



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

Processo nº 15578.000345/2008-61
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3401-001.139 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 30 de março de 2017
Assunto DCOMP - COFINS
Recorrente COMPANHIA COREANO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO - KOBRASCO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em converter o julgamento em diligência, vencido o Conselheiro Hécio Lafetá Reis, que negava provimento ao recurso voluntário, em função de inovação argumentativa na peça recursal.

ROSALDO TREVISAN – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida, Hécio Lafetá Reis, André Henrique Lemos, Rodolfo Tsuboi (suplente) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

Relatório

Versa o presente sobre os **PER/DCOMP** de fls. 3 a 38¹, transmitidos de 06/09/2007 a 18/08/2008, por meio do qual a empresa busca restituição de COFINS não cumulativa relativa ao 1º trimestre de 2007, no valor de R\$ 11.985.760,72, com fundamento no § 1º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003, e compensação com outros débitos.

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

No Parecer SEORT nº 3382/2008 (fls. 203 a 217), narra a fiscalização, após análise da documentação apresentada e visita à empresa, para verificação do processo produtivo (de pelotas de minério de ferro), que: (a) foram efetuadas vendas no mercado interno (assim registradas na contabilidade da empresa) a empresas comerciais exportadoras, sem o cumprimento do disposto § 2º do artigo 39 da Lei nº 9.532/1997 (remessa direta a embarque ou a recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora); (b) de acordo com o conceito de insumos advindo da lei de regência, e disciplinado na IN SRF nº 247/2002, deve o insumo ser aplicado ou consumido na produção ou fabricação do produto, não atendendo a tal requisito: (b1) serviços administrativos, serviços de auditoria e serviços decorrentes de atividades meio (conforme planilha de fl. 190); e (b2) despesas gerais e remuneração de capital de giro, previstos em contratos de prestação de serviços com a Companhia Vale do Rio Doce (detalhados na planilha de fl. 191); (c) o rateio proporcional entre receitas de exportação e receitas relativas ao mercado interno, conforme opção da empresa, resultou em crédito suficiente para homologar apenas parcialmente as compensações, em montante de R\$ 1.826.272,74, destacando-se que o crédito de períodos anteriores (R\$ 218.625,20), transferido para janeiro de 2007, foi apurado nos autos do processo administrativo nº 15578.000344/2008-17. E, com base em tal parecer, o pedido foi parcialmente deferido, pelo **despacho decisório** de fls. 217/218, em 24/10/2008.

Após ciência do despacho, em 20/02/2009 (AR à fl. 229), a empresa apresenta **manifestação de inconformidade** em 11/03/2009 (fls. 230 a 248), na qual alega, em síntese, que: (a) adquire minério de ferro bruto da Companhia Vale do Rio Doce (CVRD), e, em seu estabelecimento fabril (usina de pelletização) transforma esse minério em pelotas destinadas à venda no mercado externo; (b) por disposição contratual, a recorrente está obrigada a adquirir um montante mensal de minério bruto da CVRD, que presta serviço de administração da planta industrial da recorrente; (c) às vezes, a recorrente fatura à CVRD seu excedente de produção, exclusivamente para operação de venda no mercado externo, tendo sido essas operações compreendidas equivocadamente pela fiscalização como descumpridoras de ditames normativos, apesar de ser inconteste que a produção excedente foi remetida ao mercado externo; (d) as contribuições sociais, por força de disposição constitucional (§ 2º do artigo 149) não incidem sobre receitas decorrentes de exportação; (e) o conceito de insumos não se restringe à aplicação direta na produção, e abrange todos os custos diretos e indiretos de produção, e despesas que contribuam para a produção; e (f) dentro de uma interpretação conforme a Constituição, deve-se compreender como fato gerador do crédito toda demonstração de que o exercício da atividade empresarial está sendo onerado pela incidência cumulativa do tributo, com referência aos serviços de frete decorrentes da operação/serviços de operação da própria indústria.

Em 15/07/2010, ocorre o **julgamento de primeira instância** (fls. 307 a 318), no qual a DRJ decide, unanimemente, pela manutenção do indeferimento do direito de crédito, sob os seguintes fundamentos: (a) é correto o entendimento externado no despacho decisório de que se consideram 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; (b) a análise das notas fiscais de venda das mercadorias, os registros contábeis no Livro Razão e o Livro de Apuração de ICMS, bem como as informações obtidas junto à CVRD, mostram que as operações glosadas se tratam de vendas no mercado interno; (c) os memorandos de exportação apenas demonstram que os produtos adquiridos pela CVRD foram posteriormente exportados, o que não foi objeto da análise da fiscalização, por ser irrelevante ao caso, que trata de créditos do produtor, em venda

no mercado interno; e (d) para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade das contribuições, consideram-se insumos apenas os bens e serviços diretamente aplicados ou consumidos na fabricação do produto, no que não se enquadram os serviços glosados (v.g., serviços topográficos; serviços de auditoria; projetos de gerenciamento e engenharia; manutenção eletromecânica nos equipamentos de monitoramento ambiental), sendo improcedentes as alegações da empresa no que se refere a glosa de fretes, vez que tais glosas não ocorrem no presente processo.

Cientificada da decisão de piso em 05/01/2011 (AR à fl. 324), a empresa interpôs **recurso voluntário** (fls. 325 a 395, com anexos às fls. 396 a 732), em 27/01/2011, argumentando que: (a) a CVRD (já denominada “VALE S.A.”) atua como empresa comercial exportadora, constando expressamente no contrato de fornecimento (item 8.2.2) que “*as faturas finais de venda devem ser emitidas um dia útil após a data do conhecimento de embarque das pelotas a serem exportadas*”; (b) as pelotas deixam os pátios da recorrente por meio de esteiras e são delas destinadas diretamente aos pátios da VALE, que são consideradas áreas alfandegadas (de acordo com o ADE SRRF07 nº 320, de 14/09/2006); ou seguem diretamente para o embarque em navios com destino ao exterior; (c) a cláusula XI do contrato com a VALE define o momento da tradição jurídica (entrega) das pelotas quando do embarque da mercadoria, não ocorrendo tradição das mercadorias em momento anterior; (d) além dos memorandos de exportação anexados, que respeitam a legislação estadual e retratam as operações, a recorrente juntou aos autos o Relatório Mensal de Controle de Estoque de Pelotas da VALE no COMPLEXO INDUSTRIAL DE TUBARAO, confeccionado pela VALE S.A. a pedido da RECORRENTE e fornecido para auxiliar em sua defesa, assim como outros documentos produzidos pela VALE (v.g., o que afirma não ter a empresa se creditado de COFINS nas aquisições com CFOP incorretamente preenchido); (e) as pelotas percorrem sempre o seguinte iter: USINA DE PELOTIZAÇÃO > ARMAZENAGEM DA PRÓPRIA RECORRENTE (pátio da própria RECORRENTE) > TERMINAL ALFANDEGADO DA VALE (ou diretamente para o navio) > NAVIO > MERCADO EXTERNO, conforme modelo anexo à defesa, e que, em caso de dúvida, pode ser atestado por perícia/diligência fiscal (indicação de peritos e quesitos propostos ao final da peça de defesa); (f) a fiscalização compreendeu equivocadamente as movimentações para o próprio pátio da recorrente como sendo a área do adquirente, não alfandegada, e superestimou lapsos inequívocos no preenchimento dos CFOP nas notas fiscais (devendo prevalecer a verdade material e a substância sobre a forma), sendo que nas próprias notas fiscais há menção expressa, em campo próprio, informando que as mercadorias são destinadas ao fim exclusivo de exportação; (g) a imunidade de COFINS para receitas decorrentes de exportação, assim como a não incidência e a isenção, não depende de serem as vendas destinadas a recinto alfandegado, ou diretamente a embarque para exportação, sendo indevida a glosa das vendas com fim específico de exportação, efetuadas a empresa comercial exportadora (VALE); e (h) o conceito de insumos é mais amplo do que defende a fiscalização, e abrange os serviços administrativos, topográficos, serviços de auditoria, serviços técnicos de engenharia e projetos industriais e serviços de manutenção e controle da qualidade do ar, todos decorrentes da operação da própria recorrente, apresentando solução de consulta que versa sobre serviços de manutenção de equipamentos de produção.

Após a interposição de recurso voluntário, a empresa apresentou, em 16/05/2012 (fls. 735 a 782), peça na qual afirma trazer fatos novos (decisões do CARF sobre a prevalência da verdade material e decisão da DRJ em sentido diverso para caso semelhante, em processo da mesma empresa).

Em 19/05/2016 o processo foi a mim distribuído, não tendo sido indicado para pauta nos meses novembro e dezembro de 2016, por estarem as sessões suspensas por determinação do CARF. O processo, derradeiramente, não foi indicado para o mês de janeiro de 2017, por ser a pauta mera reprodução da referente ao mês de outubro de 2016, que também teve a sessão suspensa por determinação do CARF. E foi indicado para a pauta de fevereiro de 2017, mas não incluído, pelo presidente, em função do volume de processos a julgar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso apresentado preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

Há dois temas contenciosos, cada qual com seus desdobramentos, no presente processo: (a) créditos referentes a vendas com fim específico de exportação para os quais a fiscalização apurou descumprimento de requisito para fruição; e (b) créditos referentes a serviços classificados pela recorrente como insumos, havendo discordância por parte da fiscalização.

Dos créditos em relação a vendas com fim específico de exportação

Como relatado, a fiscalização, depois de analisar documentação apresentada pela empresa e visitar suas dependências, para verificação do processo produtivo (de pelotas de minério de ferro), concluiu que foram efetuadas vendas no mercado interno (assim registradas na contabilidade da empresa) a empresas comerciais exportadoras, sem o cumprimento do disposto § 2º do artigo 39 da Lei nº 9.532/1997 (remessa direta a embarque ou a recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora). Nas palavras da fiscalização (fls. 206/207):

15. Ao analisar os DACON (Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais – fls. 38/81) apresentados pelo sujeito passivo foi constatado que praticamente toda sua produção foi destinada ao mercado externo.

16. A despeito disso, outras conclusões foram extraídas dos registros contábeis e fiscais, assim como de suas notas fiscais de venda. Conforme registrado nos Livros Registro de Apuração de ICMS (fls 86/94) , nos Livros Balancete (fls. 95/100) e nas Notas Fiscais de Venda (fls. 101/107), no período analisado a KOBRASCO destinou grande parte de sua produção ao estabelecimento de CNPJ 33.592.510/0220-42, pertencente à coligada Companhia Vale do Rio Doce, registrando as operações sob os Códigos Fiscais de Operação –

CFOP 5.11 (até dez/02) e 5.101 (a partir de jan/03), códigos estes destinados à venda de produtos no mercado interno. Da mesma forma, na escrituração contábil os lançamentos fazem menção a vendas no mercado interno e não a vendas para o exterior (balancetes às fls. 95/100).

A fiscalização tomou em conta que as Notas Fiscais, apesar de mencionarem CFOP incorreto, fizeram expressa menção, no campo "Informações Complementares", de que se tratava de uma "remessa com fim específico de exportação", mas que o CFOP incorreto propiciava que o destinatário dos produtos aproveitasse os créditos das aquisições, o que não é admitido em uma venda com fim específico de exportação. E acrescentou que na adquirente (CVRD) anexou à documentação entregue uma consulta formulada internamente na qual alega estar utilizando os créditos decorrentes dessas vendas (fls. 180 a 184 da numeração manual, 181 a 185 da numeração eletrônica). Tal documento reproduz e-mail trocados internamente na CVRD (adquirente), dos quais se transcreve as seguintes informações, aqui entendidas como relevantes:

"Remessa com fim específico de exportação"

Operação atualmente praticada é a seguinte:

Saídas das Brascos:	Entrada na CVRD	Exportação pela CVRD.
5.101	1.102	7.101

Operações que deveriam ser praticadas:

Saídas das Brascos:	Entrada na CVRD	Exportação pela CVRD
5.501	1.501	7.501

Como podemos observar, a classificação das operações estão incompatíveis com o CFOP.

Impactos do PIS/COFINS:

Anteriormente, conversamos sobre a composição dos preços das pelotas com as Brascos, e fomos informados de que nas vendas de pelotas para a CVRD com **CFOP 5.501**, não estão computados os impostos, conseqüentemente não há recolhimento dos tributos.

Referente, ao aproveitamento dos créditos dos impostos federais pela CVRD, fomos informados que a CVRD vem adotando os seguintes procedimentos:

- Exercício de 2003 está ok!, não houve aproveitamento de créditos;
- Exercício de 2004, período de julho a Dezembro houve aproveitamento dos créditos;
- Exercício de 2005, período de janeiro a julho houve aproveitamento dos créditos; a partir de agosto/05 deixamos de aproveitar os créditos.

Referente aos créditos aproveitados indevidamente, fomos informados de que os mesmos irão ser estornados.

Qualquer dúvida, nos colocamos a disposição.

[anexo "SEORT nº 115_2007.pdf" removido por Luis Amaro/Vit/Vale]

Sds,

Luis Antonio Amaro
Companhia Vale do Rio Doce - CVRD
Gerência de Controle Contábil Sól - GASEL
☎ (27) 3333-6130 / (27) 835-6130

Tal documento demonstra que a empresa tinha ciência de que havia efetuado procedimento incorreto nos períodos indicados, a menos no entender de sua gerência contábil

Processo nº 15578.000345/2008-61
Resolução nº 3401-001.139

S3-C4T1
Fl. 1.097

(e da fiscalização), mas não se presta à conclusão de que a CVRD aproveitou créditos em relação ao período fiscalizado (primeiro trimestre de 2007). Deveria, assim, a fiscalização, ter verificado se houve efetivo aproveitamento de créditos, ao invés de se contentar com o expediente retro para afirmar (fl. 207) que:

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. 180\184).

A conclusão fiscal, no caso, é falaciosa. Do fato de ter a empresa reconhecido que utilizou créditos em 2004 e 2005, ao mesmo tempo em que reconheceu que tais créditos eram indevidos e que os estornaria, não parecer decorrer a conclusão de que estaria a utilizar, ou utilizaria os créditos decorrentes a operações idênticas no primeiro trimestre de 2007 (período fiscalizado).

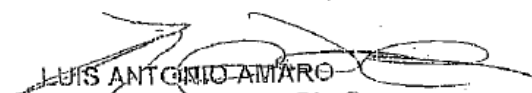
No entanto, a incorreção de CFOP, com possibilidade de geração de créditos ao adquirente, não foi a única imputação fiscal, pois a fiscalização, com fundamento no artigo 6º da Lei nº 10.833/2003, no § 2º do artigo 39 da Lei nº 9.532/1997, e no artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.248/1972, externou ainda que, para fazer jus à isenção de COFINS, é necessário que a venda a empresas comerciais exportadoras, com fim específico de exportação, seja feita com remessa diretamente ao estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

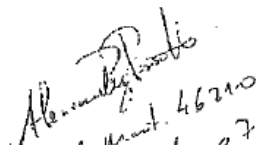
Intimada a empresa adquirente (CVRD) a elucidar como se operou a entrega das pelotas, esta informou que a entrega ocorria no pátio da remetente (fl. 179):

COMPANHIA VALE DO RIO DOCE, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ sob o nº 33.592.510/0220-42, localizado à Av. Dante Michelini, nº 5.500, Ponta de Tubarão, Jardim Camburi, em Vitória - ES, vem mui respeitosamente, em atendimento à intimação em epígrafe, informar que o recebimento das mercadorias referidas no item 2 se dá no Pátio das usinas das Coligadas. Em seguida, tais pelotas são exportadas pelo adquirente. Em anexo, apresentamos o Certificado de Registro Especial no CACEX e a Declaração de Registro.

Atenciosamente,

Vitória, 31 de maio de 2007.


LUIS ANTONIO AMARO
Companhia Vale do Rio Doce


AFPS Mont. 46240
16/2007

E endossa a fiscalização que tal alegação foi corroborada com visita realizada ao parque fabril da recorrente, e que tal estabelecimento não seria alfandegado. Para afastar dúvidas, no entanto, em relação ao alfandegamento, a fiscalização oficiou a Inspeção da Receita Federal jurisdicionante a informar se os pátios onde são depositadas as mercadorias

seriam alfandegados, obtendo como resposta que as áreas de alfandegamento definidas no Ato Declaratório Executivo nº 320/2006 não englobam as áreas dos pátios das usinas de pelotização (fl. 187):

Em atenção ao vosso Ofício n.º 98/2007/DRF/VIT/SEORT, informamos que os pátios das usinas de pelotização das empresas ITABRASCO, HISPANOBRÁS, MIBRASCO, e KOBRASCO, coligadas da CVRD, não são alfandegados.

Outrossim, esclarecemos que o alfandegamento das áreas da CVRD, no complexo portuário de Tubarão, está atualmente definido no ADE SRRF07 N.º 320/2006, publicado no DOU de 18/09/2006 (cópia em anexo), cujas áreas demarcadas não englobam os pátios das citadas usinas de pelotização.

Na manifestação de inconformidade, a empresa centra sua defesa na tese de que efetuou venda à CVRD com fim específico de exportação, e que a operação foi mal compreendida pela fiscalização como descumpridora de ditames normativos, apesar de ser incontestável que a produção excedente foi remetida ao mercado externo.

Tal afirmação da defesa parte de dois pressupostos equivocados. O primeiro de que a operação foi mal compreendida pela fiscalização, pois resta claro, até pelas transcrições aqui efetuadas, que a própria empresa reconhecia que adotava procedimento desconforme aos ditames normativos. E o segundo, de que seria incontestável que a produção foi remetida ao mercado externo, pois em nenhum momento se afirma isso na peça fiscal, que entende como irrelevante tal circunstância, bastando o descumprimento das disposições que regem a isenção (v.g., remessa direta para embarque ou recinto alfandegado) para que não haja possibilidade de utilização do crédito.

Ao mesmo tempo em que parece a fiscalização entender irrelevante se o produto foi efetivamente exportado, parece a defesa entender irrelevante se a venda foi destinada a recinto alfandegado ou a embarque. Eis o verdadeiro contencioso, patente na peça inaugural de defesa (fl. 235):

17. Assim, para o aproveitamento da imunidade ora soerguida, não importa que a venda seja destinada a recinto alfandegado, ou mesmo, que a venda seja destinada diretamente ao embarque para exportação (conforme dicção do Decreto Lei nº 1.248/72) ².

18. Para o aproveitamento da imunidade em comento, basta que o contribuinte comprove que figura na cadeia de exportação, e, que, suas receitas são decorrentes das operações de exportação.

O único argumento jurídico de defesa, na peça inaugural, no entanto, torna-se (embora presente – fl. 343) coadjuvante no recurso voluntário apresentado, que passa a discutir originalmente sobre alfandegamento, fluxo de entrega da mercadoria à CVRD, e outros itens sobre os quais sequer trata especificamente a manifestação de inconformidade (embora já constassem tais temas expressamente da imputação fiscal).

Afirma-se, no recurso voluntário (fl. 330/331), que:

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.

Traz, assim, a recorrente, um ingrediente novo ao processo. É certo que poderia ter levantado tal argumento desde a fase de fiscalização, passando pela manifestação de inconformidade. Contudo, é plausível que a recorrente tenha tido a completa compreensão da imputação somente após o julgamento de piso, que endossou a irrelevância de as mercadorias terem sido, de fato, posteriormente exportadas (fl. 314):

Os citados memorandos de exportação apenas demonstram que os produtos adquiridos pela CVRD da KOBRASCO foram posteriormente exportados, o que não foi objeto da análise da DRF/VITÓRIA, por ser irrelevante ao caso. Não há qualquer impedimento para que os produtos adquiridos no mercado interno sejam posteriormente destinados ao exterior pela empresa adquirente, situação em que a empresa exportadora fará jus ao crédito de COFINS calculado sobre o valor das mercadorias adquiridas e as receitas decorrentes da venda ao exterior estarão isentas do PIS e da COFINS.

Por outro lado, para que a empresa produtora/vendedora possa se equiparar à empresa exportadora, usufruindo assim os benefícios e os incentivos fiscais previstos para as operações de vendas ao exterior, é necessário que comprove ter atendido os requisitos estabelecidos na legislação que rege a matéria, ou seja, que a venda seja realizada com o fim específico de exportação, assim considerados os produtos remetidos diretamente para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. Tal comprovação é imprescindível, considerando que a não incidência tributária neste caso está condicionada a um evento futuro (exportação pela empresa adquirente). Assim, além da comprovação dos requisitos legais necessários para se caracterizar a venda com o fim específico de exportação, é necessário que as notas fiscais emitidas demonstrem claramente a finalidade da operação, mediante utilização de código específico utilizado para este fim, e que a operação realizada esteja devidamente registrada na contabilidade das duas empresas envolvidas, até porque, nesta situação, a comercial exportadora adquirente assume a responsabilidade pelo recolhimento dos tributos não pagos pelo fabricante/vendedor, caso não efetive a exportação. É o que se depreende do artigo 5º do citado Decreto-lei nº 1.248/1972, bem como do artigo 9º da Lei 10.833/2003 abaixo transcritos:

A argumentação presente no recurso voluntário deve ser conhecida, no que se refere à discussão sobre o fluxo de entrega das mercadorias à CVRD, não só em nome da verdade material, mas por apontar, alicerçando-se em elementos revestidos de plausibilidade, para possível equívoco, por parte da fiscalização, em relação ao que efetivamente ocorreu, no universo fático, em relação às operações.

Ao que parece, nem para a fiscalização nem para a DRJ bastariam as indicações erradas de CFOP nas notas fiscais/registros contábeis para indeferimento do direito, tanto que ambas associaram tal irregularidade formal à ausência de remessa direta a exportação ou a recinto alfandegado. A recorrente expressamente reconhece o erro no que se refere a notas fiscais/escrituração, em sua peça de defesa, e afirma que retificou as notas (fls. 367 e 376):

90. A principal dessas 'irregularidades' consiste no fato de as notas fiscais da **RECORRENTE** e da **VALE S.A.** terem sido escrituradas com CFOP's diferentes daqueles entendidos como corretos pelo Fisco.

91. Ocorre que essa simples irregularidade formal, já *retificada*, atinente ao preenchimento de notas fiscais não tem, *per si*, o condão de impedir que a **RECORRENTE** goze da imunidade/não incidência/isenção da **COFINS** a que por lei faz jus, desde que, por outros meios, seja possível comprovar que as remessas ^{da} *pelotas para recinto alfandegado que efetuou, a despeito do que consta nas notas fiscais de remessa e de entrada que acobertaram as operações, tinham, realmente, fim específico de exportação.*

105. Na esteira do que foi exposto, e, a despeito da escrituração equivocada que foi utilizada quando do preenchimento das notas fiscais e livros contábeis pela **RECORRENTE** e pela **VALE S.A.**, tal equívoco, em razão do princípio da verdade material e do princípio da prevalência da substância sobre a forma, não poderia, de modo algum, redundar na suposta comprovação de que não havia "*fim específico de exportação*" no que tange às remessas diretas de *pelotas para área alfandegada da VALE S.A.*

Pecou, no entanto, a defesa, ao sequer juntar aos autos a comprovação de que teria efetivamente retificado as notas.

Da mesma forma, pecou a recorrente ao crer que rechaçaria o argumento (que já se reconheceu aqui como falacioso) de que a CVRD estaria demandando crédito em relação às aquisições que são objeto do presente processo apresentando uma carta da própria CVRD, datada de 23/12/2010 (e sem qualquer referência a período específico de apuração ou a notas fiscais) onde se afirma, “com objetivo de instruir a impugnação a auto de infração”, que não estaria a adquirente utilizando os referidos créditos (fl. 730). Tal carta, além de não espelhar o já admitido no processo em relação aos anos de 2004 e 2005, não se refere especificamente ao objeto de que trata o presente processo, ou às notas fiscais glosadas no procedimento fiscal em análise.

Continuam não esclarecidas, nos autos, as seguintes questões: (a) a recorrente efetivamente retificou as notas fiscais, como expressamente informou ter feito, em seu recurso voluntário? e (b) a CVRD utilizou créditos em relação às aquisições referentes às notas fiscais que foram objeto de glosa no presente processo?

Noutra frente da imputação fiscal, referente a não ter havido remessa direta ou a recinto alfandegado, é igualmente tormentoso o cenário.

Não existe, nos autos, dúvida de que a recorrente industrializava produtos (pelotas) e os vendia à CVRD. Entretanto, quanto ao fato de a CVRD exportar ou não tais produtos, não se pode extrair qualquer conclusão até o momento, seja porque a matéria nunca foi objeto de análise fiscal (checando-se se os memorandos de exportação apresentados refletem efetivas operações de exportação das mercadorias adquiridas com amparo nas notas fiscais glosadas, e nos registros/declarações de exportação), seja porque a existência de disposição contratual com a CVRD determinando a exportação, ou o reconhecimento (novamente genérico, em carta – fl. 732) de que as aquisições eram integralmente objeto de exportação não têm o condão de comprovar a efetiva exportação. Surge, então, essa terceira questão relevante para uma análise madura do contencioso.

E há ainda uma quarta, referente à própria sistemática adotada na operação, em função do contrato celebrado entre a recorrente e a CVRD. Não há controvérsia sobre ser o produto, depois de industrializado, e antes de ser fisicamente remetido à CVRD, armazenado em estabelecimento da recorrente. Fisco, recorrente e adquirente textualmente o afirmam. Mas há séria divergência sobre o momento em que se considera que os produtos foram objeto de transferência da recorrente à adquirente (CVRD). Tal circunstância é que fez com que os mesmos julgadores de piso que unanimemente proferiram a decisão no presente processo, em 15/07/2010 (mesma turma de julgamento, com a mesma composição, ressalvado o acréscimo de um julgador no segundo julgamento) modificassem o entendimento sobre o tema, de forma igualmente unânime, em 29/03/2011, afirmando que (fls. 1060 a 1071-excertos):

Inicialmente cumpre registrar que a questão levantada já foi analisada por esta Turma em diversos processos em nome da KobraSCO, relativos a pedido de ressarcimento/declaração de compensação referentes a outros períodos de apuração. No julgamento destes processos, esta Turma firmou o entendimento de que as vendas efetuadas pelo contribuinte à CVRD não se caracterizavam como operações de venda com fim específico de exportação, nos termos definidos pela legislação que rege a matéria. No entanto, nos presentes autos, novos elementos foram apresentados, capazes de levar à conclusão diversa, como veremos a seguir.

O entendimento da autoridade autuante, exposto no Termo de Verificação Fiscal – PIS/COFINS se baseou resumidamente em três pontos: a) o CFOP utilizado nas notas fiscais de venda emitidas pelo contribuinte e no registro das entradas de produtos pela Vale S/A caracterizam operações de venda no mercado interno; b) as vendas efetuadas à Vale S/A são registradas na contabilidade da empresa vendedora em conta correspondente à venda no mercado interno; e c) os produtos vendidos foram entregues, segundo declaração da Vale S/A, no pátio da KobraSCO (área não alfandegada), não se enquadrando, portanto, na definição de venda com fim específico de exportação dada pela IN SRF 247/2002, Lei 9.532/1997 e Decreto 1.248/72.

Por ocasião da análise dos já mencionados processos relativos às declarações de compensação pelo SEORT/DRF/Vitória, a Vale S/A foi intimada a prestar diversos esclarecimentos e informou que “o recebimento das mercadorias referidas no item 2 se dá no pátio das usinas das Coligadas. Em seguida, tais pelotas são exportadas pelo adquirente” (fl. 241). No curso da ação fiscal que originou os presentes lançamentos, a Vale S/A, mais uma vez intimada, esclarece que “em um primeiro momento, as pelotas deixam a área de produção da KobraSCO e são encaminhadas ao pátio desta, que não é alfandegada. Em um segundo momento, deixam o pátio da KobraSCO e são encaminhados diretamente para o pátio da Vale que, de acordo com o ADE da 7ª RF de nº 320, de 14 de setembro de 2006, estão localizados em área alfandegada” (fl. 184).

A resposta oferecida pela Vale S/A ao questionamento da fiscalização nos leva, em um primeiro momento, ao entendimento de que a operação de venda se encerra antes da saída do produto do estabelecimento da empresa vendedora e que o produto já vendido permanece no pátio da KobraSCO a disposição da Vale S/A para que esta, a qualquer momento, possa dar a destinação que desejar ao produto adquirido, seja pela comercialização no mercado interno, seja no mercado externo. No entanto, o contrato de compra e venda das pelotas de minério de ferro, celebrado entre as duas empresas (cópia às fls. 450 a 462) nos leva a um melhor entendimento da situação e conduz à conclusão diferente. Abaixo transcrevemos trechos relevantes do referido contrato:

Destaca-se dos trechos acima transcritos os seguintes pontos: a titularidade das pelotas vendidas pelo só é transferida da KobraSCO para a Vale S/A após o embarque da mercadoria; a pesagem, amostragem e análise do produto, ocorridas no Porto de Embarque, correm por conta da própria KobraSCO, que assume as despesas relacionadas a estas atividades, sendo também de sua responsabilidade a emissão de certificados de peso e análise; a emissão da fatura provisória e da fatura final pela KobraSCO está condicionada à data do Conhecimento de Embarque das mercadorias, uma vez que o preço dos produtos vendidos deve ser fixado em moeda nacional de acordo com a taxa de câmbio do dólar nesta data; o prazo para o pagamento pela CVRD é estabelecido, da mesma forma, a partir da data do Conhecimento de Embarque de cada embarque; a KobraSCO está obrigada a manter em seu pátio quantidade suficiente de pelotas para garantir a regularidade dos embarques para exportação.

Conclui-se que a venda só se completa com o embarque das pelotas de minério de ferro no Porto de Embarque e somente a partir desse momento cessa a responsabilidade da empresa vendedora sobre o produto vendido, ficando esta autorizada a finalizar a operação mediante a emissão da fatura. Entendo, assim, que os termos do contrato demonstram o atendimento ao requisito previsto para a caracterização da venda com o fim específico de exportação, ou seja, que os produtos tenham sido remetidos diretamente do

estabelecimento industrial para embarque de exportação. Ainda que se considere a possibilidade de ocorrência da situação descrita pela autuada na qual as pelotas vendidas transitam pelo estabelecimento da Vale S/A antes de serem encaminhadas para embarque nos navios, tal hipótese não é suficiente para descaracterizar a venda com fim específico de exportação, uma vez que os pátios para estocagem de minério de ferro e pelotas administrados pela Vale S/A é recinto alfandegado, de acordo com o ADE/SRRF07 nº 320 de 14/09/2006 (fl. 380).

Ao que parece, a “entrega” das pelotas no pátio da Kobrasco a que se refere a fiscalização, com base na resposta fornecida pela Vale S/A representa apenas o cumprimento da obrigação assumida pela autuada através da cláusula XIV do contrato no sentido de manter quantidade suficiente de produto em estoque no seu pátio a fim de garantir a entrega de produtos a serem carregados nas embarcações no Porto de Embarque.

Com relação ao uso de código de classificação fiscal indevido nas notas fiscais de venda, a impugnante junta aos autos em fls. 720 a 741, cartas de correção referentes a cada nota fiscal considerada na apuração fiscal, encaminhada e recebida pela Vale S/A, onde comunica a alteração do CFOP anteriormente utilizado para o código 5.501. Vale ressaltar que a regularização de erro na emissão de nota fiscal mediante utilização de carta de correção é procedimento previsto no Regulamento do ICMS no Estado do Espírito Santo, no artigo 635-A.

Dessa forma, entendo que o conjunto de elementos trazidos aos autos, especialmente o contrato de compra e venda firmado entre Kobrasco e a Vale S/A, os Memorandos de Exportação e as cartas de correção das notas fiscais são suficientes para comprovar que as vendas efetuadas caracterizam-se como operação de venda com o fim específico de exportação, uma vez demonstrado que a entrega dos produtos ocorre somente quando do embarque dos mesmos, momento em que cessa completamente a responsabilidade da empresa vendedora sobre os produtos vendidos e que se complementa a operação de venda com a emissão da fatura.

Registre-se, ainda, que a autuada juntou à sua impugnação o Relatório Mensal de Controle de Estoque da Vale S/A, declaração da Vale S/A atestando que efetivou a exportação dos produtos adquiridos e carta da Vale S/A afirmando que não se utilizou de créditos do PIS e da Cofins calculados sobre os valores das aquisições da Kobrasco. Embora tais elementos, por si só, não façam prova a favor do contribuinte, entendo que servem como complemento que se prestam a corroborar a conclusão de que as vendas em análise se caracterizam como operações com o fim específico de exportação, atendendo ao requisito previsto na legislação que regula a matéria.

Pelo exposto, considero improcedentes as exigências formalizadas de ofício nos autos de infração em análise relativas ao PIS e à Cofins apurados sobre as receitas de vendas efetuadas com fim específico de exportação à Vale S/A.

A única diferença apresentada entre o presente processo e o que foi objeto da segunda análise, pela DRJ, afora o período analisado, se refere ao tipo de procedimento: enquanto o presente processo se refere a uma demanda por crédito, aquele se referia a um lançamento de ofício.

Analisando o contrato entre a recorrente e a CVRD, chegamos a conclusão semelhante à presente no segundo julgamento da instância de piso. Efetivamente, se for comprovado que a mercadoria foi integralmente exportada, e que seguiu do pátio pós-linha de produção da própria recorrente para embarque direito ou recinto alfandegado da CVRD, há direito ao crédito. E também chegou o CARF a conclusão no mesmo sentido, no Acórdão nº 3202-000.779, de 25/06/2013, que manteve a decisão da DRJ, no aspecto aqui tratado.

Aquilo que chamamos de quarta dúvida (se é procedente a alegação de que a área de destino dos produtos vendidos, e não a área de armazenagem pós-processo industrial em estabelecimento da recorrente, era alfandegada) já foi objeto de diligência em processos

congêneres, da mesma empresa. Veja-se, por exemplo, o processo administrativo nº 11543.003126/2003-76, no qual houve conversão do julgamento em diligência, tendo o colegiado, após a resposta da unidade local da RFB, concluído unanimemente que:

As pelotas eram industrializadas no parque industrial da recorrente, que fica ao lado do recinto alfandegado da CVRD, enviados ao pátio deste parque industrial, e seguiam por meio de esteiras até o citado recinto alfandegado.

(...) O fato da empresa ter alocado as mercadorias vendidas em seu pátio antes do envio, por meio de esteiras, à CVRD, não descaracteriza a sua entrega diretamente ao recinto alfandegado. (sic) (Acórdão nº 3201-002.179, de 17/05/2016)

Idêntico raciocínio foi empregado no Acórdão nº 3201-002.178, também de 17/05/2016.

Cabe, no entanto, para que o processo esteja maduro/concluso para julgamento, demandar preliminarmente à unidade local, em sede de diligência, que responda (se necessário, com visita e/ou solicitação de informações à recorrente, ou à adquirente), conclusivamente, se:

- (a) a recorrente efetivamente retificou as notas fiscais, como expressamente informou ter feito, em seu recurso voluntário;
- (b) a CVRD (VALE) utilizou créditos em relação às aquisições referentes às notas fiscais que foram objeto de glosa no presente processo;
- (c) a CVRD (VALE) efetivamente exportou os produtos adquiridos da recorrente nas operações que foram objeto de glosa; e
- (d) os produtos industrializados pela recorrente seguiram do pátio pós-linha de produção da própria recorrente (onde estavam armazenadas) para embarque direito ou recinto alfandegado da CVRD.

Deve a unidade local da RFB emitir, ao final do procedimento, Relatório de Diligência Fiscal, no qual justifique a resposta a cada um dos quesitos formulados acima, anexando os documentos entendidos como relevantes a comprovar a justificativa.

Entende-se, pelo exposto, que resta superada a demanda pericial externada na peça de defesa. E, diante da convicção de que, no segundo tópico contencioso, relativo a créditos referentes a serviços classificados pela recorrente como insumos, não são necessários esclarecimentos adicionais para que seja julgado o processo, deixo para analisar o mérito de tal tópico após o retorno da diligência, em conjunto com o primeiro tema, sobre o qual se demanda esclarecimento.

Por fim, deve a unidade local dar ciência do relatório de diligência à recorrente, conforme art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574/2011, abrindo-se o prazo regulamentar para manifestação. Após a ciência e a eventual manifestação da empresa, os autos devem ser devolvidos a este CARF, para julgamento.

Processo nº 15578.000345/2008-61
Resolução nº **3401-001.139**

S3-C4T1
Fl. 1.105

Rosaldo Trevisan