MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11543.002036/2006-19

Processo nº	11543.002036/2006-19
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9303-009.491 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de	18 de setembro de 2019
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	COMPANHIA COREANO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO - KOBRASCO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

INSUMOS NA NÃO-CUMULATIVIDADE

Na sistemática da apuração não-cumulativa, deve ser reconhecido crédito relativo a bens e insumos que atendam aos requisitos da essencialidade e relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de repetitivos.

MERCADORIA. EXPORTAÇÃO. REMESSA. COMERCIAL EXPORTADORA. PROVA.

A notação expressa na respectiva nota fiscal "REMESSA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO, INSCRIÇÃO DO DESTINATÁRIO-EXPORTAÇÃO NO DECEX MR DG 3/193, OPERAÇÃO SUJEITA A NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS, CONFORME ARTIGO 4, CAPÍTULO II, § 1 DO DEC. 1090 R/02, comprova que a mercadoria foi remetida com o fim específico de exportação.

EXPORTAÇÃO. COMERCIAL EXPORTADORA. ISENÇÃO.

As receitas decorrentes de vendas de mercadorias efetuadas para empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação, cujas remessas foram comprovadas, mediante a apresentação de Notas Fiscais, contendo a notação expressa de remessa com este fim, não estão sujeitas à incidência da contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire (relator), que lhe deu provimento parcial. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(Assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício.

(Assinado digitalmente)
Jorge Olmiro Lock Freire – Relator.

(Assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado.

Participaram da Sessão de Julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Josefovicz Belisário (suplente convocada), Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello. Ausente o conselheiro Demes Brito.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda (fls. 900/931), admitido pelo despacho de fls. 933/938, contra o Acórdão 3201-002.178 (fls. 889/901), de 17/05/2016, assim ementado:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006
>
> REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.
>
> Para fins de geração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep no regime da não cumulatividade caracteriza-se como insumo toda a aquisição de bens ou serviços necessários à percepção de receitas vinculadas à prestação de serviços ou a produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.
>
> Excluem-se deste conceito as aquisições que, mesmo referentes à prestação de serviços ou produção de bens, não se mostrem necessárias a estas atividades, adquiridas por mera liberalidade ou para serem utilizadas em outras atividades do contribuinte, assim como aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado.
>
> VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.
>
> Consideram-se isentas da Contribuição para o PIS/Pasep para as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação.

O aresto recorrido reverteu as glosas em relação à contratação de serviços técnicos de engenharia de projetos ambientais e serviços de manutenção eletromecânica nos equipamentos de monitoramento ambiental por entender que os mesmos estariam vinculados à atividade produtiva da empresa.

Igualmente, proveu o recurso para reconhecer isenção por venda equiparada a exportação. Entendeu o recorrido neste ponto que as vendas (pelotas de minério de ferro) à empresa para a CVRD tratar-se-iam de vendas com fim específico de exportação. Embora entregues à compradora no pátio da ora interessada, que não se trata de recinto alfandegado, mas pelo fato de que eram transportadas ao estabelecimento da CVRD (localizada ao lado da KOBRASKO) por meio de esteiras, e sendo o estabelecimento da compradora recinto alfandegado, estaria atendido o requisito de venda com o fim específico de exportação.

Em seu especial, discorre a Fazenda sobre o conceito de insumos na apuração não-cumulativa, defendendo posição restritiva com arrimo no Parecer Normativo nº 65/79, ou seja, somente poderiam ser considerados insumos apto ao direito de crédito aqueles que sofram ação direta sobre o produto em fabricação, colacionando arestos nesse rumo. Com espeque nesse entendimento pede o provimento do recurso para manter a decisão de primeira instância, assim mantendo-se as glosas revertidas pelo recorrido.

Quanto às vendas com fim específico de exportação, acresce que idênticas operações feitas pela mesma empresa utilizando os mesmos estabelecimentos com vendas para a CVRD, foram considerados em outros julgados como operações internas. Nesse sentido colaciona os arestos 3302-001.692, de 28/06/2012, e 3201-002.178 para demonstrar o dissensso. Alega a Fazenda que as operações que constam nas notas fiscais de venda tratam-se de vendas ao mercado interno. E, no ponto, postulando a leitura literal da norma isentiva nos termos do art. 111 do CTN, acresce que não basta que as vendas sejam efetuadas às empresas comerciais exportadoras e que estas promovam a exportação, mas indispensável também que os produtos vendidos tenham sido remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Em contrarrazões (fls. 945/990), o contribuinte pede, em preliminar, o não conhecimento do especial fazendário por não estar acompanhado das cópias dos acórdãos paradigmas, e, no mérito, pede o improvimento do recurso porque os insumos cujas glosas foram revertidas "estão intimamente ligados com a atividade desenvolvida pela recorrida". Pede, igualmente, o improvimento do recurso mantendo o recorrido que reconheceu que não incide a contribuição sobre receitas oriundas de exportação, conforme decisões em processos que menciona.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

Quanto à alegação da contra-arrazoante de não conhecimento, não procede, pois restou atendido o requisito do recurso especial, eis que constam do mesmo a cópia da publicação da ementas nos termos regimentais, que abaixo reproduzo

Art. 67 do RICARF

> § 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado **ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas**.

Portanto, conheço do recurso fazendário nos termos em que processado.

INSUMOS

Como relatado, pede a Fazenda a manutenção das glosas em relação à contratação de serviços técnicos de engenharia de projetos ambientais e serviços de manutenção eletromecânica nos equipamentos de monitoramento ambiental por entender que os mesmos não exerceriam ação direta sobre os produtos fabricados.

Nos termos do REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de repetitivos, assim como a interpretação dada a este pela Administração Tributária, veiculada no Parecer COSIT 05/2018, assente que:

> a) o "**critério da essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço": a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço"; a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência";
>
> b) já o critério da relevância "é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja": b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva"; b.2) "por imposição legal".

Assim, entendo que os referidos gastos são relevantes e essenciais ao processo produtivo da empresa, pelo que, no ponto, deve ser negado provimento ao especial fazendário.

VENDAS EQUIPARADAS À EXPORTAÇÃO

No que tange às receitas provenientes de operações de vendas efetuadas à Companhia Vale do Rio Doce — CVRD, consideradas pela Fiscalização como vendas no mercado interno, a empresa em seu recurso voluntário argumentou que o benefício fiscal previsto no art. 5° da Lei nº 10.637/2002 deve ser interpretado de forma ampla ou extensiva, sendo irrelevante exigir-se a comprovação de que os produtos vendidos tenham sido remetidos

diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recinto alfandegado.

Contudo, o Decreto-lei n° 1.248/1972, ao dispor sobre o tratamento tributário das operações de compra de mercadorias no mercado interno, para o fim específico da exportação, determina o seguinte:

> Art. 1° As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-lei.
>
> Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:
>
> a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora; b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.
>
> Art. 3 0 São assegurados ao produtor-vendedor, nas operações de que trata o artigo 1° deste Decreto-lei, os beneficios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação."

Os elementos levados à apreciação da Fiscalização não permitiram a comprovação de que as vendas de produtos à CVRD tivessem sido realizadas com o fim especifico de exportação, na forma exigida na legislação de regência. Ao contrário, afirmou a fiscalização:

> 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. 97/104), nos Livros Balancete (fls. 105/110) e nas Notas Fiscais de Venda (fls. 111/116), 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. 105/110).
>
> ...

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. 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.

...

20. Em relação ao estabelecimento destinatário, convém mencionar ainda que as suas vendas de pelotas de minério de ferro são registradas sob os CFOP 5.11 e 7.11 (até dez/02) e sob os CFOP 5.101 e 7.101 (a partir de jan/03). Veja que não há distinção entre as vendas de mercadorias adquiridas para revenda e as de produção própria, identificando todas como vendas de produção própria. Nas exportações não há quaisquer registros no código que identifica as exportações de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, CFOP 7.501[2], o que reforça a conclusão de que as vendas de pelotas de minério de ferro da KOBRASCO para a CVRD não comportam o benefício fiscal da isenção do PIS. 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.

...'

32. Soma-se a esse fato as notas fiscais emitidas a CVRD e sua própria contabilidade, na qual foram registradas como vendas efetuadas no mercado interno, e não à empresa comercial exportadora. Sobre o assunto é do entendimento das normas contábeis que a contabilidade da empresa deve retratar fielmente as operações, por ventura, ocorridas.

Do transcrito, denota-se que com base nas Notas Fiscais de venda emitidas pelo contribuinte, nos registros contábeis no Livro Razão e Livro de Apuração do ICMS, e nas informações obtidas junto ao estabelecimento da CVRD, o agente fiscal detectou, por meio de diligência, que as vendas à CVRD se referiam a operações no mercado interno.

Como bem pontua o Parecer SEORT nº 2591/2008 (fls. 218/233), para fazer jus à isenção prevista no art. 5º da Lei 10.637/02, não bastava que as vendas fossem efetuadas às empresas comerciais exportadoras e que estas promovessem a exportação. Para fazer jus à

isenção do PIS seria indispensável também que os produtos vendidos tivessem sido remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, o que não ocorreu.

O fato de que a mercadoria foi levada até a sede da CVRD por meio de esteiras e por ser o estabelecimento dela alfandegado por si só não atende aos requisitos legais para tornar a venda equiparada à exportação. Tampouco memorandos de exportação suprem os requisitos legais constantes do art. 39, § 2º da Lei 9.532/97, os quais, à luz do art. 111 do CTN, devem ser interpretados literalmente.

Ademais, no entender da fiscalização, a entrega das pelotas não se dava no pátio da CVRD, e sim nos pátios das Brascos, e referidos pátios não eram, e continuam não sendo alfandegados. A diligência (fls. 814/819) levada a efeito com base em Resolução de turma baixa informa o seguinte:

> Com base neste contrato *(celebrado em 04/05/1988)* a entrega das pelotas de minério de ferro pelas empresas de pelotização (Brascos) ocorre no próprio pátio das Brascos. Tanto é que a própria CVRD manuseará e carregará as pelotas entregues pela Kobrasco desde o começo da correia transportadora que sai do pátio de pelotas da Kobrasco até o carregamento para o mercado externo em Ponta de Tubarão.
>
> Ademais, durante os procedimentos de fiscalização, a própria CVRD (Vale) esclareceu que as pelotas eram entregues no pátio da remetente. Tal fato foi corroborado com visita realizada ao parque fabril da KOBRASCO em 2007, pela autoridade fiscal que procedeu a fiscalização nesta empresa.
>
> Assim, com base neste contrato celebrado em 1998, diferentemente do que foi estipulado no Contrato para Operação da Usina de Pelotização firmado entre a Kobrasco e CVRD, a entrega das pelotas não se dava nos pátios das Brascos, os quais não eram, e continuam não sendo alfandegados, mas sim após o embarque das mesmas nos navios que as destinaram ao exterior.

Dessa forma, uma vez não comprovadas as vendas com fim específico de exportação nos termos exigidos pela legislação a ensejar sua imunidade, tais receitas compõem a base imponível da contribuição, pelo que, quanto a esta matéria, deve ser provido o especial fazendário.

DISPOSITIVO

Forte em todo exposto, conheço do especial fazendário e o provejo parcialmente para declarar que as vendas de pelotas de minério de ferro efetuadas pela KOBRASCO à CVRD não se enquadram na definição de fim específico de exportação, pelo que sobre seus valores incide o PIS.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado.

Com o devido respeito ao voto do ilustre relator, mas divirjo em parte do seu voto quanto à comprovação do fim específico de exportação. As razões da minha divergência estão assentadas no voto do conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, no acórdão nº 9303-008240, o qual também enfrentando recurso especial da Fazenda Nacional em acórdão recorrido do mesmo contribuinte e proferido pela mesma turma de julgamento, assim se manifestou:

> (...)
>
> A Fazenda Nacional alega que as vendas efetuadas para a Cia Valore do Rio Doce não atenderam ao disposto no RT. 1º do Decreto nº 1.248/1972, ou seja, não se comprovou nos autos que tais vendas foram efetuadas com o fim específico de exportação.
>
> No entanto, ao contrário do seu entendimento, a documentação carreada aos autos comprovam que as vendas foram efetuadas com aquele fim.
>
> Do exame dos autos, mais especificamente do Parecer Seort nº 999/2008, às fls. 131-e/149-e, que serviu de base para o Despacho Decisório às fls. 148-e, verifica-se que as glosas efetuadas pela Fiscalização decorreram da tributação das receitas de vendas para a Cia Vale do Rio Doce, sob o fundamento de que não foram efetuadas com o fim específico de exportação, bem como dos créditos apurados sobre despesas incorridas com serviços diversos, discriminados na planilha às fls. 123-e, c/c a tabela às fls. 126-e.
>
> Para comprovar o alegado erro nas notas fiscais de vendas de pelotas de ferro para a Cia Vale do Rio Doce, o contribuinte anexou, ao recurso voluntário, as cópias das correspondências às fls. 968-e/972-e remetidas àquela Companhia, comunicando-lhe o equívoco no código fiscal informado e o código correto, ou seja, CFOP 5.501, que corresponde a vendas de mercadorias para exportação. Também foram apresentadas cópias das correspondências às fls. 974-e e às fls. 975-e, recebidas da Vale, informando que, nos termos contratuais firmados, adquiriu pelotas de ferro produzidas pelo contribuinte, com o fim específico de exportação e declarando que não se creditou da contribuição sobre tais aquisições.
>
> Embora as correspondências informando o equívoco no código fiscal da natureza da operação e o código correto tenham sido remetidas intempestivamente, ou seja, depois de decorridos mais de cinco das emissões das Notas Fiscais das vendas das pelotas de ferro, do exame de cada uma delas, cópias às fls. 32/35, verifica-se que em todas elas consta a informação: "REMESSA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO, INSCRIÇÃO DO DESTINATÁRIO-EXPORTAÇÃO NO DECEX MR DG 3/193, OPERAÇÃO SUJEITA A NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS, CONFORME ARTIGO 4, CAPÍTULO II, § 1 DO DEC. 1090– R/02".
>
> Ora, a informação constante em cada Nota Fiscal de que a mercadoria foi remetida com fim específico de exportação tem mais valor de que o código fiscal da

> operação e constitui prova hábil para comprovar que foram remetidas com este fim e, portanto, sem incidência do PIS, nos termos do art. 5º, inciso III, da Lei nº 10.637/2002. Também a correspondência remetida pela Cia Vale somada à notação nas notas fiscais fortalece a alegação da recorrente de que as vendas foram efetuadas com o fim específico de exportação.
>
> Em face do exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional.
>
> (...)

As situações fáticas são praticamente idênticas entre os dois processos. No presente processo, as provas acima consideradas também foram apresentadas com o recurso voluntário a partir da e-fls. 704.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, também nesta parte.

(documento assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal