



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

Processo nº 15578.000343/2008-72
Recurso nº 903.704 Voluntário
Acórdão nº 3302-001.695 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de junho de 2012
Matéria COFINS NÃO CUMULATIVO
Recorrente CIA COREANO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO - KOBRASCO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

COFINS NÃO CUMULATIVO - RECEITA DE EXPORTAÇÃO - PROVAS

Para a utilização do benefício previsto no inciso III, artigo 6º, da Lei nº 10.833/03 - isenção de receita de exportação -, é preciso comprovar que as mercadorias foram exportadas ou transferidas com o fim específico de exportação. *In casu*, a ausência de comprovação específica neste sentido, o registro no CFOP de mercadorias comercializadas no mercado nacional e o aproveitamento do crédito pelo adquirente da mercadoria impedem o reconhecimento da exclusão da tributação.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Somente insumos utilizados na produção e fabricação de produtos geram direito de crédito da contribuição não cumulativa.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao recurso voluntário nos seguintes termos: por maioria de votos, para excluir a variação cambial ativa da base de cálculo da exação; pelo voto de qualidade, para manter as glosas dos créditos efetuados pela fiscalização; por unanimidade de votos para manter a glosa de receita de exportação (vendas para a CVRD). Designado o conselheiro José Antonio Francisco para redigir o voto vencedor. Fez sustentação oral o patrono Tarek Moysés Moussallem, OAB/ES 8132.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente.

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS - Relatora.

(assinado digitalmente)

JOSÉ ANTONIO FRANCISCO - Redator designado.

EDITADO EM: 24/02/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Trata-se de crédito de PIS não cumulativo, acumulado em virtude de exportação - §1º, artigo 6º¹, da Lei nº 10.833/03 – apurados no terceiro trimestre de 2006, compensados com débitos de IRPJ e CSLL por meio de DComp.

Após analisar o pleito da contribuinte, a Delegacia da Receita Federal - DRF/Vitória – exarou Despacho Decisório (fls. 230/231), concluindo pela homologação parcial do crédito pleiteado (deferido: R\$ R\$ 4.064.379,83), com base no Parecer DRF/VIT/SEORT nº 3389/2008 (fls. 216/230) que, nos termos do relatório de primeira instância administrativa consignou, em resumo:

“1) A produção da CIA Coreano Brasileira de Pelotização — KOBRASCO é comercializada tanto no mercado interno, com

¹ "Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação. (destaquei)

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 c 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, § 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.206) 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. 207) 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. 208/213);

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. 208/213). 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. 214), 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\$ 4.064.379,83." – destaquei.

Irresignada com a decisão que concedeu parcialmente os créditos pleiteados, a Recorrente interpôs Manifestação de Inconformidade (fls. 244 a 262), alegando, em síntese, conforme relatado pela decisão de primeira instância administrativa, a saber:

“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 nº 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, deve ser interpretado extensivamente;

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, § 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 A 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 A 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) Os serviços de frete decorrentes da operação da indústria da requerente oneram a atividade empresarial, pois são tributados em razão do faturamento da empresa prestadora e em virtude do faturamento da empresa vendedora, existindo, então, evidente cumulatividade na incidência das contribuições. Portanto, a exclusão de tais valores viola as prescrições do art. 195, § 12 da CF;

12) Dessa forma, não tem razão a autoridade fiscal ao excluir da base de cálculo do crédito referente A contribuição para o PIS relativa A aquisição dos serviços de operação das usinas de pelotização da requerente;

13) Por fim requer seja dado provimento h manifestação de inconformidade com a finalidade de reformar in totum o despacho decisório.” – destaquei.

Após analisar as razões apresentadas, a 5ª Turma da Delegacia de Julgamento do Rio de Janeiro – DRJ/RJ II – proferiu o acórdão nº 13-30.266, por meio do qual manteve o entendimento apresentado pela Delegacia da Receita Federal, conforme ementa registrada a seguir:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Consideram-se isentas da COFINS 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.” - destaquei.

Inconformada, a Recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 345/415), por meio do qual reiterou as razões trazidas em sua impugnação esclarecendo, ainda, que, ao contrário do alegado pela decisão recorrida, as *pelotas* foram **remetidas diretamente do estabelecimento industrial para recintos alfandegado**. Neste sentido, discorre sobre o fato de que as *pelotas* ficaram armazenadas no estabelecimento da empresa (que não era alfandegário) e foram transferidas direto para o recinto alfandegado da CVRD. Ainda, alega a Recorrente que devem ser analisados os fatos (de que mercadoria direcionada para recinto alfandegário tem que ser exportada, dos memoriais de exportação e de ser a Recorrente eminentemente exportadora), não os códigos de entrada e saída da mercadoria, que indicam que as *pelotas* não foram exportadas, em prol da verdade material. Requer, ainda, a realização de diligência.

Consta ainda dos autos documentação juntada pela Recorrente à *posteriori*, a título de documentos novos, que trouxeram à colação **(i)** o contrato firmado entre a CVRD e a Recorrente; **(ii)** memorando de exportação; **(iii)** relatórios mensais de controle de estoque (período de dez/2002 até dez/2008); **(iv)** modelo esquemático da planta industrial do complexo de Tubarão; **(v)** cartas de correção das notas fiscais **(vi)** carta de encaminhamento da Vale S.A. declarando que não se creditou do PIS e COFINS; **(vii)** declaração da Vale S.A. informando os termos contratuais firmados com a Kobrasco afirmando que as *pelotas* fornecidas foram adquiridas com o fim específico de exportação; **(viii)** decisão da DRJ/RJ II, favorável ao contribuinte sobre os mesmos temas (exportação), ainda que fatos geradores distintos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

O recurso atende os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Conforme relatado, trata-se de crédito de COFINS apurado pelo sistema não cumulativo, supostamente devido ao contribuinte nos termos do §1º, artigo 6º, da Lei nº 10.833/03, a saber:

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

*§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do **caput**, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.” (destaquei)*

As glosas foram realizadas pelas seguintes razões:

- (i) inexistência de comprovação da exportação das *pelotas*;
- (ii) utilização de insumos que não foram consumidos diretamente no processo produtivo (fls. 206)

Passemos à análise de cada item, separadamente.

(i) Inexistência de Comprovação de Exportação

O primeiro item a ser analisado refere-se à alegação da Recorrente de que os produtos em referência estariam incluídos no inciso III, do artigo 6º, da Lei nº 10.833/03, por terem sido transferidos com o fim específico de exportação.

De acordo com a decisão de primeira instância administrativa, concluiu-se que as *pelotas* comercializadas no terceiro trimestre de 2006 não foram exportadas em virtude: **(i)** do fato de as mercadorias terem sido entregues em área considerada não alfandegária; **(ii)** do código de classificação (CFOP) das mercadorias, adotado pela Requerente (remetente) e pela CVRD (receptora); **(iii)** do aproveitamento do crédito tributário pela CVRD.

Em relação ao primeiro item analisado, a consideração de que a mercadoria teria sido entregue em estabelecimento não alfandegário, conforme se depreende dos termos do Recurso Voluntário apresentado, a Recorrente pretende que seja reconhecido que a saída de seus produtos ocorreu diretamente para o pátio da Companhia Vale do Rio Doce – CVRD – que é área alfandegada, *verbis*:

Trecho do Rec. Voluntário – fls. 309/310 – Vol. II – Fls. 139/140

“8. De fato, a operação contida no contrato se sucede em duas fases:

1ª) as pelotas deixam a área de produção da RECORRENTE e são destinadas à estocagem nos pátios da própria RECORRENTE; e,

2ª) as pelotas deixam os pátios da RECORRENTE por meio de esteiras e são destinadas por essas esteiras diretamente:

i) para os pátios da VALE, que são considerados área alfandegadas, de acordo com o que prescreve o ADE da 7ª RF de nº 320, de 14 de setembro de 2006, dali seguindo para o embarque em navios com destino ao exterior; ou,

ii) diretamente para o embarque em navios com destino ao exterior.”

Para tanto, discorre sobre o fato de que as mercadorias ficam armazenadas em estabelecimento próprio da Recorrente, considerado simples armazém. Este estabelecimento, no entender da Recorrente, por não ser autônomo, seria uma extensão da própria empresa, razão pela qual a entrega da mercadoria só pode ser considerada ocorrida no momento da transferência para o pátio da Vale.

Parece-me que a questão não é tão singela quanto faz parecer a defesa. Foi a própria CVRD quem definiu, para a fiscalização, o momento que lhe foi entregue a mercadoria, a saber:

Trecho do Parecer DRF/VIT/SEO nº 3389/2008 (fls. 222)

“26. Intimados a empresa destinatária (CVRD) a elucidar como se operou a entrega das pelotas de minério de ferro, e, no caso de as mesmas terem sido diretamente remetidas do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, a apresentar a documentação suporte de tais remessas. Foi esclarecido que as pelotas são entregues no pátio da remetente, inexistindo, desse modo, a documentação requerida (fl 193). Tal fato foi corroborado com visita realizada ao parque fabril da KOBRASCO. Convém salientar que, apesar da KOBRASCO estar instalada próxima a terminais portuários, seu estabelecimento não está compreendido em área ou recinto alfandegado.

27. Simultaneamente, foi oficiado junto a Inspetoria da Receita Federal do Brasil com vistas a elucidar acerca do alfandegamento dos pátios das usinas de pelotização das

empresas coligadas da Companhia Vale do Rio Doce (CVRD). Atendendo ao ofício, constatou-se que referidos pátios não são alfandegados, estando as áreas de alfandegamento da CVRD definidos no ADE SRRFO7 N° 320/2006, publicado no DOU de 18/09/2006 (fls. 202\205), o que não engloba as áreas dos pátios das usinas de pelotização.”

No mais, na hipótese de as mercadorias terem sido encaminhadas diretamente para o recinto alfandegário, as empresas envolvidas possuiriam os documentos suporte necessários para este procedimento, o que não ocorre *in casu, verbis*: “...foi esclarecido que as pelotas são entregues no pátio da remetente, inexistindo, desse modo, a documentação requerida (fl. 193).”

Todavia, não foram apresentados documentos neste sentido, apenas alegações acerca do procedimento logístico da Recorrente, o que por si só não comprova a exportação das mercadorias.

No que se refere ao **segundo e terceiro itens**, consubstanciados no **erro constatado nos códigos de classificação (CFOP) das mercadorias e no aproveitamento do crédito tributário pela CVRD**, a alegação Recorrente está vinculada à premissa adotada, uma vez que a mercadoria só vai para área alfandegada, a consequência lógica é que se trata de exportação e qualquer registro em sentido contrário foi realizado indevidamente (erro formal).

Registra-se que a fiscalização apurou que as *pelotas* transferidas foram registradas como se tivessem sido comercializadas no mercado interno, a saber:

Trecho do Parecer DRF/VIT/SEORT n° 2590/2008 (fls. 220)

“17. Verifica-se, em pesquisa ao Convênio CONFAP s/n°, de 15 de dezembro de 1970, com as alterações impostas pelo Ajuste SINIEF 06/00 e 07/01, que desde 1º de janeiro de 2001 vigoram CFOP próprios para as operações com fim específico de exportação. Desde então as saídas de produção do estabelecimento para trading company ou para empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação, passaram a ser identificadas pelos códigos 5.86 e 5.501, cujo registro nos livros do destinatário das mercadorias/produtos correspondem aos códigos 1.86 e 1.501 1, respectivamente.

18. Assim, muito embora o contribuinte insira no campo “Informações Complementares” nas Notas Fiscais a expressão “remessa com o fim específico de exportação”, a identificação da natureza das operações como vendas de produção do estabelecimento, enquadrando-as nos CFOP 5.11 ou 5.101, revela a ausência da finalidade exigida pela Lei 10.637/02 para fruição do benefício da isenção fiscal. (...)”

Assim, uma vez que a Recorrente não comprovou (sequer alegou) que os procedimentos indicados pela fiscalização estão errados, forçoso concluir que realmente as mercadorias estavam registradas como se pertencentes ao mercado nacional. Esta questão por si só é problemática, mas o que torna inviável o argumento da Recorrente, a meu ver, é a consequência deste fato.

Conforme esclarecido pela fiscalização, a classificação da mercadoria como transitada no mercado nacional, gerou a possibilidade do adquirente da mercadoria (no caso CVRD) se creditar do tributo por proceder à exportação do produto. No caso, necessário

registrar que de acordo com a informação prestada pela CVRD constante dos autos, no ano de 2006, não foi realizado o aproveitamento do crédito em virtude da exportação (fls. 199). Todavia, isso não muda o fato de que, em virtude de a mercadoria estar registrada como comprada e destinada ao mercado nacional, poder gerar – no prazo prescricional – o aproveitamento, pela CVRD do crédito tributário. Esta possibilidade, por si só, elide a presunção pretendida pela Recorrente, neste sentido:

Trecho do Parecer DRF/VIT/SEORT nº 3389/2008 (fls. 220)

“Observe que ao declarar nas Notas Fiscais a natureza da operação via CFOP 5.11 e 5.101, o contribuinte dá suporte para que o destinatário de seus produtos, enquanto não decaído o direito, aproveite créditos de PIS não-cumulativo vinculados às aquisições, o que em uma operação eminentemente com fim específico de exportação não é admitido, consoante o próprio Art. 21 § 2º da IN 600/2005, acima transcrito.

19. 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, independentemente da destinação ou não das mercadorias para o exterior.

*20. A própria CVRD, em resposta ao Termo de Solicitação de Documentos nº 115/2007, anexou à documentação entregue, uma consulta formulada internamente em que alega estar utilizando os créditos decorrentes dessas vendas (fls. 195\199).”
- destaquei*

Impossível, portanto, a aplicação da proposta da Recorrente, de presunção de destino da mercadoria (exterior) em razão de ter sido transferida para recinto alfandegário.

Necessários alguns esclarecimentos acerca dos **documentos trazidos aos autos após o recurso voluntário**, quando do julgamento do recurso. Em prol do princípio da verdade material, ante a natureza dos documentos, os mesmos foram recebidos e discutidos pela Turma em preliminar de diligência.

Conforme relatado, foram apresentados os seguintes documentos: **(i)** contrato firmado entre a CVRD e a Recorrente; **(ii)** memorando de exportação; **(iii)** relatórios mensais de controle de estoque (período de dez/2002 até dez/2008); **(iv)** modelo esquemático da planta industrial do complexo de Tubarão; **(v)** cartas de correção das notas fiscais **(vi)** carta de encaminhamento da Vale S.A. declarando que não se creditou do PIS e COFINS; **(vii)** declaração da Vale S.A. informando os termos contratuais firmados com a KobraSCO afirmando que as pelotas fornecidas foram adquiridas com o fim específico de exportação; **(viii)** decisão da DRJ/RJ II, favorável ao contribuinte sobre os mesmos temas (exportação), ainda que fatos geradores distintos.

Todavia, após a discussão dos temas e análise das informações trazidas, o colegiado concluiu que os documentos apresentados não eram suficientes para gerar a diligência pleiteada, razão pela qual negou-se a preliminar suscitada.

Em relação ao **(i)** contrato firmado entre a CVRD e a Recorrente e **(ii)** os memorandos de exportação, entendeu-se que não são documentos suficientes para contrapor os

fatos averiguados nos autos, posto que se tratam de documentos de particulares das empresas, sem força pública. Da mesma forma em relação aos **(iii)** relatórios mensais de controle de estoque (período de dez/2002 até dez/2008); haja vista que seria preciso verdadeira auditoria fiscal para comprovar as informações constantes dos relatórios.

Ainda, em relação ao **(iv)** modelo esquemático da planta industrial do complexo de Tubarão; não foi considerado suficiente para contrapor aos fatos trazidos à colação pela fiscalização quando do indeferimento do crédito pleiteado.

Melhor sorte não se aplica às **(v)** cartas de correção das notas fiscais e à **(vi)** carta de encaminhamento da Vale S.A. declarando que não se creditou do PIS e COFINS. Neste caso a questão é que o colegiado entendeu que atualmente, passados 11 anos da ocorrência do fato gerador, a produção de prova da época refere-se é impossível de ser realizada, posto que a realidade já está alterada. Tal raciocínio depreende-se, por exemplo, do fato de que as cartas de correção foram feitas após 5 anos do fato gerador (em abril/2011, sendo que os fatos geradores ocorreram em 2004), sem qualquer produção de efeitos fiscais. Logo, o Colegiado entendeu que a prova produzida não tem a força pretendida pela Recorrente, porque não produz nenhum efeito fiscal. Por outro giro, consta dos autos declaração da Vale S. A. no sentido exatamente oposto ao que agora apresenta a Recorrente, de que se creditou de créditos de PIS e COFINS na operação de compra de pelotas da Kbrasco. Isto é, não se pode considerar as declarações da Vale, tendo em vista que elas se contradizem, seriam necessários outros indícios para gerar uma diligência em um processo administrativo que já está em fase de julgamento de segunda instância administrativa.

No que se refere à **(vii)** declaração da Vale S.A. informando os termos contratuais firmados com a Kbrasco, afirmando que as pelotas fornecidas foram adquiridas com o fim específico de exportação; o Colegiado também entendeu que seriam necessárias provas complementares. É que nesta mesma declaração, a Vale afirmou que vende pelotas para o mercado interno. Como saber se a pelota comprada da Kbrasco não foi mesmo direcionada para o mercado interno? Conforme vinha sendo afirmado pela própria Vale nos documentos analisados pela Fiscalização? A simples declaração da Vale, em vista das patentes divergências em suas declarações, não é suficiente, seria preciso analisar os fatos à época em que ocorreram. Não há meios desta auditoria obter sucesso quase dez anos após a venda da mercadoria. Para melhor compreensão, cito trecho da carta da Vale, *verbis*:

Trecho da Carta da Vale, trazida à colação pela Recorrente quando do julgamento do recurso voluntário:

“A VALE S.A. reitera que nos termos contratuais adquiriu pelotas produzidas pela KOBRASCO, as quais foram fornecidas com o fim específico de exportação e que de fato foram todas revendidas e exportadas para o exterior. Nessa operação, a VALE S.A. atua na qualidade de comercial exportadora, recebendo o produto em sua área portuária localizada na Ponta de Tubarão.

A VALE S.A. informa que efetuou e efetua venda de pelotas no mercado interno, as quais se originam de produção de suas usinas próprias e de industrialização por encomenda. O volume de vendas de pelotas no mercado interno é inferior a quantidade produzida, restando volume para ser exportado, como tem sido feito ao longo dos anos. Esta informação esta demonstrada de modo bem claro para o período de 31/12/2002 a 31/12/2008 no ANEXO CJNICO de 8 (oito) páginas.” – destaqui.

Ademais, em relação à (viii) decisão da DRJ/RJ II, favorável ao contribuinte sobre os mesmos temas (exportação); importa esclarecer que este tribunal está desvinculado das decisões de primeira instância administrativa tendo, inclusive, competência de reformar aquelas decisões. No que se refere à decisão em si, sua análise é suficiente para constatar que foi proferida com base, principalmente, nas provas apresentadas naquele processo. Conforme se depreende da decisão citada, o julgador analisou os elementos trazidos pela Recorrente juntamente com a contabilidade, concluindo que houve a operação de exportação. Constato que parte dos documentos trazidos agora pela Recorrente, no momento do julgamento, também foram apresentados naquele processo administrativo, todavia, registro que aqueles autos continham ainda mais elementos, os quais, analisados conjuntamente, foram entendidos pelos julgadores como suficientes para a comprovação dos fatos pretendidos. Todavia, sendo o período distinto, não se aplicam as mesmas conclusões, visto que em um período as mercadorias podem ter sido vendidas para o mercado interno enquanto em outro período para o mercado externo.

Tais análises, aliada ao fato de que este processo refere-se a pedido de ressarcimento, procedimento no qual, como é cediço, a prova deve ser realizada pelo contribuinte, levou à consequência de indeferimento do pedido formulado.

(ii) Insumos Não Consumidos Diretamente no Processo Produtivo

Outro item glosado pela fiscalização refere-se aos insumos não consumidos diretamente no processo de industrialização da Recorrente. Nos termos do Parecer DRF/VIT/SEORT nº 3389/2008 (fls. 225):

“39. Destarte, para que o serviço prestado possa ser utilizado para fins de apuração dos créditos a descontar, deve estar em consonância com a definição esboçada pela legislação fiscal, ou seja, o serviço prestado deve necessariamente ser aplicado ou consumido na produção ou fabricação do produto.

40. Assim sendo, serviços administrativos, serviços de auditoria, serviços decorrentes de atividades meio estariam fora dessa definição, não configurando serviços sujeitos a apuração de créditos da contribuição.”

A problemática infere-se no fato de a legislação referir-se a insumos de forma genérica, o que permite aos operadores do direito realizar a própria interpretação do conceito e alcance do termo “insumo”. E é exatamente o que se discute nos presentes autos, o conceito de insumo para a Recorrente. Determina a lei:

“Lei 10.833/03 – COFINS Não Cumulativo

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 Lei² (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei³; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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 consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica⁴;

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 11.198, de 8 de janeiro de 2009)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, o crédito será determinado mediante a aplicação

² Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008:

"a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei" - Para vigência, vide Medida Provisória nº 413, de 3 de janeiro de 2008.

³ Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008:

"b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei" - Para vigência, vide Medida Provisória nº 413, de 3 de janeiro de 2008.

⁴ Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007: "III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica"

*da alíquota prevista no **caput** do art. 2º desta Lei sobre o valor⁵:
(Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)” – destaquei.

A discussão acerca da conceituação do termo “insumos” têm tomado tempo e espaço da doutrina e da jurisprudência administrativa. Naturalmente, os intérpretes buscam definições já conhecidas. A Receita Federal defende, para o PIS e Cofins, o emprego do conceito de insumos utilizado pela legislação de IPI e ICMS. Já alguns julgadores deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF - emprestam o conceito de custo e despesa aplicado no imposto de renda (RIR artigos 290/299).

⁵ Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008:

Particularmente, entendo que o sistema não cumulativo de PIS e COFINS não se identifica com o IPI, ICMS ou IRPJ. **O tributo é diverso, a sistemática é diversa, e não há necessidade de se aplicar um conceito pré-existente simplesmente porque ele já existe.** A meu sentir, é preciso que o intérprete do direito utilize as normas de hermenêutica, juntamente com as demais regras do ordenamento jurídico, e forme um conceito próprio de insumo que seja aplicável a esta nova sistemática.

Em vista desta disparidade de entendimentos, parece-me prudente realizar uma prévia análise acerca das diferenças entre as formas de apuração.

No que se refere à equiparação dos sistemas não cumulativos do IPI/ICMS e PIS/Cofins, tenho defendido a total diferença entre os regimes⁶, as quais causam reflexos indiscutíveis e indissociáveis à apuração dos créditos tributários.

É cediço que até a criação do sistema não cumulativo para o PIS e Cofins, a não cumulatividade alcançava, apenas, o imposto estadual sobre circulação de mercadorias – ICMS – e o imposto federal incidente sobre o produto industrializado – IPI.

Em vista deste fato, conforme já esclarecido, é natural que os intérpretes do direito (neste caso entendidos como as autoridades administrativas fiscalizadoras - por aplicarem as normas - e as autoridades administrativas de julgamento - por julgar a forma como as normas foram aplicadas) busquem as definições pré-estabelecidas e já conhecidas dos regimes cumulativos do ICMS e IPI para conceituar o novo sistema.

Foi exatamente o que ocorreu no caso em apreço, **por entender que os insumos não foram utilizados diretamente na produção, os agentes administrativos glosaram os créditos ora objeto do presente recurso voluntário.** Todavia, este procedimento quase que automático, ao invés de solucionar a questão, acabou por confundir e inviabilizar a correta aplicação da norma tributária.

A não cumulatividade para fins de PIS e COFINS instituiu-se, inicialmente no âmbito legislativo, tendo sido expedidas as medidas provisórias MP 66/02 e 135/03, posteriormente convertidas nas Leis Ordinárias nº 10.637/02 – PIS – e nº 10.833/03 – Cofins. O supedâneo constitucional surgiu com a alteração do artigo 195 da carta magna, ao qual foi incluído o parágrafo 12, conforme redação trazida pela Emenda Constitucional nº 42 (EC nº 42 de 19.12.03), *in verbis*:

"Art. 195.

.....

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

(...)"

Além da diversidade de fundamentação legal e constitucional, o principal fato diferenciador dos regimes deve ser observado em relação à regra matriz do tributo, especificamente em relação ao seu aspecto material. É exatamente este o critério que entendo que deve ser observado para nortear a interpretação da regra do crédito na sistemática em apreço.

⁶ ARTIGO PUBLICADO em "Planejamento Fiscal - Aspectos Teóricos e Práticos", Volume II, Quartier Latin, artigo intitulado "O Conceito de Insumos e a Não-Cumulatividade do PIS e COFINS", fls. 197/208
 Documento assinado digitalmente em 04/03/2013 por WALBER JOSE DA SILVA, Ass
 3/2013 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 04/03/2013 por WALBER JOSE DA SILVA, Ass
 inado digitalmente em 26/02/2013 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS
 Impresso em 05/03/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

As contribuições ao PIS/Cofins, desde o início de sua “existência”, pretenderam a tributação da receita⁷ das pessoas jurídicas, sem qualquer vinculação a um bem ou produto, incidindo, portanto, sobre uma grandeza econômica formada por uma série de fatores contábeis, os quais constituem a receita de uma empresa. Já o IPI/ICMS, prevêem a tributação do valor de determinado produto.

Tal diferença torna evidente a distinção dos regimes não cumulativos. Explico. Adoto a premissa de que o conceito de cumulatividade significa tributar mais de uma vez a mesma grandeza econômica. Nestes termos, para se alcançar o efeito não cumulativo é necessário, exatamente, evitar esta reiterada incidência tributária sobre a mesma riqueza.

No caso da não cumulatividade aplicável ao IPI/ICMS este processo é facilmente constatável. Isto porque se está tratando de não cumulatividade vinculada ao preço do produto, logo, toda vez que o produto for tributado (independente da fase em que ele se encontre), estar-se-á diante da cumulação de carga tributária. O reflexo no aumento do preço do produto é visível, quase palpável, e o simples destaque na nota fiscal permite impedir a cumulatividade da carga tributária.

Todavia, este mesmo pressuposto não se aplica à não cumulatividade trazida ao PIS/Cofins. Diferentemente da hipótese dos impostos, a cumulação que se pretende evitar no caso das contribuições, refere-se à receita da pessoa jurídica. É em relação a esse aspecto econômico que se deve impedir a reiterada incidência tributária. Neste sentido cito Marco Aurélio Greco⁸: *“Embora a não cumulatividade seja uma idéia comum a IPI e a PIS/COFINS a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por esta razão, pretender aplicar na interpretação de normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é: a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais; b) agredir a racionalidade da incidência de*

⁷ "Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009)."

PIS/COFINS; e c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto 'receita' e não 'produto'.”

O critério “receita”, ao contrário do critério “produto”, não possui, como bem esclarecido pelo doutrinador supracitado, “*um ciclo econômico a ser considerado, posto ser fenômeno ligado a uma única pessoa*”. **Inexiste imposto de etapa anterior a ser deduzido, uma vez que não há estágio prévio na apuração da receita da pessoa jurídica**, e esta particularidade inviabiliza a aplicação da mesma interpretação para ambos os regimes.

Não há meios, portanto de confusão entre os sistemas não cumulativos de impostos e contribuições. Diferentemente do regime previsto para o IPI e ICMS que pretende a compensação de “imposto sobre imposto”, importando-se com o valor despendido a título de tributo, a não cumulatividade das contribuições sociais se preocupa com o *quantum* consumido pelo contribuinte a título de insumos em todo processo de produção.

Importa sim, para viabilizar o crédito, que o insumo tenha sido tributado, mas é irrelevante a forma desta tributação e o quanto representou esta incidência tributária. O contribuinte terá direito ao crédito se o insumo tiver sido tributado pelo regime cumulativo, pelo regime não cumulativo ou mesmo pelo Simples, até porque o montante recolhido a título de PIS e Cofins não consiste em fator decisivo à obtenção do crédito tributário⁹. Tanto é assim que, independentemente do critério de tributação ao qual foi submetido o insumo, o contribuinte terá direito à grandeza de 9,25% (PIS + COFINS) de todo o valor que foi despendido para a sua aquisição. Assim, claro está que não é o valor gasto a título de tributo que interessa, contrariamente aos regimes aplicados ao IPI/ICMS.

Tenho para mim que **o legislador infra-constitucional, ao definir os ditames para evitar a cumulação das contribuições, criou critério híbrido e único, mesclando conceitos já existentes com outros inevitavelmente formados de significação específica para as contribuições ao PIS/Cofins**. Tal procedimento pretendeu alcançar os aspectos particulares das contribuições sociais, bem como neutralizar efetivamente a cumulação destes tributos, que possuem regra matriz de incidência totalmente diversa dos demais tributos não cumulativos.

Conforme este raciocínio cito Eduardo de Carvalho Borges¹⁰: “*No caso do PIS e da COFINS, o legislador federal optou por um sistema misto: apesar de ter concedido ao contribuinte um crédito a ser abatido das contribuições a serem pagas, tal crédito não é apurado em função do tributo recolhido em fase anterior, mas mediante a aplicação, ao valor do bem ou serviço proveniente de etapa anterior, da alíquota à qual está sujeito o contribuinte ao qual o crédito é outorgado. Vejamos o seguinte exemplo: (i) um produto X é vendido por A a B por 100 reais; (ii) estando A sujeito ao regime cumulativo, recolhe 3,65 reais a título de PIS e COFINS; (iii) estando B sujeito ao regime não-cumulativo, apura crédito de PIS e COFINS no valor de 7,60 reais; e (iv) ao revender o produto X por 200 reais, B recolhe 7,60 reais (200 reais x 7,6% - 7,60 reais = 7,60 reais) a título de PIS e COFINS. Em tal caso, o critério adotado propiciou o mesmo resultado da aplicação do método “base sobre base” (200 reais - 100 reais x 7,6% = 7,60 reais).*” – destaquei.

Realmente, dos termos legais não se depreende a limitação invocada pelo acórdão recorrido, não sendo lícito ao agente administrativo, sem fundamentação legal, deliberar em sentido de reduzir o crédito do contribuinte.

⁹ Lei nº 10.833/03, art. 3º,

¹⁰ Eduardo de Carvalho Borges in “Os Créditos de PIS e COFINS na Indústria de Papel e Celulose, O Caso das Florestas Próprias”, Tributação no Agronegócio, Quartier Latin. Documento assinado digitalmente em 02/03/2013 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 04/03/2013 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS. Impresso em 05/03/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Não se aplica, portanto, o critério de IPI/ICMS, uma vez que não importa, no caso das contribuições em análise, se o insumo consumido obteve ou não algum contato com o produto final comercializado. Da mesma forma não interessa em que momento do processo de produção o insumo foi utilizado.

Melhor sorte não alcança a equiparação do conceito da não cumulatividade com as noções de custo e despesa necessária para o Imposto de Renda, conforme os artigos 290¹¹ e 299¹² do RIR/99.

Realmente, correta a doutrina ao perceber que o conceito de receita está mais próximo do conceito de lucro, do que da definição de valor agregado ao produto, aplicável ao ICMS e IPI. Todavia, **não se trata de identidade de materialidade, receita não é lucro e este fato não pode ser ignorado.**

Ao analisar o disposto na legislação verifica-se que as despesas contabilizadas como “operacionais” são mais amplas do que o conceito de insumos em análise. O critério de classificação da despesa operacional é que ela seja necessária, usual ou normal para as atividades da empresa. Todavia, este não é o critério utilizado para o conceito de insumos.

Vários itens, que são classificados como despesas necessárias (despesas realizadas com vendas, pessoal, administração, propaganda, publicidade, etc) ao meu sentir, não serão, obrigatoriamente, insumos para o PIS e Cofins não cumulativos.

¹¹ Custo de Produção

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

- I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;
- II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
- III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
- V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 2º).

¹² Despesas Necessárias

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Da mesma forma, o custo de produção também é diferente de insumos, basta constatar que as Leis nº10.833/03 e 10.637/02 negam, expressamente, a folha de salários como insumo para o PIS COFINS.

Por outro giro, a legislação específica define que a base do crédito, para o PIS e Cofins, será formada pelas despesas e custos de “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...”

A redação do dispositivo legal é clara, e define como critério os bens e serviços **UTILIZADOS** na PRESTAÇÃO de serviços; na PRODUÇÃO e na FABRICAÇÃO de bens e produtos.

Neste sentido, “somente os bens e serviços que forem utilizados direta ou indiretamente na fabricação de bens ou na prestação de serviços darão direito ao crédito. Essa ressalva é muito importante, na medida em que a lei exige que os bens e serviços sejam efetivamente utilizados pela empresa para tais finalidades, e não simplesmente adquiridos e consumidos em suas operações.”¹³

A questão é que - e aqui, entendo se formar um critério específico para o conceito de insumos no PIS e COFINS não cumulativo - para a produção/fabricação de determinada mercadoria final (ou serviço), o insumo tem que ser UTILIZADO e, mais ainda, tem que ser INDISPENSÁVEL para o resultado final pretendido.

De acordo com este raciocínio o insumo, para gerar crédito, deve estar diretamente vinculado ao objeto social da empresa e, em meu entender, é este o componente diferenciador que deve ser considerado pelos intérpretes do direito.

Com base na legislação pertinente ao assunto, concluo que para gerar crédito de PIS e Cofins não cumulativo o insumo deve: **ser UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte; ser INDISPENSÁVEL para a formação daquele produto/serviço final; e estar RELACIONADO ao objeto social do contribuinte.**

Mencionada conclusão foi realizada à luz da materialidade das contribuições sociais em análise, sendo que o critério material da regra matriz de incidência tributária do PIS/Cofins é aferir receita¹⁴, e a receita de uma empresa está diretamente ligada à atividade que esta empresa exerce. Logo, para conceituar insumo, primordial verificar o que foi utilizado para se alcançar aquela determinada receita naquele específico mês.

Finalizada esta análise preliminar de conceitos, é preciso avaliar se os insumos pleiteados pela Recorrente são desta forma considerado pela legislação do PIS/Cofins.

¹³ Pedro Anan Jr, in "PIS e COFINS - à luz da Jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais", em artigo intitulado "A Questão do Crédito de PIS e COFINS no Regime da Não Cumulatividade e a Jurisprudência do CARF", fls. 486, MP Editora - destaquei

¹⁴ No sentido de busca da "formação da receita" cito o doutrinador Marco Aurélio Grecco (in “Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS”, Leandro Paulsen (coord.), São Paulo: IOB Thomsom, 2004), a saber:

“Por isso, o critério utilizado para o fim de identificar quais verbas serão consideradas na não-cumulatividade do PIS/COFINS apóia-se na inerência do dispêndio em relação ao fator de produção ao qual se relaciona. O pressuposto de fato é a receita, portanto, é importante saber o que participa da sua formação – que a lei escolheu estar relacionado com o processo de prestação de serviço ou fabricação e produção. Portanto, é relevante determinar quais dispêndios ligados à prestação de serviços e à fabricação/produção que digam respeito aos respectivos fatores de produção (= deles sejam insumos).

Se entre o dispêndio e os fatores de capital e trabalho houver uma relação de inerência, haverá – em princípio – direito à dedução.

como se depreende do Relatório do mencionado Parecer DRF/VIT/SEORT nº 3389/2008 (fls. 217), constato que o objeto da empresa é, *verbis*:

“As informações constantes dos sistemas da RFB, assim como aquelas colhidas em diligências no estabelecimento da pessoa jurídica dão conta que a Cia Coreano Brasileira de Pelotização — Kobrasco, neste parecer designado apenas de Kobrasco, atua na produção e comercialização de pelotas de minério de ferro, com sua planta industrial situada no complexo CVRD — Ponta de Tubarão, em Vitória/ES. Sua produção é comercializada tanto no mercado interno, com vendas para Companhia Vale do Rio Doce - CVRD, CNPJ 33.592.510/0220-42, como no mercado externo.”

Já de acordo com os termos do Recurso Voluntário (fls. 347/348), o objeto social da empresa está consubstanciado:

*“A **RECORRENTE** é sociedade empresária cujo objeto societário é a produção e venda de pelotas de minério de ferro, bem como o exercício de outras atividades direta ou indiretamente relacionadas com a produção e venda de pelotas de minério de ferro.*

*Na consecução de seus fins societários, a **RECORRENTE** adquire minério de ferro bruto ('pellet feed') da **COMPANHIA VALE DO RIO DOCE — CVRD** e, em seu estabelecimento fabril (usina de pelletização), transforma esse minério em pelotas destinando-as à venda no mercado externo.”*

Em princípio esclareço, por consequência lógica da premissa adotada (diversidade entre os regimes não cumulativos), que o conceito de insumos para a não cumulatividade de PIS/COFINS difere daquele utilizado para ICMS/IPI¹⁵, bem assim não pode ser equiparado ao critério utilizado pelo Imposto de Renda.

De acordo com a premissa adotada, entendo que para gerar crédito de PIS não cumulativo o insumo deve: **ser UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte; ser INDISPENSÁVEL para a formação daquele produto/serviço final; e estar RELACIONADO ao seu objeto social.**

Folha 208:

¹⁵ Neste sentido, segue ementa do Acórdão proferido no Processo Administrativo nº 11020.000607/2010-58: "COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE - RESSARCIMENTO - CONCEITO DE INSUMO - LEIS Nº 10.637/02 E Nº 10.684/03.

O princípio da não cumulatividade da COFINS visa neutralizar a cumulação das múltiplas incidências da referida contribuição nas diversas etapas da cadeia produtiva até o consumo final do bem ou serviço, de modo a desonerar os custos de produção destes últimos. A expressão “insumos e despesas de produção incorridos e pagos”, obviamente não se restringe somente aos insumos utilizados no processo de industrialização, tal como definidos nas legislações de regência do IPI e do ICMS, mas abrange também os insumos utilizados na produção de serviços, designando cada um dos elementos necessários ao processo produtivo de bens e serviços, imprescindíveis à existência, funcionamento, aprimoramento ou à manutenção destes últimos.”

Prestador de Serviço	Serviço Prestado
Novo Rumo Serviços Topográficos	Serviços de topografia
Metacon Engenharia	serviços técnicos de engenharia de projetos industriais
Progen Projetos gerenciamento e engenharia	projetos gerenciamento e engenharia
Sindus Manutenção e Sistemas Industriais	serviços de manutenção eletromecânica nos equipamentos de monitoramento ambiental
Cepemar Serviços de Consultoria em MA	serviços de monitoramento ambiental das partículas emitidas no complexo industrial
Agência Estado	disponibilização de informações especializadas e de indicadores econômicos e financeiros
Price Water House Coopers	serviços de auditoria

Em vista do objeto social da Recorrente ser a produção de **pelotas de minério de ferro**, de todos os serviços que foram glosados como insumos, entendo que a glosa deve ser mantida em relação ao contrato de auditoria referente à empresa Price Water House Coopers por entender que é serviço necessário à qualquer empresa (auditoria), não especialmente àquelas que desenvolvem a atividade da Recorrente.

Ainda, concluo pela impossibilidade de considerar o contrato com a Agência Estado, cujo objeto é a disponibilização de informações especializadas e de indicadores econômicos e financeiros, por não ter sido comprovada a utilização na produção da empresa, que tem como objeto social a produção de pelotas, comercializada basicamente com a CVRD, que é do mesmo grupo econômico.

Concedo os demais serviços glosados em virtude de entendê-los utilizados, imprescindíveis e relacionados ao objeto social da Recorrente.

Ante o exposto, **CONHEÇO** do recurso apresentado, posto que presentes os pressupostos de admissibilidade, para o fim de **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO**, reconhecendo o crédito dos insumos pleiteados (com exceção daqueles referentes aos contratos firmados com a Price Water House Coopers e Agência Estado).

É como voto.

(Assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro José Antonio Francisco, Redator Designado quanto às glosas dos

créditos. Docassinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 26/02/2013 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 02/0

3/2013 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 04/03/2013 por WALBER JOSE DA SILVA, Ass

inado digitalmente em 26/02/2013 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Impresso em 05/03/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Discordo do entendimento da Ilustre Relatora em relação ao conceito de insumos, para efeito do direito de crédito.

As leis que tratam de PIS e Cofins não cumulativos trazem diversas exclusões específicas e, genericamente, no art. 3º, II, tratam dos insumos:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica

poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

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)”

Referido dispositivo refere-se a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produtos destinados a vendas.

Dentro desse conceito é que se tentam enquadrar os mais variados custos e despesas incorridos pela empresa produtora para o fim de creditamento das contribuições não cumulativas.

Entretanto, é preciso ter em conta que, de um lado, tal conceito não se confunde com o de insumo de IPI, restrito a matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem. De outro, não é qualquer bem ou serviço adquirido que gera direito de crédito.

A condição, expressamente ditada pelo texto legal, é de que o bem ou serviço seja insumo, mas não qualquer insumo, uma vez que o dispositivo especifica claramente que deva ser utilizado na prestação de serviços ou na produção e fabricação de produtos.

Portanto, embora insumo seja genericamente qualquer elemento necessário para produzir mercadorias ou serviços, a lei exige que, para gerar crédito, ele seja utilizado na produção ou fabricação.

Tal disposição, singela e bastante clara, restringe drasticamente as pretensões de interpretar a disposição legal citada como referente a todo e qualquer insumo de produção.

A primeira conclusão é elementar: custos e despesas posteriores à produção ou à prestação de serviços não geram direito de crédito com base no dispositivo. Assim, somente os casos previstos em outros incisos específicos do citado dispositivo geram crédito, quando não enquadrados no conceito de insumo utilizado na produção.

Em segundo lugar, os insumos precisam ser utilizados na produção, vale dizer, devem fazer parte do processo produtivo.

Nesse contexto é que devem ser examinados os itens seguintes tratados no presente recurso.

Dessa forma, nem mesmo os serviços prestados pelas empresas RH Conservadora e Serviços, Agência Estado, Deloitte Touche Tomatsu caracterizam-se como insumos, uma vez que não são aplicados na produção.

À vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso em relação a essa matéria e por acompanhar a Relatora em relação às demais.

(Assinado digitalmente)

JOSÉ ANTONIO FRANCISCO