



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

Processo nº 15578.000320/2008-68
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-001.459 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de outubro de 2013
Matéria PIS NÃO-CUMULATIVO
Recorrente CIA COREANO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO - KOBRASCO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

**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.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeito de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que onere a atividade da econômica, mas tão somente os que sejam diretamente empregados na produção de bens ou prestação de serviços.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(ASSINADO DIGITALMENTE)

JOEL MIYAZAKI - Presidente.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

DANIEL MARIZ GUDINHO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Joel Miyazaki, Mércia Helena Trajano D'Amorim, Daniel Mariz Gudiño, Carlos Alberto Nascimento e Silva, Ana Clarissa Masuko Araújo e Luciano Lopes de Almeida Moraes.

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até o julgamento de 1ª instância administrativa, transcreve-se abaixo o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de Declaração de Compensação de débitos de IRPJ e CSLL com créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS de que trata o § 1º do art. 5º da Lei 10.637/2002 apurados no quarto trimestre de 2006.

A DRF/VITÓRIA exarou o Despacho Decisório de fls. 244/245, com base no Parecer SEORT nº 3375/2008 de fls. 230 a 244 deferindo parcialmente o pedido da interessada para reconhecer o direito creditório no valor de R\$ 1.498.260,34 referente ao saldo remanescente da apuração não-cumulativa da contribuição para o PIS no quarto trimestre de 2006 e, por conseguinte, homologar as compensações efetuadas, até o limite do crédito reconhecido. No Parecer Conclusivo consta consignado, em resumo, que:

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, notas fiscais de saída, dos demonstrativos de apuração do PIS não-cumulativo e dos demais elementos apresentados pela empresa revelou inconsistências nos valores dos créditos compensados. No que tange à base de cálculo apurada pelo sujeito passivo, foram realizados ajustes e adições adequando-os ao que foi disciplinado pela legislação tributária;

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

12) Foram efetuadas glosas em alguns serviços contratados, tendo em vista não se enquadrarem na definição de insumos delineada pela legislação;

13) 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;

14) Foram elaboradas as tabelas de Serviços Contratados Diretos – Serviços Excluídos (fl. 220) onde são discriminados os serviços/contratos que foram excluídos da base de cálculo dos créditos a descontar, visto não se enquadrarem na definição de insumos. A Planilha de Apuração da BC dos Serviços Contratados (fl. 221) 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. 222/227);

15) O sujeito passivo foi intimado a apresentar as notas fiscais dos serviços contratados da CVRD e o contrato de operação da usina de pelotização. De posse do referido contrato, 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;

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

17) 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;

18) 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;

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

20) Foram elaboradas as Planilhas de Apuração a Contribuição para o PIS (fls. 222/227). 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;

21) 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;

22) Foi elaborada a Planilha de Compensação (fl. 228), a qual ilustra as compensações efetuadas a partir dos valores de débitos e créditos apurados pela diligência. O saldo de créditos do mercado externo existente ao final do trimestre foi integralmente utilizado para fins de compensação. As compensações foram homologadas em parte em função da insuficiência de créditos;

23) O direito creditório apurado, passível de compensação foi de R\$ 1.498.260,34.

Cientificada da decisão em 05/03/2009 (fl. 254), a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em 11/03/2009 (fls. 255 a 273), alegando, em síntese que

- 1) A requerente não realiza operação de venda de pelota de minério de ferro que não seja destinada ao mercado externo;*
- 2) A Carta Magna prescreve expressamente imunidade tributária atinente às receitas decorrentes de exportação (art. 149, § 2º, inciso I da CF). O art. 5º da Lei 10.637/2002 repete expressamente a determinação Constitucional;*
- 3) O disposto no art. 5º da Lei 10.637/2002 refere-se diretamente à regra da imunidade constitucional das receitas de operações de exportação e, por isso, não deve ser interpretado restritivamente;*
- 4) Assim, para o aproveitamento da imunidade não importa que a venda seja destinada a recinto alfandegado ou mesmo que seja destinada diretamente ao embarque para exportação. Basta que o contribuinte comprove que figura na cadeia de exportação e que suas receitas decorrem de operações de exportação;*
- 5) As vendas realizadas pela requerente para a CVRD são destinadas exclusivamente ao mercado externo, conforme os memorandos de exportação;*
- 6) O modo sob o qual os bens ou serviços são empregados no processo produtivo (se direta ou indiretamente) não é relevante para a ocorrência ou não do crédito. Tal interpretação se dá com base no art. 145 (sic), § 12 da CF e no art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/2002;*
- 7) O conceito de insumo é muito mais amplo que os conceitos de matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem, juntos ou isoladamente. Dessa forma, não pode prosperar o entendimento restritivo esposado pela autoridade fiscal;*
- 8) A autoridade fiscal não aceitou os créditos computados pela requerente decorrentes da utilização de serviços relativos à operação das usinas da requerente. Tal entendimento não pode prosperar, pois o inciso II do art. 3º da Lei 10.637/2002 deve ser interpretado à luz do regime não-cumulativo imposto pelo art. 195, § 12 da CF;*
- 9) Tendo o legislador federal eleito que determinado setor da atividade econômica ficará submetido ao sistema da não-cumulatividade, ele não poderá ultrapassar certos limites jurídicos impostos pela matriz constitucional das contribuições;*
- 10) Para que seja atingida a não-cumulatividade imposta pela sistemática constitucional, o art. 3º da Lei 10.637/2002 deve ser interpretado de modo apto a desfazer os malefícios causados pela cumulatividade, ou seja, a incidência do tributo em cascata sobre todas as fases de produção;*
- 11) Dessa forma, não tem razão a autoridade fiscal ao excluir da base de cálculo do crédito referente à contribuição para o*

PIS relativa à aquisição dos serviços de operação das usinas de pelotização da requerente;

12) Por fim requer seja dado provimento à manifestação de inconformidade com a finalidade de reformar in totum o despacho decisório. Outrossim, requer a produção de todos os meios de prova cabíveis no processo administrativo fiscal.

A instância *a quo* houve por bem julgar improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos do Acórdão nº 13-30.267, de 15/07/2010, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

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.

NÃO-CUMULATIVIDADE. 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.

APRESENTAÇÃO DE PROVAS APÓS A IMPUGNAÇÃO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a empresa interpôs o recurso voluntário cabível, de forma tempestiva, reiterando, em síntese, os argumentos de defesa suscitados em sua peça impugnatória. Além disso, alega que houve fato superveniente, qual seja o Acórdão nº 13-34.002, de 29/03/2011, no qual a 5ª Turma da DRJ/RJ2 teria reconhecido o direito de a empresa ter isenção sobre a mesma operação que foi objeto da autuação que originou o presente contencioso administrativo.

O processo foi digitalizado, distribuído e encaminhado a este Conselheiro na forma regimental.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Daniel Mariz Gudiño

1 Introdução

O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 1972, razão pela qual deve ser conhecido.

O litígio versa sobre duas matérias absolutamente distintas e independentes: a primeira diz com o fato de a fiscalização não ter considerado como exportação algumas vendas promovidas pela Recorrente a uma empresa coligada, a CVRD; a segunda, com a glosa de créditos das contribuições em relação a serviços que, no entender da fiscalização, não se encontram compreendidos no conceito de insumos.

2 Imunidade das receitas de exportação indireta

Sobre a primeira, a instância de origem já entendeu que as vendas efetuadas pela Recorrente e destinadas à CVRD deveriam ser consideradas como tendo sido realizadas com o fim específico de exportação, daí a glosa do crédito tributário correspondente.

Com efeito, asseverou a fiscalização, com base em documentos fiscais emitidos pela Recorrente (**notas fiscais de venda e registros contábeis no Livro Razão e Livro de Apuração do ICMS**), bem como em informações obtidas junto ao estabelecimento destinatário das pelotas de minério de ferro (a CVRD), que tais vendas foram internas, não de exportação, fato contestado pela Recorrente, ao fundamento de que os produtos foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recinto alfandegado pertencente à CVRD, que, segundo a Recorrente, atuava como comercial exportadora.

Afirma a Recorrente que as pelotas saem de sua área de produção e são destinadas à estocagem em seus próprios pátios. Posteriormente, as pelotas deixam esses pátios e, por meio de esteiras, são destinadas diretamente para os pátios da CVRD, considerados recintos alfandegados pela RFB. Assevera, ademais, que o erro nos CFOPs registrados nas notas fiscais já foi corrigido por meio de cartas de correção.

A não incidência da contribuição para o PIS não cumulativo tem fundamento no art. 5º da Lei n.º 10.637, de 2002, que se encontra redigido nos seguintes termos:

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

(...);

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

A mesma redação, embora no artigo seguinte, foi conferida, pela Lei n.º 10.833, de 2003, à Cofins não cumulativa, conforme previsto no dispositivo que a seguir se reproduz:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

(...)

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

Na norma regulamentar, o legislador ainda dispôs que são isentas do PIS/Cofins as vendas realizadas às empresas comerciais exportadoras, nos termos do art. 46 da IN SRF n.º 247, de 2002:

Art. 46. São isentas do PIS/Pasep e da Cofins as receitas:

(...)

VIII – de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei no 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior; e

(...)

§ 1º 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.

Como as exportações não se dão apenas através da empresa produtora-exportadora, mas, também, por meio das chamadas *trading companies* – aquelas adrede criadas com a só finalidade de promover a importação e a exportação de produtos fabricados no exterior ou aqui manufaturados –, o legislador atribuiu, também às vendas a esta efetuadas, e em apreço à imunidade constitucional, a isenção tributária (na verdade, uma não incidência), à receita assim auferida, das contribuições para o PIS e a Cofins, desde que, obviamente, os produtos tenham sido adquiridos com o fim específico de exportação. Aliás, não fosse assim, absolutamente nenhuma razão haveria para a existência das chamadas *trading companies*.

O Decreto-lei n.º 1.248/1972, ao dispor sobre o tratamento tributário das operações de compra de mercadorias no mercado interno, por empresa comercial exportadora, para o fim específico da exportação, deu a seguinte disciplina às operações por ela realizadas:

“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.2º - O disposto no artigo anterior aplica-se às empresas comerciais exportadoras que satisfizerem os seguintes requisitos mínimos:

I - Registro especial na Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil S/A. (CACEX) e na Secretaria da Receita Federal, de acordo com as normas aprovadas pelo Ministro da Fazenda;

II - Constituição sob forma de sociedade por ações, devendo ser nominativas as ações com direito a voto;

III - Capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional.

§ 1º - O registro a que se refere o item I deste artigo poderá ser cancelado, a qualquer tempo, nos casos:

a) de inobservância das disposições deste Decreto-Lei ou de quaisquer outras normas que o complementem;

b) de práticas fraudulentas ou inidoneidade manifesta.

§ 2º - Do ato que determinar o cancelamento a que se refere o parágrafo anterior caberá recurso ao Conselho Monetário Nacional, sem efeito suspensivo, dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contados da data de sua publicação.

§ 3º - O Conselho Monetário Nacional poderá estabelecer normas relativas à estrutura do capital das empresas de que trata este artigo, tendo em vista o interesse nacional e, especialmente, prevenir práticas monopolísticas no comércio exterior.

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.” (g.n).

Vê-se que o legislador estabeleceu alguns requisitos para que a isenção do PIS e da Cofins se confirmasse no caso ora em julgamento. O primeiro é que as vendas do produto fossem realizadas a empresas comerciais exportadoras, as *trading companies*. O segundo é que estas aquisições fossem realizadas com o fim específico de exportação, finalidade explicitada, embora já constante do Decreto-lei n.º 1.248, de 1972, por meio da IN SRF nº 247/2002 nos termos seguintes: remessa direta do produtor-vendedor para embarque de exportação ou depósito em entreposto aduaneiro, em ambos os casos por conta da empresa comercial exportadora.

A questão de maior relevo para o desate do litígio, ao menos nesta primeira matéria, é, portanto, saber se as vendas realizadas à CVRD observaram tais requisitos, uma vez

que a sua condição de comercial exportadora não foi questionada em nenhum momento nos autos.

Já expusemos aqui as razões que levaram a fiscalização a considerar as saídas do estabelecimento da Recorrente para a CVRD como internas. Restam ser explicitados os motivos que convenceram a instância de origem do contrário, no julgamento que resultou no Acórdão nº 13-34.002, de 29/03/2011, da 5ª Turma da DRJ/RJ2. São eles:

PRIMEIRO: A titularidade das mercadorias vendidas pela Recorrente à CVRD só é a esta transferida após o embarque da mercadoria (cláusula XI do contrato de compra e venda das pelotas de minério de ferro celebrado entre as duas empresas). A pesagem, a amostragem e a análise das pelotas de minério de ferro, ocorridas no porto de embarque, correm por conta da primeira, sendo, também, de sua responsabilidade a emissão de certificados de peso e análise. A emissão da fatura provisória e da fatura final pela Recorrente condiciona-se à data em que emitido o conhecimento de embarque, porquanto o preço é fixado em moeda nacional de acordo com a taxa de câmbio do dólar vigente nesta data;

SEGUNDO: mesmo que algumas pelotas tenham transitados pelos pátios da CVRD, este recinto é alfandegado, de acordo com o ADE/SRRF07 n.º 320 de 14/09/2006;

TERCEIRO: os memorandos de exportação emitidos pela CVRD (é emitido pelo exportador e entregue ao fabricante/fornecedor acompanhado de uma cópia do conhecimento de embarque e do comprovante de exportação, do extrato completo do Registro de Exportação - RE e da Declaração de Exportação, de acordo com o Convênio ICMS n.º 113, de 13/12/96 e alterações) evidenciam que as mercadorias foram exportados. Aqui cabe uma observação adicional: a não exportação também não constituiu fundamento dos autos de infração, nem para a glosa de créditos.

Deveras, as condições necessárias à fruição da isenção se encontram devidamente comprovadas, já que as pelotas de minério de ferro foram remetidas diretamente do estabelecimento que as industrializou – o estabelecimento da Recorrente, para embarque para o exterior, por conta e ordem da CVRD – a comercial exportadora.

De nenhuma importância, parece-me, aliás, o momento em que se deu a emissão das faturas comerciais pela Recorrente, tampouco o fato de as mercadorias serem retiradas do estabelecimento produtor por ela própria (que a industrializou) ou pela própria comercial exportadora, visto que a norma traz a expressão “por conta e ordem”, de forma que abarcaria ambas as situações.

As demais questões – irregularidade na emissão das faturas comerciais, na escrituração de livros fiscais ou a apropriação de créditos pela CVRD – não são suficientes para infirmar a isenção, embora esta última, considerada a sua impossibilidade legal, possa vir a ensejar, na CVRD, a lavratura de autos de infração destinados a exigir os tributos que deixaram de ser recolhidos. Esse fato, contudo, é uma questão que em nada interfere na solução do presente litígio.

3 Enquadramento dos Serviços no Conceito de Insumos

No concernente à segunda matéria a ser aqui enfrentada – a glosa de créditos das contribuições em relação a serviços que, no entender da fiscalização, não se encontrariam compreendidos no conceito de insumo – esta encerra um dos temas mais controversos no CARF atualmente.

Para estabelecer o conceito a ser conferido ao termo “insumo”, importa a correta interpretação a ser conferida ao inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, cuja redação, acompanhada de outros incisos do mesmo artigo, é a seguinte:

Lei nº 10.637, de 2002:

“Art. 2º. Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

(...)

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

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

*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) (g.n.)

Lei nº 10.833, de 2003:

“Art. 2º. Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 76 % (sete inteiros e seis décimos por cento).

(...)

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) (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Vide Lei nº 11.727, de 2008).

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

*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) (g.n.)

Antes de prosseguir, cumpre observar não haver, em ambos os diplomas legais referidos, qualquer dispositivo remetendo à legislação do Imposto de Renda ou do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI a conceituação do termo “insumo”, o que só o legislador infralegal fez, ao editar as Instruções Normativas RFB n.º 247, de 2002, e 404, de 2004, vazadas nos seguintes termos:

IN SRF nº 247, de 2002:

Art. 66 A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não cumulativo pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do art. 19;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

(...)

*§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como **insumos**:*

I – utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II – utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (g.n)

IN nº 404, de 2004:

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou b.2) na prestação de serviços;

(...)

*§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como **insumos**:*

I – utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (g.n.)

Daí a controvérsia que se instaurou no âmbito do Contencioso Administrativo, uma vez que muitos contribuintes passaram a emprestar ao termo “insumos” significado muito mais elástico do que aquele aparentemente conferido pelas normas infralegais que regulamentaram as Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Passados já mais de dez anos de aplicação das referidas leis, o CARF sedimentou uma posição intermediária, ou seja, o termo “insumo” para fins de apuração do PIS e da Cofins deve ser compreendido de forma mais ampla do que a do IPI e mais restrita do que o conceito de despesas necessárias de que trata a legislação do Imposto de Renda. Confira-se:

INSUMO. DELIMITAÇÃO DO CONCEITO. Para efeito de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que onere a atividade da econômica, mas tão somente os que sejam diretamente empregados na produção de bens ou prestação de serviços.

(CARF, Acórdão nº 3102-001.272, Sessão de 11/11/2011).

INSUMO. ALCANCE DO TERMO. O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

(CARF, Acórdão nº 3301-000.954, Sessão de 02/06/2011).

CRÉDITO. RESSARCIMENTO. A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes, denota que o legislador não quis restringir o creditamento de Cofins às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

(CARF, Acórdão nº 9303-001.042, Rel. Cons. Henrique Pinheiro Torres, Sessão de 23/08/2010)

Posto isso, passamos à análise dos créditos glosados.

A glosa referente às despesas classificadas como insumos são tratados contratualmente como fatores K, Y e T. O fator K diz respeito a despesas incorridas pela CVRD na prestação de serviços necessários ou úteis a administração regular da Recorrente; o fator Y refere-se à remuneração de capital de giro provido pela CVRD; e o fator T corresponde a gastos realizados pela utilização de uma pilha adicional para armazenagem do produto a ser exportado.

Exceto pelo fator T, que está diretamente relacionado à atividade operacional da Recorrente, os serviços glosados pela fiscalização realmente não integram o conceito de insumo, de modo que a reforma da decisão recorrida deve ser apenas parcial.

4 Pedidos de diligência/perícia e intimação para endereço diverso do sujeito passivo

Os pedidos de realização de diligência/perícia e de envio da intimação para os endereços profissionais dos que subscreveram o recurso devem ser indeferidos. O primeiro, com fundamento no art. 18 do Decreto n.º 70.235, de 1972, já que absolutamente desnecessário; o segundo, por falta de amparo legal, já que o art. 23, II, desse mesmo diploma legal só prevê a intimação, por via postal, no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo.

5 Conclusão

Diante de todo o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para reconhecer (i) o direito de a Recorrente gozar da imunidade de PIS e de Cofins sobre receitas de exportação, com base no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, no art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, e (ii) o enquadramento da despesa traduzida como fator T no conceito de insumos para fins de apuração do PIS e da Cofins, com base no art. 3º, inc. II, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º, inc. II, da Lei nº 10.833, de 2003.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Daniel Mariz Gudiño - Relator