



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

Processo n° 10783.914097/2011-94
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-004.245 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2018
Matéria COFINS - NÃO CUMULATIVO
Recorrente CIA HISPANO-BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO HISPANOBRAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2008 a 03/06/2008

CRÉDITO. VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO COM MEMORANDOS DE EXPORTAÇÃO, NOTAS FISCAIS E CARTAS DE CORREÇÃO. RESSARCIMENTO / COMPENSAÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

Consideram-se receitas de exportação as vendas efetuadas com o fim específico de exportação quando comprovado por memorandos de exportação exigidos pela legislação estadual e notas fiscais de venda acompanhadas das correspondentes cartas de correção.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS.

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) **essencialidade ou relevância** com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) **aferição**, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

Não geram direito a crédito a ser descontado diretamente da contribuição apurada de forma não-cumulativa os gastos com serviços para os quais o contribuinte não comprova ou demonstra a aplicação em etapas essenciais ao processo produtivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para reconhecer que as notas fiscais venda n° 1096, 1115, 1146 e 1160 e as respectivas notas complementares de preço n° 1174, 1175,

1176 e 1177 ampararam vendas com fim específico de exportação, devendo os correspondentes valores compor a base de cálculo dos créditos passíveis de ressarcimento/compensação.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza, Marcelo Giovani Vieira, Tatiana Josefovicz Belisario, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior.

Relatório

O interessado acima identificado recorre a este Conselho, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro I.

Por bem descrever os fatos ocorridos, até então, adoto o relatório elaborado no acórdão nº 3101-000.351 que decidiu converter o julgamento em diligência, que transcrevo, a seguir:

Trata o presente processo de Declarações de Compensação (Dcomp) de crédito relativo à COFINS não-cumulativa–exportação, referente ao 2º trimestre de 2008. A DRF/Vitória exarou o despacho decisório (fl. 02), com base no relatório da análise do crédito (fls. 546 a 555), decidindo reconhecer em parte o direito creditório pleiteado e, em decorrência, homologar parcialmente a compensação declarada no PER/DCOMP 12815.80195.181108.1.3.097701.

O despacho decisório não homologou a compensação declarada nos PER/DCOMP's 26193.94232.221208.1.3.093951 e 41814.56039.260109.1.3.099470 e não reconheceu valor a ser restituído/ressarcido para o pedido de restituição/ressarcimento apresentado no PER/DCOMP 39233.38345.181108.1.1.093424.

A análise do crédito pela autoridade fiscal resultou nos seguintes ajustes na base de cálculo dos créditos e na base de cálculo da contribuição devida apurada pelo contribuinte:

a) reversão de créditos passíveis de ressarcimento/compensação para créditos sujeitos simplesmente ao desconto de débitos da contribuição, efetuada com base no resultado de auditoria fiscal anteriormente realizada na empresa, onde se verificou que o contribuinte considerou como receita de exportação algumas vendas feitas no mercado interno alegando tratar-se de vendas a empresas comerciais exportadoras, mas que, segundo a fiscalização, não atendiam os requisitos para serem

consideradas como tal. A ação fiscal resultou na lavratura de auto de infração formalizado no processo nº 15586.001601/2010-53, abrangendo o PIS e a COFINS relativos aos períodos de apuração de 01/2006 a 12/2008;

b) glosa de créditos apurados pelo contribuinte em relação a serviços não caracterizados como insumos.

A contribuinte foi cientificada do Despacho Decisório em 04/01/2012 (fl. 03) e apresentou Manifestação de Inconformidade em 02/02/2012 (fls. 09 a 125), alegando, em síntese: (i) a obediência aos requisitos para fruição da imunidade/não incidência/isenção nas saídas para exportação; e (ii) a higidez dos créditos glosados utilizados para compensação.

Requeru ainda que fosse aplicado ao caso a mesma solução dada ao processo nº 15586.001601/201053, que trata de auto de infração lavrado relativo ao mesmo tributo e às saídas não tributadas.

*A 17ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro (I), em sessão de julgamento realizada em 13 de julho de 2013, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, reconhecendo o direito creditório relativo a COFINS não-cumulativa apurada no 2º trimestre de 2008, no valor de **R\$ 11.462.124,00**, a ser acrescido ao crédito anteriormente reconhecido pela DRF/Vitória e homologou as compensações declaradas, até o limite do crédito reconhecido. O acórdão 1256.855 foi assim ementado:*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

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.

VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Consideram-se isentas da COFINS as receitas decorrentes de vendas efetuadas com o fim específico de exportação quando comprovado por memorandos de exportação exigidos pela legislação estadual e notas fiscais de venda acompanhadas das correspondentes cartas de correção.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Discordando da decisão de primeira instância, a interessada apresentou recurso voluntário (fls.620 a 652), onde reprisa os

argumentos trazidos na manifestação de inconformidade, e apresenta as cartas de correção das notas fiscais nº 1174, 1175, 1176 e 1177, com o objetivo de comprovar que as vendas nelas refletidas se deram com o fim específico de exportação.

A Repartição de origem encaminhou os autos, com o Recurso Voluntário, para apreciação do órgão julgador de segundo grau.

Submetido a julgamento em turma extinta deste CARF, na sessão de 26/03/2014, Resolução nº 3101-000.351, decidiram seus Conselheiros, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência para que a Unidade Preparadora promovesse a anexação da decisão definitiva no PAF nº 15586.001601/2010-53, a análise e parecer conclusivo acerca da destinação (fins específicos de exportação) das mercadorias amparadas pelas notas fiscais apresentadas pela contribuinte. O voto foi assim assentado:

[...]

Em face do exposto, voto por converter o presente julgamento em diligência para a autoridade preparadora adotar as seguintes providências:

(a) Aguardar o julgamento definitivo do processo nº 15586.001601/201053 e anexar sua decisão definitiva administrativa; (b) Analisar as notas fiscais nºs 1174, 1175, 1176 e 1177, juntamente com suas cartas de correção (fls. 674 a 694), juntadas pela recorrente em seu Recurso Voluntário, confrontá-las com a escrita contábil e fiscal da recorrente, e apresentar parecer conclusivo acerca da alegação da Recorrente de que as vendas refletidas nas referidas notas fiscais deram-se com o fim específico de exportação.

Após a conclusão da diligência deve ser dada ciência ao contribuinte, abrindo-lhe o prazo de trinta dias para pronunciar-se sobre o feito.

Após todos os procedimentos, os autos devem ser devolvidos ao CARF para prosseguimento do rito processual.

O contribuinte foi intimado e apresentou cópias das notas fiscais e da escrituração fiscal e contábil em seus livros.

A autoridade fiscal procedeu à análise requerida em Resolução exarou suas conclusões:

1. As notas fiscais originais de venda de produtos nº 1096, 1115, 1146 e 1160, e as notas complementares de preço nº 1174, 1175, 1176 e 1177, que seriam as notas fiscais objetos desta diligência, estão devidamente lançadas na sua escrituração contábil e fiscal;

2. As receitas correspondentes às notas fiscais foram lançadas originalmente como vendas no mercado interno (CFOP 5.101 - venda de produção do estabelecimento para empresas localizadas no próprio estado da federação) tanto nas escriturações fiscal e contábil;

3. As NFs 1174, 1175, 1176 e 1177 de 5.101 tiveram a retificação do CFOP para 5.501 (remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação) por intermédio de cartas de correção emitidas em 21/12/2010;

4. Essas mesmas notas fiscais tiveram suas informações complementares retificadas em relação aos preços, também por cartas de correção emitidas em 10/07/2013;

5. As cartas de correção foram emitidas anos após a emissão das notas fiscais e, especialmente, após o encerramento da fiscalização que constatou inexistência de vendas/remessas com fins específicos de exportação;

6. Reafirmou o entendimento de que as vendas da contribuinte com fins específicos de exportação não se comprovou pois carece de prova não carreada aos autos, ou seja, a remessa dos produtos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

A síntese da conclusão da fiscalização foi assim exposta:

[...]

Por tudo que foi acima explanado, a fiscalização pode concluir: que as notas fiscais 1174, 1175, 1176 e 1177 referem-se à complementação de preço de produtos vendidos em janeiro, fevereiro, março e abril de 2008, conforme escrituração contábil e fiscal do contribuinte; que as cartas de correção foram feitas por interesse da fiscalizada, posteriormente a fiscalização realizada na empresa, visando adequar estas notas fiscais a suas alegações de que se tratavam de vendas feitas para empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação, e de correção de valores de vendas feitas através das notas fiscais 1096, 1115, 1146 e 1160; e, por fim, que segundo a legislação vigente, nenhuma das constatações anteriores podem comprovar o fim específico de exportação das vendas feitas através destas notas fiscais, uma vez que isto somente poderia ser feito com a comprovação do envio dos produtos direto para embarque ou para recinto alfandegado, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

[...]

A contribuinte teve ciência da informação fiscal e manifestou-se nesses termos:

i. Menciona e traz excerto da decisão da DRJ no processo nº 15586.001601/2010-53 para afirmar que a matéria relativa à comprovação da venda de seus produtos com o fim específico de exportação está definitivamente julgada;

ii. Entende que o próprio CARF, na Resolução nº 3101-000.351 delimitou os documentos necessários à comprovação da exportação - as notas fiscais e as cartas de correção;

iii. Evidenciou-se na diligência que as notas fiscais foram emitidas em complemento apenas para correção dos valores consignados nas notas fiscais que efetivamente ampararam a venda de produtos que tiveram o fim específico de exportação;

iv. Uma vez solucionada a matéria relativa à comprovação da venda com fim específico de exportação, devem os autos aguardarem a solução definitiva administrativa no processo nº 15586.001601/2010-53.

O processo retornou ao CARF e foi a mim distribuído.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Relator

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Na fase em que se encontra o processo, duas são as matérias de mérito a serem enfrentadas neste julgamento:

A primeira, vinculada, por razões de segurança jurídica e respeito às decisões exaradas por Colegiado deste CARF, ao que restou definitivamente decidido no processo nº 15586.001601/2010-53, no que diz respeito à comprovação de que determinadas vendas compõem as Receitas de Exportação para fins de ressarcimento das Contribuições para o PIS/Cofins.

A segunda, atinente à glosa de créditos apurados pelo contribuinte em relação a serviços e dispêndios não caracterizados como insumos para fins de creditamento das contribuições.

Vendas com fim específico de exportação - direito ao ressarcimento/compensação

Em procedimento fiscal afirma a autoridade ter constatado divergências no valor da contribuição apurada pelo contribuinte, uma vez que este considerou como receita de exportação algumas vendas feitas no mercado interno, alegando tratar-se de vendas para empresas comerciais exportadoras, mas que, em verdade, não atendiam aos requisitos para serem consideradas com tal. Deste trabalho resultou o lançamento do auto de infração para a cobrança dos valores de PIS e Cofins não recolhidos/pagos, o qual foi formalizado através do processo nº 15586.001601/2010-53, relativos ao período de 2006 a 2008.

No presente autos, tratou-se do direito creditório relativo a Cofins do 2º trimestre de 2008, portanto, compreendido no período da autuação fiscal. Assim, a desqualificação de vendas como para a exportação resultou no lançamento de ofício para formalizar a exigência das Contribuições nas operações no mercado interno e, por conseguinte, a diminuição dos créditos provenientes das receitas de exportação, versados neste processo.

Finalizado o julgamento do recurso voluntário no PAF nº 15586.001601/2010-53, após a interposição e provimento de dois embargos de declaração interpostos pela contribuinte, restou decidido pelo Colegiado que as vendas de produtos a empresa foram consideradas para exportação.

Sintetizando aquele litígio, determinadas notas fiscais foram inicialmente emitidas consignando-se os códigos CFOP 5.101 como de vendas para o mercado interno. Todavia, constatou-se a emissão regular de carta de correção para a retificação da natureza das operações para a modalidade exportação - CFOP 5.501, corresponde à remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação.

Impende ressaltar que o fundamento para o provimento do recurso da contribuinte - considerar comprovadas as vendas com o fim específico de exportação e exonerar o lançamento de PIS e Cofins sobre vendas no mercado interno - foi a correlação entre (i) as notas fiscais de venda e as notas fiscais de complementação de preço com as (ii) respectivas cartas de correção e (iii) os memorandos de exportação, regularmente emitidos nos termos da legislação estadual.

A seguir, os acórdãos de recurso voluntário e de embargos que se relacionam às notas fiscais tratadas igualmente neste processo - notas fiscais de venda nºs 1096, 1115, 1146 e 1160, e as notas complementares de preço nº 1174, 1175, 1176 e 1177.

Acórdão de Recurso de Ofício e Voluntário nº 3401-002.190, de 19/03/2013:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 28/02/2007 a 31/12/2008

BASE DE CÁLCULO. VENDAS PARA O MERCADO EXTERNO. COMPROVAÇÃO COM MEMORANDOS DE EXPORTAÇÃO.

Os memorandos de exportação exigidos pela legislação estadual servem como comprovantes de que tenha havido a exportação de mercadorias para o exterior, não obstante a existência de preenchimento incorreto na nota fiscal de venda (CFOP), porquanto foi emitida a correspondente carta de correção.

[...]

Cuja decisão foi assim proferida:

Acordam os membros do Colegiado, por maioria, negar provimento ao recurso de ofício. Vencido o Conselheiro Júlio Ramos que lhe dava provimento. Por maioria, deu-se provimento parcial ao Recurso Voluntário para afastar a tributação do PIS/Pasep e da Cofins relativas às vendas no mercado interno do minério de ferro não aglomerado e relativas a parte das vendas de pelotas com fim específico de exportação cujas saídas para o exterior restaram comprovadas por memorandos de exportação e tiveram o erro cometido na aposição do CFOP corrigidos por meio de documento apropriado. Vencido o Conselheiro Júlio Ramos que deu provimento apenas quanto às vendas no mercado interno do minério de ferro não aglomerado.

E os fundamentos que constam do voto condutor:

[...]

Vendas de minério de ferro aglomerado (pelotas)

*Acabamos de ratificar o procedimento da DRJ quanto a outra parte dessas receitas, isto é, **aceitamos como prova de que as vendas de minério de ferro em pelotas, da Hispanobras para a VALE, se deram com o fim específico de exportação, os memorandos de exportação e as cartas de correção apresentados pelo contribuinte.***

Houve uma parte, porém, dessas mesmas receitas de venda de pelotas, para as quais, segundo a DRJ, a Recorrente não se desincumbiu da tarefa de comprovar que tivessem mesmo se dado para o exterior e, desta forma, manteve a exação fiscal.

A Recorrente, por seu lado, alega ter trazido nesta fase recursal os memorandos de exportação e as cartas de correção reclamados pela DRJ.

A PFN em suas contrarrazões atestou que somente três novos memorandos de exportação foram anexados aos autos juntamente com o Recurso Voluntário, mas, que, mesmo assim, não serviriam para a comprovação esperada.

Observo, às fls. 1.650, 1.652, 1.663, 1.664, 1.667, a existência de Memorandos de Exportação e de Cartas de Correção relacionados às notas fiscais de venda de minério de n.ºs. 768 e 1.008, atendendo, portanto, as condições mínimas exigidas para que se tenha como comprovada a operação de exportação.

Esses valores devem ser retirados da exação.

Da mesma forma, verifica-se que, no campo das suas informações complementares, algumas dessas notas que não teriam sua exportação comprovada, referem-se, na verdade, a “complementos de preços” de operações de exportação feitas anteriormente e que possuem memorando de exportação a comprovar a operação de saída para o exterior.

É o caso das notas fiscais n.ºs. 1.073, 1.098, 1.117, 1.147, 1.162, 1.190, 1.205, 1.5051, 1.517 e 1.557, que se referem a complementos de preços das exportações realizadas por meio das notas fiscais, respectivamente, n.ºs 1.071, 1.096, 1.115, 1.146, 1.160, 1.185, 1.202, 1.503, 1.515 e 1.555, para as quais restou comprovada a exportação com a apresentação dos respectivos memorandos de exportação.

De outra parte, a Recorrente não logrou êxito em comprovar que as operações de venda constantes das notas fiscais n.ºs. 835, 836, 837, 838, 1.174, 1.175, 1.176, 1.177, e 1.615, as quais, ressalte-se, não obstante também refiram-se a complementos de preços, não têm indicação precisa de qual nota fiscal estão

complementando preços, de modo que não se consegue associá-las a qualquer memorando de exportação.

Ora, a própria Recorrente invocara os memorandos de exportação como prova inconteste de suas exportações, não se justificando a falta deles para as referidas notas fiscais, senão a presunção de que referidas operações foram realizadas no mercado interno, a despeito das cartas de correção.

Em resumo, neste quesito, dou provimento parcial ao recurso para retirar da base de cálculo das contribuições as receitas de venda relacionadas às notas fiscais n.ºs. 768, 1.008 e 1.073, 1.098, 1.117, 1.147, 1.162, 1.190, 1.205, 1.505, 1.517 e 1.557.

[...]

Acórdão em embargos nº 3401-003.089, de 29/01/2016:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 28/02/2007 a 31/12/2008

EMBARGOS. ACOLHIMENTO. REQUISITOS.

Cabe provimento aos embargos quando se constata a omissão e a contradição na decisão recorrida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, acolher parcialmente os embargos com efeitos infringentes nos termos do voto do relator. Os Conselheiros Rosaldo Trevisan e Júlio César Alves Ramos registraram que a conclusão se deve exclusivamente em relação ao critério já adotado na decisão embargada.

E os fundamentos que constam do voto condutor:

A contribuinte, a meu ver, nestes Embargos de Declaração, trazem aos autos as cartas de correção que esclarecem que as notas fiscais [...], 1174, 1175, 1176, 1177, [...] são "notas fiscais complementares" emitidas pela EMBARGANTE com intuito de reajustar a diferença de preço das notas originais n.º [...], 1096, 1115, 1146, 1160 e [...], respectivamente. Essas informações já constavam dos documentos acostados aos autos.

*Ocorre que, a meu ver, essa informação não é suficiente para atender o critério adotado pelo acórdão recorrido para decidir se há a comprovação de que essas notas fiscais se referem a exportações. **O critério adotado foi a existência de memorandos de exportação registrando essas notas fiscais.***

*Nos autos, **consegui identificar os memorandos de exportação para as seguintes notas fiscais:***

[...]

NF 1096 Memorando de Exportação n. 218 (fls. 1669)

NF 1115 Memorando de Exportação n. 402 (fls.2082)

NF 1146 Memorando de Exportação n. 405 (fls. 2086)

NF 1160 Memorando de Exportação n. 405 (fls. 2086)

[...]

Entretanto, não consegui constatar o memorando de exportação para a nota fiscal indicada a seguir porque não é legível esse dado no documento acostado aos autos:

NF 749 Memorando de Exportação n. 156 (fls. 1646)



A contribuinte logrou apontar os correspondentes memorandos de exportação, exceto para a NF 749.

*Portanto, proponho a este colegiado que **seja dado parcial provimento aos embargos, com efeitos infringentes, pelo fato de ter sido constatada, no acórdão recorrido, a contradição e a omissão alegadas para as notas fiscais por mim acima listadas como relacionadas a memorandos de exportação.***

Com efeito no julgamento dos embargos de declaração do PAF 15586.001601/2010-53, acórdão nº 3401-003.089, os Conselheiros entenderam comprovada a venda com fim específico de exportação as notas fiscais nºs 1096, 1115, 1146 e 1160, e as respectivas notas complementares de preço nº 1174, 1175, 1176 e 1177, sob o fundamento de que encontravam-se relacionadas nos memorandos de exportação.

Assim, ao meu ver a providência solicitada na Resolução nº 3101-000.351 - para a análise e correlação das NFs 1174, 1175, 1176 e 1177, tal como parecer fiscal quanto à alegação da recorrente de que tais notas refletiam vendas com o fim específico de exportação - seria inócua e despicienda.

Isto porque o lançamento fiscal para a exigência de PIS e Cofins formalizada no processo nº 15586.001601/2010-53, utilizado como fundamento para as glosas de créditos de PIS e Cofins no presente processo, já não subsiste, como reconhece a DRF de Origem na informação fiscal anexada ao processo de exigência das Contribuições, conforme imagem:

	SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM VITÓRIA	Fl. 2 
<hr/> Processo nº : 15586.001601/2010-53 Interessado : CIA HISPANO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO - HISPANOBRAS C.N.P.J : 27.240.092/0001-33		
INFORMAÇÃO FISCAL		
<p>O Secat/DRF/VIT enviou o presente processo ao Sefis/DRF/VIT para que procedesse ao cálculo do valor mantido pelo CARF após acolhimento dos embargos apresentados pelo contribuinte ao Acórdão proferido pelo CARF.</p> <p>Analisando o Acórdão do CARF e os resultados das análises dos Embargos apresentados pelo contribuinte, concluímos que não restou crédito tributário lançado a ser cobrado.</p> <p>Tendo atendido a solicitação do Secat/DRF/VIT, devolvo o presente processo para prosseguimento.</p>		
MF / SRRF / 7.ª RF / DRF / VITÓRIA-ES (Assinado Digitalmente) <hr/> Eldren Suzano Coutinho AFRF mat. 20.544		

Nada obstante, em que concordo parcialmente com as conclusões fiscais de que a venda com fim específico de exportação ter-se-á por comprovada com o embarque de exportação ou a armazenagem em recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora (arts. 39, § 2º da Lei nº 9.532/1997 e 46, § 1º da IN/SRF nº 247/2002), no presente caso há de se dar por comprovada a vinculação e correlação entre os quatro elementos de verificação: notas fiscais de venda, notas fiscais de complementação de preços das notas de venda, cartas de correção e memorandos de exportação.

Ademais, em diligência foi confirmada a emissão e escrituração regular de tais notas fiscais, não havendo elementos colacionados aos autos que infirmassem tais circunstâncias. Em que pese as cartas de correção emitidas em datas muito superiores as das notas fiscais, tal situação, não corroborada com outros fatos, não permitem a presunção de que as vendas não foram para exportação.

Assim, diante dos argumentos aqui assentados, especialmente com a decisão no PAF nº 15586.001601/2010-53, cumpre reconhecer que as notas fiscais versadas neste tópico ampararam vendas com fim específico de exportação devendo, portanto, os valores nelas consignados compor a base de cálculo dos créditos passíveis de ressarcimento/compensação.

Glosa de créditos de serviços

A fiscalização excluiu da base de cálculo dos créditos da Cofins não-cumulativa os serviços não abrangidos no conceito de insumo, assim considerados na IN SRF nº 404/2004; ou seja, tomou o conceito restritivo apenas para admitir o crédito quando consumido ou aplicado diretamente na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.

Dessa forma, glosou créditos com despesas de serviços não classificados como insumos e os serviços de operação na usina, denominados, conforme contrato celebrado com a Vale S/A, Fator K e Fator Y, conforme o quadro "Demonstrativo dos Créditos Aceitos pela Fiscalização" (fls. 544):

DEMONSTRATIVO DOS CRÉDITOS DE COFINS ACEITOS PELA FISCALIZAÇÃO				
HISPANOBRAS		CNPJ 27.240.092/0001-33		
		abr/08	mai/08	jun/08
Crédito Apurado pelo Contribuinte		3.592.677,72	3.734.307,90	12.612.814,85
GLOSAS DA FISCALIZAÇÃO	Vale Fator Y	1.624,03	2.046,20	2.087,24
	Vale Fator K	3.099,03	2.989,30	2.886,85
	Agil Locações e Construções Metalicas	143,34		
	Anclo Consultoria	851,20	898,55	898,55
	Carga Pesada Engenharia e Transportes	304,29	338,10	367,11
	Cepemar Serv. de Cons. em Meio Ambiente	365,33	64,31	
	Cia Brasileira de Soluções e Serviços	120,26	244,04	120,26
	Concremat Engenharia e Tecnologia	3.257,83	171,36	1.083,88
	Espiral Andaimes e Estruturas Tubulares	614,58	464,92	
	MJM Serviços Tec. Ambientais	54,22	303,78	
	Novo Rumo Serviços Topograficos	42,96		
	PASA - Plano Assist. a Saúde	21,82	21,82	21,82
	Planservice Consult. em Gestão de Processos			126,44
Pricewaterhousecoopers Contadores	535,80			
Progen Projetos Gerenciamento e Engenharia	2.976,88	4.255,41	4.378,63	
Sereng Engenharia e Consultoria			237,52	
Crédito Apurado pela Fiscalização		3.578.666,15	3.722.510,12	12.600.606,55

Denota-se que, em termos de valor monetário, quase a totalidade dos créditos foram mantidos, pois a glosa significou apenas 0,39% em abril/2008, 0,32% em maio/2008 e 0,1% em junho/2008.

Entende a recorrente que o conceito de insumo é mais amplo que o conceito de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, e sustenta que os serviços glosados são todos decorrentes de sua operação industrial onerando a atividade empresarial, inclusive com a incidência das Contribuições que devem ser não-cumulativas. Em síntese, arremata que os serviços foram prestados para a efetivação da produção de pelotas de minério de ferro.

A DRJ corroborou o entendimento fiscal, pois ao cotejar os serviços relacionados e a descrição dos motivos da glosas concluiu não serem (os serviços) aplicados ou consumidos na produção de pelotas de minério de ferro.

Com razão a decisão recorrida.

Apenas ínfima parcela das despesas relacionadas a serviços foram glosados por não serem essenciais ou relevantes ao processo produtivo. Tratam-se de despesas variadas que, conquanto necessária às atividades da pessoa jurídica, não se relacionam com a fabricação de produtos destinados à venda. São elas (fl. 543):

Motivos

- 1 - Despesas Administrativa/Advocatória/Publicitária/Alimentação/Eventos/Seguros/Refrigeração/etc
- 2 - Despesas Desenvolvimento de Projeto/Construção/Manutenção de Engenharia Civil e Topografia
- 3 - Despesas Assessoria Ambiental/Tributária/Técnica
- 4 - Despesas Material de Uso e Consumo e Máquinas e Equipamentos de Escritório

Analisando cada uma das rubricas desses serviços e a natureza da atividade do prestador é de se concluir que "despesas administrativa, advocatória, publicitária, alimentação, eventos, seguros, refrigeração, etc; despesas com desenvolvimento de projeto, construção, manutenção de engenharia civil e topografia; despesas com assessoria ambiental, tributária, técnica; despesas com material de uso e consumo e máquinas e equipamentos de escritório" não se enquadram no conceito de insumos empregados na atividade industrial da recorrente e, com fulcro no art. 3º da Lei nº 10.8333/2003, não há permissivo para o creditamento.

Quanto ao serviços de operação e manutenção de equipamento da produção aponta a contribuinte para a Solução de Consulta Cosit nº 30/2010 que alega permitir crédito a tais rubricas.

Solução de Consulta nº 30, de 26 de janeiro de 2010

Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP

AQUISIÇÃO DE FERRAMENTAS. MÃO-D-EOBRA PARA OPERAÇÃO E MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS DA PRODUÇÃO. SERVIÇOS APLICADOS SOBRE O PRODUTO. DIREITO A CRÉDITO. UNIFORMES, EPIS, PAT, TRANSPORTE DE PESSOAL, VIGILÂNCIA, JARDINAGEM, MANUTENÇÃO DA REDE ELÉTRICA E DE PRÉDIOS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO. Revisa a/ Solução de Consulta SRRF/93 RF/Disit nº 377, de 9 de novembro de 2006.

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

Não posso concordar que a SC 30/2010 respalde a tomada de crédito com as despesas pretendidas, pois seu fundamento é a aplicação direta do serviço sobre o produto ou sobre as ferramentas utilizadas nas máquinas pertencentes à linha de produção.

A recorrente não demonstrou que tais serviços são efetivamente realizados em máquinas e equipamentos da produção. Ademais, em suas razões recursais acaba por infirmar a aplicação desses serviços nas etapas produtivas, conforme item 48 (fl. 639):

Ora, os serviços operação e manutenção de equipamentos da produção são diretamente utilizados na produção do produto (verbi gratia serviços de gerenciamento e de elaboração de projetos e consultoria de engenharia; operação manutenção de aterro industrial; controle consultoria ambiental; locação de andaimes sanitários químicos e outros módulos topográficos; desenvolvimento de softwares serviços de compras de bens de uso e consumo etc.)

Em relação aos serviços prestados contratualmente pela Vale S/A, identificados nos demonstrativos como Fator C, Fator K e Fator Y, a autoridade fiscal constatou tratarem-se de serviços necessários e correlatos ao funcionamento da usina de pelotização da recorrente. Os Fatores estão assim identificados:

Fator C: valor dos materiais, serviços e suprimentos diretamente medidos na operação da usina; valor para a HISPANOBRAS dos serviços e materiais complementares relativos ao Departamento de Pelotização da CVRD, tais como inspeções, controle de qualidade, oficinas, sala de controle, engenharia industrial, transporte de pessoal e de materiais, etc.; valor para a HISPANOBRAS correspondente ao total das despesas com mão-de-obra e respectivos encargos e provisões do Departamento de Pelotização da CVRD dividido pelo número de usinas operadas pela CVRD na Ponta de Tubarão.

*Fator K: despesas gerais da CVRD. Refere-se a todas as despesas incorridas pela CVRD, em Vitória e no Rio de Janeiro, pela prestação de serviços necessários ou úteis para a **administração regular** da HISPANOBRAS, entre os quais: telex e outras modalidades de comunicação, elaboração e processamento de dados, treinamento de pessoal, órgãos de pessoal, comercial e de compras, assistência jurídica e fiscal, estatística, serviços de contabilidade e custo, etc., que não estejam incluídos em nenhum componente da compensação.*

Fator Y: componente voltado a compensar a CVRD pelo custo financeiro do capital de giro que a CVRD proverá para a operação e manutenção da Usina, através da manutenção em estoque de sobressalentes e de materiais de consumo.

Nos termos do item V do contrato, os fatores apontados referem-se à compensação monetária pela operação normal da usina, nos quais estão incluídos os Fatores "C", "K" e "Y". Verificou o Fisco que se referem a serviços voltados à administração regular da recorrente (Fator K) e as aquisições de bens de consumo e o custo financeiro à manutenção de estoque (Fator Y).

Não houve glosa relativamente às despesas dos serviços mencionados no Fator C, e quanto aos Fatores K e Y alcançou somente as despesas gerais, não aplicadas ou consumidas diretamente na produção, como consignou a autoridade fiscal (fls. 554):

Observa-se da análise dos componentes da compensação pela operação da usina que vários deles não são aplicados ou consumidos diretamente na produção de pelotas de minério de ferro e, por conseguinte, não se subsumem ao conceito de insumo para aproveitamento de crédito da contribuição para a Cofins. Nesta condição estão os serviços voltados à administração regular da HIPANOBRAS abarcados pelo Fator K. No tocante ao Fator Y, salienta-se que a legislação somente estabeleceu o aproveitamento de créditos sobre os valores das aquisições de bens para a industrialização, não integrando o cálculo as aquisições de bens de consumo e o custo financeiro atinente à manutenção em estoque.

Desta forma, e aplicando os mesmos fundamentos do tópico anterior, procedeu-se à glosa dos valores compensados à CVRD referentes a gastos não aplicados ou consumidos diretamente na produção de pelotas de minério de ferro, quais sejam, as despesas gerais representadas pelos Fatores K e Y.

Não há reparo na decisão recorrida quanto à manutenção da glosa parcial nas despesas dos Fatores K e Y.

Essas despesas são de natureza financeira e administrativa e se relacionam a custos do capital de giro provido pela Vale S/A e à gestão administrativa da unidade produtiva da Hispanobrás.

Por fim, de se ressaltar que a matéria enfrentada neste tópico (glosa dos serviços dos Fatores K e Y) foi decidida por Turma deste CARF no julgamento do processo nº 15586.000005/2011-37, da mesma contribuinte - CIA HISPANO BRASILEIRA DE PELOTIZACAO HISPANOBRAS -, quanto aos fatos do período do 1º trimestre de 2006, com a prolação do Acórdão nº 3302-005.270, sessão de 28 de fevereiro de 2018, de relatoria da Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar que, por unanimidade de voto, negou provimento ao recurso voluntário, com a ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

CRÉDITOS. INSUMOS. NÃOCUMULATIVIDADE.

Para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade, consideram-se insumos os bens e serviços que tenham relação de pertinência com a produção, fabricação ou prestação de serviço, ainda que não tenham contato direto e não tenham seu aproveitamento vedado pela lei.

A decisão é melhor compreendida com excerto do voto:

[...]

Abrigada na hermenêutica que se extrai dos dispositivos acima citados, considerando que a recorrente atua na produção e comercialização de pelotas de minério de ferro e em face da descrição dos elementos que compõem os fatores K e Y e glosados pela fiscalização, infere-se que embora sejam dispêndios necessários à atividade da empresa, não se enquadram nas disposições normativas acima destacadas quanto ao conceito de insumo, já que visam à administração regular da Hispanobrás (Fator K) e à remuneração pelo custo financeiro do capital de giro provido pela CVRD (Fator Y).

[...]

Dessa forma, não comprovado pelo contribuinte a essencialidade dos serviços glosados em atividades produtivas da fabricação dos produtos destinados à venda, e tampouco se enquadrarem no conceito de insumos previsto nos dispositivos do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, não há permissivo para o creditamento.

Conclusão

Destarte, encaminho este voto para concluir que:

1. Consideram-se receitas de exportação as vendas efetuadas com o fim específico de exportação quando comprovado por memorandos de exportação exigidos pela legislação estadual e notas fiscais de venda acompanhadas das correspondentes cartas de correção;
2. Não geram direito a crédito a ser descontado diretamente da contribuição apurada de forma não-cumulativa os gastos com serviços para os quais o contribuinte não comprova ou demonstra a aplicação em etapas essenciais ao processo produtivo.

Por tudo ante exposto, voto para DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário apenas para reconhecer que as notas fiscais venda nºs 1096, 1115, 1146 e 1160, e as respectivas notas complementares de preço nº 1174, 1175, 1176 e 1177, ampararam vendas com fim específico de exportação devendo, portanto, os valores nelas consignados compor a base de cálculo dos créditos passíveis de ressarcimento/compensação.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira