



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

Processo nº 15578.000321/2008-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3202-000.778 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de junho de 2013
Matéria PIS. RESSARCIMENTO
Recorrente COMPANHIA COREANO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO - KOBRASCO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

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.

Recurso Voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Luís Eduardo Garrossino Barbieri e Irene Souza da Trindade Torres. Vencidos os Conselheiros Thiago Moura de Albuquerque Alves e Tatiana Midori Migiyama, na parte em que consideravam como insumos, para fins de creditamento, os serviços técnicos de engenharia de projetos industriais, a coleta de dados para análise de vibrações e monitoramento em equipamentos e os serviços de manutenção dos equipamentos de monitoramento ambiental. Acompanhou o julgamento, pela recorrente, o advogado Tárek Moussallen, OAB/ES nº 8.132.

Irene Souza da Trindade Torres - Presidente

Charles Mayer de Castro Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Irene Souza da Trindade Torres, Luis Eduardo Garrossino Barbieri, Gilberto de Castro Moreira Junior, Charles Mayer de Castro Souza, Thiago Moura de Albuquerque Alves e Tatiana Midori Migiyama.

Relatório

A interessada apresentou pedido eletrônico de ressarcimento de crédito de Programa de Integração Social – PIS apurado, sob o regime não cumulativo, no 1º trimestre de 2007, cumulado com pedido de compensação de débitos próprios.

Por meio do Despacho Decisório de fl. 172, a unidade de origem reconheceu parcialmente o ressarcimento e homologou as compensações no limite do crédito presumido reconhecido.

Por bem retratar os fatos constatados nos autos, transcrevo o Relatório da decisão de primeira instância administrativa, *in verbis*:

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 primeiro trimestre de 2007.

A DRF/VITÓRIA exarou o Despacho Decisório de fls. 218/219 com base no Parecer SEORT nº 3388/2008 de fls. 204 a 218 deferindo parcialmente o pedido da interessada para reconhecer o direito creditório no valor de R\$ 686.754,41 referente ao saldo remanescente da apuração não-cumulativa da contribuição para o PIS no primeiro trimestre de 2007 e, por conseguinte, homologar as compensações efetuadas, até o limite do crédito reconhecido. No Parecer Conclusivo consta consignado, em resumo, que:

A produção da Cia Coreano Brasileira de Pelotização – KOBRASCO é comercializada tanto no mercado interno, com vendas para a Companhia Vale do Rio Doce – CVRD, como no mercado externo. A partir de 01/12/2002, a empresa interessada ficou sujeita ao regime de incidência não-cumulativo da contribuição para o PIS;

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

Ao analisar os DACON constatou-se que praticamente toda a produção da empresa foi destinada ao mercado externo. Como

revelam os Livros Registro de Apuração do ICMS, balancetes e Notas Fiscais de venda, a empresa destinou grande parte de sua produção para a sua coligada Companhia Vale do Rio Doce - CVRD, CNPJ 33.592.510/0220-42, registrando as operações sob o Código Fiscal de Operação 5.11 e 5.101, utilizado para vendas no mercado interno. Da mesma forma, na escrituração contábil os lançamentos fazem menção a vendas no mercado interno;

O código utilizado nas Notas Fiscais revela a ausência da finalidade exigida pela Lei 10.637/02 para a fruição do benefício da isenção fiscal, bem como dá suporte para que o destinatário de seus produtos aproveite os créditos de PIS não-cumulativo vinculados às aquisições, o que em uma operação com fim específico de exportação não é admitido, conforme art. 21, § 2º da IN 600/2005;

Em diligência realizada junto à CVRD, CNPJ 33.592.510/0220-42 verificou-se que em muitos casos, o estabelecimento escriturou em seus Livros de Entradas as compras como aquisições no mercado interno, com CFOP 1.12 e 1.102. As vendas realizadas pela CVRD são registradas sob os códigos 5.11 e 7.11 (até dez/02) e 5.101 e 7.101 (a partir de jan/03), todas identificadas como vendas de produção própria, não havendo registros no código 7.501 que identifica as exportações de mercadorias recebidas com fim específico de exportação;

Em verdade, trata-se de comercialização normal no mercado interno, em que se tributa a receita auferida pelo produtor e mantém-se o crédito na escrita do comprador;

A própria CVRD, em atendimento ao Termo de Solicitação de Documentos, anexou consulta formulada internamente em que alega estar utilizando os créditos decorrentes dessas vendas;

De acordo com a definição legal dada à expressão “fim específico de exportação”, para o gozo do benefício fiscal, as mercadorias vendidas devem ser remetidas diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. É o que dispõem a IN/SRF 247/02, art. 46, § 1º, a Lei 9.532/97, art. 39, § 2º e o Decreto-lei 1.248/72, art. 1º, parágrafo único;

Intimada, a CVRD informou que as pelotas são entregues no pátio do remetente. Cumpre observar que o estabelecimento industrial da KOBRASCO não está compreendido em área ou recinto alfandegado, conforme esclarecimento da Inspetoria da Receita Federal do Brasil;

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

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

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

O conceito de insumo adveio do Decreto 247/2002. Destarte, para que o serviço prestado possa ser utilizado para fins de apuração dos créditos a descontar, deve ser necessariamente aplicado ou consumido na produção ou fabricação dos do produto;

Foram elaboradas as tabelas de Serviços Contratados Diretos – Serviços Excluídos (fl. 192) 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. 193) 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. 194/199);

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 Kbrasco no período analisado, ficando ajustado uma compensação a ser paga por essa operação;

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

O Fator K corresponde a despesas gerais e também foram excluídos da base de cálculo dos créditos por não se enquadrarem na definição de serviços aplicados na produção;

O fator Y corresponde à remuneração do capital de giro provido pela CVRD. Não existe previsão legal para que esse tipo de despesa se insira na base de cálculo dos créditos a descontar;

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

Foram elaboradas as Planilhas de Apuração a Contribuição para o PIS (fls. 194/199). O campo Receita da Exportação foi preenchido já com seus valores líquidos, retratando nada mais do que os valores lançados a crédito no Livro Balancete da empresa menos os valores lançados a débito. Foi utilizado o saldo das respectivas contas;

O sujeito passivo informou ter adotado o regime de rateio proporcional entre as receitas de exportação e receitas no mercado interno, sendo então utilizada essa metodologia no preenchimento das planilhas de apuração da contribuição;

Foi elaborada a Planilha de Compensação (fl. 202), 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;

O direito creditório apurado, passível de compensação foi de R\$ 686.754,41.

Cientificada da decisão em 10/03/2008 (fl. 229), a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em 27/03/2009 (fls. 230 a 298), alegando, em síntese que

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

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

O disposto no art. 5º da Lei 10.637/2002 refere-se diretamente à regra da imunidade constitucional das receitas de operações de exportação e, por isso, não deve ser interpretado restritivamente;

Assim, para o aproveitamento da imunidade não importa que a venda seja destinada a recinto alfandegado ou mesmo que seja destinada diretamente ao embarque para exportação. Basta que o contribuinte comprove que figura na cadeia de exportação e que suas receitas decorrem de operações de exportação;

As vendas realizadas pela requerente para a CVRD são destinadas exclusivamente ao mercado externo, conforme os memorandos de exportação;

O modo sob o qual os bens ou serviços são empregados no processo produtivo (se direta ou indiretamente) não é relevante para a ocorrência ou não do crédito. Tal interpretação se dá com base no art. 145, § 12 da CF e no art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/2002;

O conceito de insumo é muito mais amplo que os conceitos de matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem, juntos ou isoladamente. Dessa forma, não pode prosperar o entendimento restritivo esposado pela autoridade fiscal;

A autoridade fiscal não aceitou os créditos computados pela requerente decorrentes da utilização de serviços relativos à operação das usinas da requerente. Tal entendimento não pode prosperar, pois o inciso II do art. 3º da Lei 10.637/2002 deve ser interpretado à luz do regime não-cumulativo imposto pelo art. 195, § 12 da CF;

Tendo o legislador federal eleito que determinado setor da atividade econômica ficará submetido ao sistema da não-cumulatividade, ele não poderá ultrapassar certos limites jurídicos impostos pela matriz constitucional das contribuições;

Para que seja atingida a não-cumulatividade imposta pela sistemática constitucional, o art. 3º da Lei 10.637/2002 deve ser interpretado de modo apto a desfazer os malefícios causados pela cumulatividade, ou seja, a incidência do tributo em cascata sobre todas as fases de produção;

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;

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 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro julgou improcedente a manifestação de inconformidade, proferindo o Acórdão DRJ/RJ2 n.º 13-30.269, de 15/07/2010 (fls. 305 e ss.), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

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 interessada apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls. 325/436, por meio da qual assevera, em apertada síntese:

Sinopse fática

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/07/2013 por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA, Assinado digitalmente em 10/07/2013 por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA, Assinado digitalmente em 17/07/2013 por IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES

Impresso em 18/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Adquire minério de ferro bruto da Companhia Vale do Rio Doce – CVRD e o transforma em minério de ferro em pelotas para ser exportado. Além de fornecer o minério de ferro bruto, a CVRD administra a planta industrial da Recorrente, que, por seu turno, assume o compromisso de adquirir um *quantum* mínimo do minério. Vez por outras, a Recorrente aliena à CVRD seu excedente de produção exclusivamente para venda no mercado externo. Diante disso, aproveita-se do “saldo excedente de PIS utilizando a renda retida na fonte para, ao final do período de apuração, compensar os débitos de IRPJ e da CSLL”. A recorrente apresenta os PER/DCOMPs, notas fiscais e memorandos de exportação para comprovar que o minério de ferro em pelotas é comercializado exclusivamente para o mercado externo.

A fiscalização decidiu-se pela não compensação/ressarcimento, sob a alegação de que a Recorrente não juntou documentos que comprovassem que as vendas de produtos à CVRD foram realizadas com o fim específico de exportação. No entanto, a 5ª Turma da DRJ/RJ2, para o mesmo caso e o mesmo contribuinte, considerou comprovado que havia isenção nas vendas efetuadas com o fim específico de exportação, uma vez demonstrado que o produto saiu diretamente do estabelecimento industrial para recintos alfandegados (Acórdão DRJ/RJ2 n.º 13-34.002, de 29/3/2011).

As pelotas saem da área de produção e são destinadas à estocagem nos pátios da própria Recorrente. Depois, as pelotas deixam os pátios e, por meio de esteiras, são destinadas diretamente para os pátios da CVRD, que são considerados recintos alfandegados (ADE 7ª RF n.º 320, de 14/9/2006). Além de memorandos de exportação, a Recorrente também anexa relatórios de controle de estoque que demonstram que o minério de ferro adquirido à CVRD foi destinado ao mercado externo. A CVRD também prestou declaração afirmando que as pelotas adquiridas da Recorrente o foram todas com o fim específico de exportação e que, em tais operações, a CVRD atuava como comercial exportadora. Portanto, não teria havido revenda no mercado interno das pelotas adquiridas da Recorrente.

O trajeto das pelotas está descrito e comprovado. Em caso de dúvida, requer perícia fiscal.

Toda a produção da Recorrente é destinada ao mercado externo, quer seja de forma direta, quer seja de forma indireta pela comercial exportadora CVRD. Em ambos os casos, as pelotas devem passar pelas áreas alfandegadas da CVRD. Toda essa narrativa fática já foi aceita pela DRJ/RJ2.

O equívoco na emissão das notas fiscais (CFOPs) já foi sanado com a emissão de cartas de correção.

Insumo é conceito muito mais amplo do que o conceito de serviço. Os serviços de operação e manutenção de equipamentos são diretamente utilizados na produção do produto, de modo que descabidas as glosas “das montas creditadas sobre a rubrica classificada como insumos e aquelas oriundas como Fator C, Fator K e Fator Y”.

Imunidade das contribuições nas vendas para o exterior

Para o aproveitamento da imunidade tributária e tela não importa que a venda seja destinada a recinto alfandegado ou a embarque para exportação. Basta que o contribuinte demonstre que figura na cadeia de exportação e que suas receitas são decorrentes de operações de exportação.

Desconsiderar a imunidade tributária da Recorrente é aniquilar o princípio da não cumulatividade do PIS/Pasep, onerando umas das etapas da cadeia de produção. O TRF da 4ª Região decidiu que a imunidade prevista no art. 149, § 2º, da Constituição Federal abrange tanto as vendas efetuadas diretamente para o comprador como as efetuadas por empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação. Também esse é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça.

Não incidência das contribuições sociais nas operações de vendas para o exterior

Ainda que não se entenda que a o caso não se trata de imunidade ou não incidência, deve-se entender que se está diante de efetiva isenção e que seus requisitos foram cumpridos, como já ressaltado no processo n.º 15586.001584/2010-54.

A Instrução Normativa RFB n.º 1094, de 2010, prescreve que sobre as aquisições de mercadorias com o fim específico de exportação ocorre o fenômeno da não incidência.

Remessa direta para exportação – passagem do produto por pátio pertencente ao próprio remetente não pode ser considerada circulação ou remessa – necessidade de perícia fiscal

Não procede a legação da fiscalização, uma vez que a Recorrente demonstra que os produtos foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recinto alfandegado.

Uma coisa é dizer que as pelotas são encaminhadas para o pátio da Recorrente para posterior encaminhamento aos pátios alfandegados. Outra é dizer que as pelotas são entregues à CVRD no próprio pátio da Recorrente, como fez a fiscalização, o que faria crer que haveria operado uma espécie de tradição jurídica da posse ou da propriedade.

Somente por ocasião do embarque nos navios é que ocorre realmente uma remessa ou circulação de pelotas para fora do estabelecimento do Recorrente. O pátio de armazenagem não é estabelecimento autônomo da Recorrente (fundamenta-se em ementa de decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, que se refere a uma movimentação de bens dentro da mesma empresa, e na Súmula n.º 166 do STJ).

Equívoco no preenchimento dos CFOPs das notas fiscais

A Recorrente cuidou de apresentar cartas de correção das notas fiscais autuadas. Houve uma simples irregularidade formal referente ao seu preenchimento.

No processo administrativo vige o princípio da verdade material. Ninguém efetua a remessa de produto para uma área alfandegada se não tiver a finalidade de não exportá-los (transcreve, como fundamento, o art. 9º do Decreto n.º 6.759, de 2009, o art. 46 da IN SRF n.º 247, de 2002, e dispositivos do Regulamento do ICMS do Estado do Espírito Santo).

A CVRD declarou que adquiriu pelotas com o fim específico de exportação. Caso ainda haja dúvida, requer a realização de perícia.

Indevida desconsideração de créditos

O modo pelo qual os bens são consumidos no processo produtivo não é relevante para a ocorrência ou não do crédito, interpretação que se extrai tanto do texto constitucional quanto do texto legal. O conceito de insumo é muito mais amplo do que o

previsto na alínea “b” do inciso I do § 5º do art. 5º da IN RFB n.º 247, de 2002 (reproduz escólio doutrinário).

Numa interpretação conforme a Constituição, deve-se entender o fato gerador do crédito “todo aquele que demonstre que o exercício da atividade empresarial está sendo pela incidência cumulativa do tributo”.

Os serviços de gerenciamento e elaboração de projetos e consultoria de engenharia, serviço de operação e manutenção de aterro industrial, serviço de controle e consultoria ambiental, informação de indicadores econômicos, assessoria econômico-financeira e contábil, serviços de planos de saúde para funcionários, serviço de locação de andaimes, sanitários químicos e outros módulos, serviço topográfico, de desenvolvimento de software, e serviço de compra de bens de uso e consumo são todos decorrentes da operação da própria indústria da Recorrente a oneram a sua atividade empresarial, pois, além de serem tributados em virtude do faturamento da empresa prestadora, serão tributados em razão do faturamento da empresa vendedora, existindo, então, evidente cumulatividade das contribuições. Tais serviços foram prestados para a produção das pelotas de minério de ferro.

Segundo a Solução de Consulta Disit/9ª RF, as ferramentas adquiridas para utilização em máquinas da linha de produção, a contratação de mão-de-obra de pessoas jurídicas para operação e manutenção de equipamentos da linha de produção e a contratação de serviços de pessoas jurídicas aplicados diretamente sobre o produto em transformação ou sobre as ferramentas utilizadas nas máquinas pertencentes à linha de produção são considerados insumos, para fins de creditamento da COFINS. Todavia não são considerados insumos a aquisição de uniformes e de Equipamentos de Proteção Individual, os dispêndios com o Programa de Alimentação do Trabalhador, a contratação dos serviços de transporte de pessoal, de limpeza, vigilância e jardinagem e de manutenção da rede elétrica e de prédios administrativos e de produção.

Os serviços de operação e manutenção de equipamentos são diretamente utilizados na produção, tais como os serviços de gerenciamento e elaboração de projetos e consultoria de engenharia, serviço de operação e manutenção de aterro industrial, serviço de controle e consultoria ambiental, informação de indicadores econômicos, assessoria econômico-financeira e contábil, serviços de planos de saúde para funcionários, serviço de locação de andaimes, sanitários químicos e outros módulos, serviço topográfico, de desenvolvimento de software, e serviço de compra de bens de uso e consumo etc.

Não tem razão a fiscalização ao excluir da base de cálculo do crédito as aquisições de serviços de operação das usinas de pelotização. Conforme contrato, cabe à CVRD prestar o serviço de operação de toda a planta industrial da Recorrente. As notas fiscais são lavradas para a prestação desses serviços. No entanto, tais fatores somente são destacados no contrato e nas notas fiscais de serviços para controle interno das sociedades contratantes, pois, em verdade, referem-se ao preço global para prestação do serviço de administração da planta industrial da Recorrente (fundamenta-se em ementas de decisões do CARF e de DRJ).

As glosas efetuadas no Fator K referem-se a serviços necessários à operação de industrialização (telex e outras modalidades de comunicação, processamento de dados, treinamento de pessoal etc.; fundamenta-se em ementas de decisões do CARF).

Sobre o Fator Y (materiais de estoque sobressalentes e materiais de consumo), há recente precedente da própria Administração Tributária (reproduz ementa de decisão

prolatada pela DRJ de Curitiba, segundo a qual o sujeito passivo poderá descontar da contribuição apurada no regime não cumulativo créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos a matéria-prima, os produtos intermediários e 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 no produto em fabricação; refere-se, também, à decisão deste Colegiado que entendeu que o conceito de insumo deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessários à atividade da empresa, nos moldes da legislação do IRPJ, entendimento que também seria o adotado em decisão proferida em REsp cujo julgado fora interrompido em virtude de pedido de vista).

Apresentação de novos documentos – princípio da verdade material – prevalência da substância sobre a forma

A Recorrente anexa relatórios de movimentação de pelotas, memorandos de exportação “das notas fiscais de pelotas”, cartas de correção e cópia da decisão proferida pela DRJ/RJ2 nos autos do processo administrativo n.º 15586.001584/2010-54. A Recorrente ressalta a possibilidade de apresentação de documentos após a impugnação, com base nos princípios da verdade material e da instrumentalidade dos atos administrativos (esteia-se em ementas de decisões do CARF).

A Recorrente requer, não sendo dado provimento ao recurso voluntário, a realização de diligência fiscal, em função da instrução deficiente do processo e do fato novo consistente no julgamento realizado pela DRJ/RJ2, cuja decisão requer seja aplicado ao presente caso (caso a diligência seja realizada, nomeia assistentes e formula quesitos).

A Recorrente também requer, sob pena de nulidade no caso de sua não observância, sejam ela própria e os subscritores do recurso voluntário intimados em seus endereços profissionais sobre o andamento do processo.

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

É o relatório

Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

O recurso atende aos requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

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.

Com relação à primeira, 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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 31/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/07/2013 por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA, Assinado digitalmente em 1

0/07/2013 por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA, Assinado digitalmente em 17/07/2013 por IRENE SOUZA DA

TRINDADE TORRES

Impresso em 18/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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. Assere, ademais, que o erro nos CFOPs registrados nas notas fiscais já foi corrigido por meio de cartas de correção.

Importa ressaltar que a instância de origem entendeu, nos autos de processo administrativo de n.º 15586.001584/2010-54 (versa sobre os lançamento de PIS e de Cofins por falta/insuficiência de recolhimento nos mesmos período de apuração), que o conjunto de elementos colacionados ao referido processo, especialmente o contrato de compra e venda firmado entre a Recorrente e a CVRD, os memorandos de exportação e as cartas de correção das notas fiscais eram suficientes para comprovar que as vendas assim efetuadas caracterizavam-se como operações de venda com o fim específico de exportação, porquanto demonstrado que a entrega dos produtos ocorrera somente quando do embarque, momento em que cessaria completamente a responsabilidade da empresa vendedora sobre os produtos vendidos e que se complementaria a operação de venda com a emissão da fatura (Acórdão DRJ/RJ2 n.º 13-34.002, de 29/03/2011).

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 nº 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, após análise dos contratos de compra e venda de pelotas celebrado entre a Recorrente e a CVRD e os memorandos de exportação (é documento exigido pela legislação estadual, criado com o objetivo de estabelecer controle das operações com mercadorias contempladas com a desoneração do ICMS nas vendas de mercado interno com o fim específico de exportação). 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.

O entendimento da instância *a quo* é irretocável.

Com efeito, 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.

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.

Em conclusão, as vendas realizadas à CVRD (as aqui tratadas) devem ser consideradas com o fim específico de exportação.

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 n.º 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, cuja redação, acompanhada de outros incisos do mesmo artigo, é a seguinte:

Lei n.º 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).”

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/07/2013 por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA, Assinado digitalmente em 10/07/2013 por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA, Assinado digitalmente em 17/07/2013 por IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES

Impresso em 18/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(...)

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 nº 247, de 2002, e 404, de 2004, nos 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.

O cerne da questão, portanto, está em definir o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da Cofins: se este se apresenta num perspectiva muito ampla, em ordem a abarcar, como querem alguns, todo ou qualquer custo ou despesa operacional da pessoa jurídica, ou se, como pretendem outros, apresenta-se de modo mais restritivo, semelhantemente ao que ocorre com a legislação do IPI. Há, ainda, uma posição intermédia, aceitando o creditamento em casos como o das empresas cuja produção se encontra verticalizada, englobando, por assim dizer, os “insumos dos insumos”.

Uma primeira observação desde logo se impõe: o termo “insumos” não pode ser interpretado de forma tão ampla a ponto de incluir todos os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, pois, do contrário, estar-se-ia transformando tributos que incidem sobre a receita bruta, o PIS e a Cofins, em tributos que incidem sobre base de cálculo diversa, qual seja, o lucro, o que só se previu quanto ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido.

Com efeito, as bases de cálculo seriam, *grossa modo*, as mesmas, porquanto incidiriam sobre a totalidade da receita bruta auferida pela jurídica (claro que estamos tratando aqui do regime não cumulativo), cujo resultado seria posteriormente reduzido dos créditos do mesmo período, estimados com base na aplicação da mesma alíquota sobre todos os custos ou despesas (isso equivale a aplicar diretamente a alíquota da contribuição sobre o lucro: a receita bruta deduzida dos custos e despesas), desvirtuando da própria conformação que o legislador constituinte atribuiu ao PIS e à Cofins.

Mas essa corrente também se pode dizer equivocada por motivo diverso: impossibilitado de prever todos os produtos que poderiam vir a ser empregados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, o legislador nada mais fez que estabelecer, no inciso II do art. 3º de ambos os diplomas legais referidos, uma espécie de cláusula geral, de forma que o termo “insumos” pudesse vir a abranger todo bem utilizado ou transformado em outros produtos – aqueles destinados à venda – no decorrer do processo produtivo de uma empresa, ao qual, no entanto, acresceu outros, aqueles taxativamente elencados nos demais incisos do art. 3º. Fosse válida a corrente que pretende conferir ao termo “insumos” a interpretação mais ampla possível, de nenhuma importância haveria – pela sua mais completa inutilidade – a existência desses dispositivos, pois, nesse contexto, o que estabelecem já estaria incluído no inciso II do mesmo artigo. Afinal, se consoante conhecido brocardo jurídico, a lei não deve conter palavras inúteis, o que se dirá de uma exegese que torne absolutamente desnecessários nove entre dez incisos do mesmo artigo?

É de se afastar, portanto, a corrente que confere ao termo “insumos” a maior abrangência possível.

As duas outras correntes, embora reduzam sobremaneira o conteúdo semântico do termo “insumos”, diferem num ponto: enquanto a mais restritiva apenas admite se considerem como insumos os bens ou serviços utilizados ou consumidos na produção do **produto fabricado e vendido** ou os utilizados **na prestação do serviço prestado**, a intermediária ainda acrescenta aqueles bens ou serviços que foram de algum modo, embora remotamente, utilizados ou consumidos durante toda a cadeia produtiva, ainda que não tenha relação direta com o produto vendido ou com o serviço prestado, dos quais derivam a obtenção da receita bruta, base de cálculo do PIS e da Cofins.

Também não há acordar com esta última corrente.

É que, como o legislador deixou cristalino na Exposição de Motivos da Medida Provisória – MP n.º 135, de 30/10/2003, posteriormente convertida na Lei n.º 10.833, de 2003, um dos principais motivos para o estabelecimento do regime não cumulativo na apuração do PIS e da Cofins foi combater a verticalização artificial das empresas, a fim de que as diversas etapas da fabricação de um produto ou da prestação de um serviço pudesse ser realizado por empresas diversas, de sorte a gerar condições para o crescimento da economia. Vejamos:

Exposição de Motivos da Medida Provisória – MP n.º 135, de 2003:

1.1. O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da Cofins não-cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra.

Admitir que no cálculo do valor a ser creditado se incluam os dispendidos na aquisição daqueles bens ou serviços só remotamente empregados na produção do produto final ou no serviço prestado é não apenas permitir o que o legislador pretendeu desestimular, mas é também legislar! Afinal, os diplomas legais aqui referidos delimitaram os insumos àqueles bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos **destinados à venda**, é dizer, aqueles insumos efetivamente empregados no produto final do processo de industrialização ou no serviço ao final prestado ao tomador, não aqueles bens ou serviços consumidos em etapas anteriores, aqueles só remotamente empregados.

Conferir interpretação diversa, de sorte a abarcar todo ou qualquer bem ou serviço utilizado em toda a cadeia de produção do produto vendido ou do serviço prestado – de onde, ressalte-se, advém a receita bruta, base de cálculo do PIS e da Cofins –, é levar ao extremo o conceito de insumos, porquanto abrangeria também os “insumos dos insumos”, num processo retrocessivo que não teria fim. É pôr na lei palavras que o legislador não pôs. É, enfim, e como já o dissemos, legislar.

Ainda que se considere inconveniente a fórmula adotada pelo legislador, porquanto tomada de empréstimo da legislação do IPI, a verdade é que o termo “insumos” só pode se referir àqueles bens ou serviços de algum modo empregados na fabricação do produto final ou na prestação do serviço tomado.

Assim, ao preverem o emprego “em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação”, ou “aplicados ou consumidos na prestação de serviços”, as INs RFB n.º 247, de 2002, e 404, de 2004, nada mais fizeram do que explicitar o que já se continha nos diplomas legais que instituíram o regime não cumulativo do PIS e da Cofins.

De ressaltar que o entendimento aqui exposto quanto ao conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da Cofins vem sendo reproduzido no próprio CARF e também no Poder Judiciário (inclusive do Superior Tribunal de Justiça - STJ, a quem compete uniformizar a interpretação da legislação federal), conforme evidenciam as seguintes ementas de decisões:

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).

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. ART. 195, § 12, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEIS N.º 10.637/02 E 10.833/03. INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

I(...).

3. As restrições ao abatimento de créditos da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS pelo regime não cumulativo, previstas nas Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03, não ofendem o disposto no art. 195, § 12, da Constituição Federal.

4. O conceito de insumo, para fins de creditamento no regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS, abrange os elementos que se relacionam diretamente à atividade da empresa, com restrições.

5. Sentença mantida. (TRF da 4ª Região, AC 5002496-44.2010.404.7201, Segunda Turma, Relatora p/ Acórdão Luciane Amaral Corrêa Münch, D.E. 20/10/2011).

TRIBUTÁRIO. AGRAVO LEGAL. PIS. COFINS. IN 404/2004. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

Este Tribunal já decidiu acerca da restrição ao conceito de insumo, uma vez que, caso não fosse a intenção do legislador restringir as hipóteses de creditamento, não teria ele se preocupado em especificar as situações que ensejam os descontos ou aproveitamento de créditos nos incisos dos dispositivos legais que regem a matéria, concentrando tudo numa só estipulação.

(TRF da 4ª Região, AC 0027722-22.2008.404.7100, Primeira Turma, Relator Artur César de Souza, D.E. 03/08/2011).

PIS. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO DE INSUMO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA

A nova sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da COFINS, prevista nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, confere ao sujeito passivo do tributo o aproveitamento de determinados créditos previstos na legislação, excluídos os contribuintes sujeitos à tributação pelo lucro presumido. Insumo é tudo aquilo que é utilizado no processo de produção e, ao final, integra-se ao produto, seja bem ou serviço.

A aplicação do princípio da não-cumulatividade do PIS e da COFINS em relação aos insumos utilizados na fabricação de bens e serviços não implica estender sua interpretação, de modo a permitir que sejam deduzidos, sem restrição, todos e quaisquer custos da empresa despendidos no processo de industrialização e comercialização do produto fabricado.

(...).

Podem ser abatidos apenas os créditos previstos na legislação de regência do PIS e COFINS não-cumulativos, a qual não contempla as despesas com frete decorrente da transferência de produtos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

(TRF da 4ª Região, AC 5015960-59.2010.404.7000, Segunda Turma, Relatora p/ Acórdão Carla Evelise Justino Hendges, DJE 18/05/2011).

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 3º, II, DAS LEIS NºS 10.637/2002 E 10.833/2003. CONCEITO DE INSUMOS. IN/SRF nº 404/2004. BENS E SERVIÇOS APLICADOS OU CONSUMIDOS NA PRODUÇÃO OU FABRICAÇÃO DO PRODUTO. RESTRIÇÃO. INEXISTÊNCIA. LEGALIDADE. PRECEDENTES DESTA CORTE REGIONAL. 1. A sentença denegou segurança que objetivava afastar o art. 8º, parágrafo 4º, I, "b", da IN/SRF 404/04 que instituiu o princípio da não-cumulatividade dirigido às contribuições incidentes sobre o faturamento, declarando o direito de crédito de PIS e da COFINS quanto às despesas realizadas com o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da impetrante, quando o ônus do serviço sobre ela recair. 2. As Leis nºs 10.833/03 (COFINS) e 10.637/02 (PIS), alteradas pela Lei nº 10.865/04, nos termos dos seus art. 3º, II, dispõem que os serviços e bens adquiridos como insumos darão direito ao crédito de PIS e COFINS. 3. A jurisprudência deste Tribunal tem posicionamento na linha de que é perfeitamente legal a aplicação da IN/SRF nº 404/04, que restringiu o conceito de insumo para fins de crédito do PIS e do COFINS, considerando apenas as hipóteses de "serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na fabricação do produto" (art. 8º, parágrafo 4º, I, "b"). 4. Inexistência de interpretação contrária à legislação vigente ou à Carta Magna, visto que cuidou, tão-somente, de esclarecer uma decorrência lógica. 5. Apelação não provida. (TRF da 5ª Região, AC

200884010020150, Segunda Turma, Relator Desembargador Marcelo Navarro, DJE 30/11/2011).

TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. LEIS NºS 10.637/02 E 10.833/03. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS DA IN SRF Nº 404/04.- A não-cumulatividade do PIS e da COFINS, erigida nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, traduz-se na redução da base de cálculo, havendo a dedução de créditos referentes às contribuições em comento, que já tenham sido recolhidas sobre bens e/ou serviços, objeto de faturamento em etapas anteriores. Pretende-se com isso minorar a incidência dos efeitos sobre a receita ou faturamento.- Apesar da sistemática da não-cumulatividade do IPI e ICMS ser distinta da empregada no caso do PIS/COFINS, o conceito de insumos deve ser o mesmo ali empregado, a saber, todos os elementos que se incorporam ao produto final, desde que vinculados à atividade da empresa.- O legislador ordinário se quisesse dar um elastério maior ao conceito de insumo, empregando-lhe um caráter genérico não teria trazido um rol taxativo de descontos de créditos possíveis, nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, a exemplo dos créditos referentes à "energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica" e tantos outros.- A IN SRF nº 404/04 ao explicar o que vem a ser insumo não extrapolou o âmbito de sua atuação, apenas nominou os créditos possíveis, em virtude de sua utilização no processo produtivo, não havendo que se falar em restrição de direitos.- Precedente do colendo TRF 4ª Região (AC 200772010007910- SC, Rel. Des. Fed. LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, DE 20.11.2008, AC 200772010002444 SC, Rel. Des. Fed. JOEL ILAN PACIORNIK, DE 26.11.2008 e AC 200771070014746-RS, Rel. Des. Fed. VÂNIA HACK DE ALMEIDA, DE 26.11.2008).- Apelação desprovida. (TRF da 5ª Região, AMS 200684000015998, Segunda Turma, Relator Desembargador Federal Francisco Wildo, DJE 26/08/2010).

TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL. SENTENÇA EXTRA PETITA. HIPÓTESE DE APLICAÇÃO DO ART. 515, PARÁGRAFO 3º, DO CPC. PIS/COFINS. LEIS NºS 10.637/02 E 10.833/03. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS DA IN SRF Nº 247/02- Sentença extra petita, onde o MM. Juízo monocrático se desviou do thema decidendum, a saber, a possibilidade de aproveitamento integral dos créditos de PIS/COFINS, oriundos das aquisições de bens e serviços, ante a não-cumulatividade erigida a partir das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Ao Juiz é defeso julgar fora dos limites do pedido, restando eivada de nulidade a sentença que incorrer em tal equívoco. Todavia, com espeque no art. 515, parágrafo 3º, do CPC, acrescentado pela Lei nº 10.352/01, não há de ser devolvido o processo para apreciação da Primeira Instância, podendo o Tribunal, vez que a causa versa sobre questão exclusivamente de direito e está em condição de imediato

juízo, julgar de pronto a lide.- A não-cumulatividade do PIS e da COFINS, erigida nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, traduz-se na redução da base de cálculo, havendo a dedução de créditos referentes às contribuições em comento, que já tenham sido recolhidas sobre bens e/ou serviços, objeto de faturamento em etapas anteriores. Pretende-se com isso minorar a incidência dos efeitos sobre a receita ou faturamento.- Apesar da sistemática da não-cumulatividade do IPI e ICMS ser distinta da empregada no caso do PIS/COFINS, o conceito de insumos deve ser o mesmo ali empregado, a saber, todos os elementos que se incorporam ao produto final, desde que vinculados à atividade da empresa.- O legislador ordinário se quisesse dar um elastério maior ao conceito de insumo, empregando-lhe um caráter genérico não teria trazido um rol taxativo de descontos de créditos possíveis, nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, a exemplo dos créditos referentes à "energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica" e tantos outros.- A IN SRF nº 247/02, alterada pelas IN's SRF nº 358/03 e 464/04, ao explicar o que vem a ser insumo não extrapolou o âmbito de sua atuação, apenas nominou os créditos possíveis, em virtude de sua utilização no processo produtivo, não havendo que se falar em restrição de direitos.- Precedente do colendo TRF 4ª Região (AC 200772010007910- SC, Rel. Des. Fed. LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, DE 20.11.2008, AC 200772010002444 SC, Rel. Des. Fed. JOEL ILAN PACIORNIK, DE 26.11.2008 e AC 200771070014746-RS, Rel. Des. Fed. VÂNIA HACK DE ALMEIDA, DE 26.11.2008).- Sentença anulada de ofício. Apelação da Impetrante julgada prejudicada. Aplicação do art. 515, parágrafo 3º, do CPC. Improcedência da ação (TRF da 5ª Região, AMS 200581000166722, Segunda Turma, Relatora Desembargador Federal Rubens de Mendonça Canuto, DJE 12/11/2009).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF. MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN.

1. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior, por se tratar de matéria eminentemente constitucional, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.

2. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumo previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

3. Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.

4. *Interpretação extensiva que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN). Precedentes: AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13, e REsp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10.*

5. *Recurso especial a que se nega provimento. (STJ, Resp n.º 1020991/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Sérgio Kukina, DJe 14/5/2013).*

Posto isso, passamos à análise dos serviços créditos glosados.

Conforme já ressaltado pela instância *a quo*, a fiscalização acostou, à fl. 150 (processo eletrônico), uma tabela intitulada “Tabela dos Serviços Contratados Diretos – Serviços Excluídos”, na qual relaciona os serviços excluídos da base de cálculo dos créditos a descontar: serviços topográficos, serviços técnicos de engenharia de projetos industriais, manutenção e monitoramento da qualidade do ar, serviços de manutenção nos equipamentos de monitoramento ambiental, locação de sanitários portáteis, serviços de monitoramento ambiental, coleta de dados para análise de vibrações e monitoramento em equipamentos e serviços de auditoria.

Alguns serviços contratados da própria CVRD também não foram aceitos pela fiscalização.

Aqui, cabe ressaltar que a CVRD operou as usinas de pelotização da Recorrente, por isso fazendo jus a uma compensação calculada a partir de certa equação composta por fatores, entre os quais a fiscalização entendeu não se enquadrarem no conceito de insumo os Fatores Y e K. O primeiro relaciona-se a despesas gerais; o segundo corresponde à remuneração de capital de giro provido pela CVRD para operar as usinas pertencentes à Recorrente.

Por tudo o que já se expôs aqui, os serviços glosados pela fiscalização não integram o conceito de insumo, para fins de creditamento do PIS/Cofins apurados na sistemática não cumulativa, porquanto não diretamente aplicados ou consumidos na fabricação das pelotas de minério de ferro.

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.

Pelo exposto, voto por **DAR PROVIMENTO PARCIAL** o recurso voluntário,
É como voto.

Charles Mayer de Castro Souza

CÓPIA