ao cálculo do crédito.

Portanto, no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições, o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que, não sendo expressamente vedados pela lei, forem essenciais ao processo produtivo para que se obtenha o bem ou o serviço desejado.

Na busca de um conceito adequado para o vocábulo insumo, no âmbito das contribuições não-cumulativas, a tendência da jurisprudência no CARF caminha no sentido de considerar o conceito de insumo coincidente com conceito de custo de produção, pois além de vários dos itens descritos no art. 3º da Lei nº 10.833/04 integrarem o custo de produção, esse critério oferece segurança jurídica tanto ao fisco quanto aos contribuintes, por estar expressamente previsto no artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda.

Nessa linha de raciocínio, este colegiado vem entendendo que para um bem ser apto a gerar créditos das contribuições não cumulativas, com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ele deve ser aplicado ao processo produtivo (integrar o custo de produção) e não ser passível de ativação obrigatória à luz do disposto no art. 301 do RIR/99².

² Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, Lei nº 8.218, de 1991, art. 20, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

§ 1º Nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens.

§ 2º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 1º).

Se for passível de ativação obrigatória, o crédito deverá ser apropriado não com base no custo de aquisição, mas sim com base na despesa de depreciação ou amortização, conforme normas específicas.

No caso dos autos, verifica-se que a fiscalização glosou créditos tomados com base nos serviços relacionados na fl. 158:

Tabela dos Serviços Contratados Diretos - Serviços Excluídos

Empresa	Contrato	Objeto
Novo Rumo Serviços Topográficos	ACA 42780	serviços de topografia
Metacon Engenharia	P0420/2003	serviços técnicos de engenharia de projetos industriais
Ecosoft Consultoria	P0368/2003	manutenção e monitoramento da qualidade do ar
Progen Projetos gerenciamento e engenharia	41868	serviços de elaboração de projetos, estudos e análises
Sindus Manutenção e Sistemas Industriais	P-0395/2003	serviços de manutenção eletromecânica nos equipamentos de monitoramento ambiental
AGR Serviços e Participações	42353	serviços de locação de sanitários portáteis hidráulicos
Cepemar Serviços de Consultoria em MA	P1199/01	serviços de monitoramento ambiental das partículas emitidas no complexo industrial
Chole Monitoramento de Máquinas	P0070/03	coleta de dados para análise de vibrações e monitoramento em equipamentos
Figwal Transportes Internacionais	P1162/02	serviços de consolidação, agenciamento e transporte internacional de cargas
Deloitte Touche Tomatsu		serviços de auditoria
Medições Ambientais	OC 40804	serviços de análise das emissões atmosféricas e de efluentes líquidos
Price Water House Coopers	OC 4198	serviços de auditoria

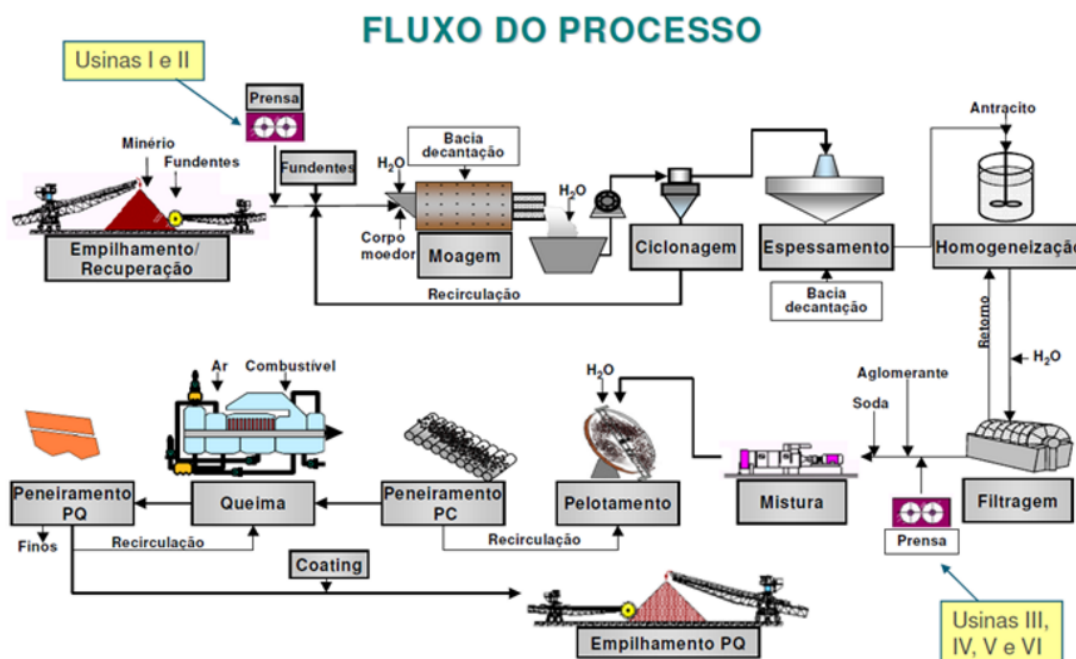
A única documentação existente nos autos em relação a esses serviços são os respectivos contratos, que foram anexados pela fiscalização durante a elaboração do termo de verificação que deu origem ao despacho decisório.

Esses contratos permitiram que a fiscalização fundamentasse sua glosa no fato de os serviços acima listados não serem aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação das pelotas.

A leitura dos referidos contratos não permite a este colegiado constatar a forma como cada um dos serviços acima listados são aplicados no processo produtivo das pelotas de minério de ferro, fato que impede a prolação de uma decisão fundamentada no sentido do serviço se enquadrar ou não como custo de produção das pelotas.

Também restou infrutífera a tentativa deste relator encontrar detalhes sobre o processo produtivo das pelotas de minério na página da Vale na *internet* (<http://www.vale.com/brasil/PT/aboutvale/news/Paginas/entenda-funciona-processo-pelotizacao-usinas.aspx>), pois as informações divulgadas pela empresa na *internet* são muito resumidas.

Basicamente, a empresa explica o processo produtivo de obtenção das pelotas de minério de ferro por meio do seguinte fluxograma, extraído do endereço acima mencionado:



Cabe lembrar mais uma vez que em se tratando de processo administrativo de iniciativa do contribuinte (pedido de compensação), cabe a ele o ônus da prova dos fatos constitutivos de seu direito, a teor do art. 36 da Lei nº 9.784/99 e do art. 373, I, do CPC, aplicados de forma subsidiária ao processo administrativo fiscal.

No caso de pedido de compensação, os requisitos para o reconhecimento do crédito são a certeza da existência jurídica do crédito e a liquidez quanto ao valor pleiteado, a teor do art. 170 do CTN.

Compulsando este processo, verifica-se que o contribuinte não trouxe aos autos a prova da certeza da existência jurídica do crédito alegado, o que geralmente vem sendo feito por meio da apresentação de laudos técnicos, descrevendo como ocorre o processo produtivo e como os bens e serviços são consumidos nas etapas do referido processo.

Não tendo se desincumbido do ônus de provar a certeza do direito de crédito alegado no Perdecomp, devem ser mantidas as glosas sobre os serviços efetuadas pela fiscalização.

Com base nesses fundamentos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reverter os ajustes efetuados pela fiscalização na receita tributável pelo PIS, restabelecendo-se, nesta parte, a apuração do contribuinte.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim

Processo nº 15578.000317/2008-44
Acórdão n.º **3402-004.068**

S3-C4T2
Fl. 10
