



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10930.000026/2005-23
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-009.340 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 14 de agosto de 2019
Recorrente VANCOUROS INDUSTRIA E COMERCIO DE COUROS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. CONTRATO DE CâMBIO.
EXPORTAÇÃO. RECEITAS. ISENÇÃO.

As receitas financeiras correspondentes às variações cambiais ativas, decorrentes de fechamento de contratos de câmbio, vinculadas à exportação de mercadorias e serviços, estão isentas (imunes) da contribuição por força do disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II, do RICARF. c/c a decisão do STJ, no REsp 1.221.170/PR, sob o regime repetitivo.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO.
COMBUSTÍVEL PARA TRANSPORTE DE MATÉRIA-PRIMA.

Os combustíveis e lubrificantes aplicados em veículos próprios, utilizados para o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou acabados, entre estabelecimentos do sujeito passivo.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. GASTOS COM ESTUFAGEM DE
CONTAINERS.

A operação de estufagem de containers se resume ao acondicionamento do produto pronto, portanto os respectivos gastos não se confundem com o custo de armazenagem nem com o frete na venda. Adicionalmente, por referirem-se a produtos acabados, não caracterizam insumo. Assim, não é possível o desconto de créditos sobre esses valores.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.
SERVIÇOS DE CORRETAGEM NA AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA.

Os serviços de corretagem, na aquisição de matéria-prima, integram o custo de aquisição de insumos, permitindo seu creditamento. Esse crédito somente pode ser apropriado na mesma proporção do crédito previsto para os insumos adquiridos.

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 voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial nos

seguintes termos: (i) reconhecer a não incidência da contribuição sobre as receitas de variações cambiais decorrentes do fechamento de contratos de câmbio vinculados à exportação de mercadorias e serviços; e (ii) afastar a glosa sobre a apuração de créditos relativamente aos gastos com combustíveis e lubrificantes para os veículos próprios, visando ao transporte das matérias-primas entre seus estabelecimentos e sobre as comissões pagas a pessoas jurídicas pela compra de insumos, na proporção do crédito devido pelo insumo adquirido, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento integral e o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe negou provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento (e-fl. 28), protocolado em 10/01/2005, de créditos originários relativa ao 4º trimestre de 2004, no valor originário de R\$ 303.429,11 eu seria utilizado para a realização de diversas compensações.

A DRF em Londrina exarou despacho decisório (e-fls. 217 a 225), em 14/11/2007, no qual reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, no montante de R\$300.622,43.

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, às e-fls. 254 a 260. A 5ª Turma da DRJ/CTA exarou o acórdão nº 06-20.111, em 26/11/2008, às e-fls. 263 a 276, no qual, por unanimidade, negou provimento à manifestação de inconformidade do sujeito passivo. Irresignada, a contribuinte, interpôs recurso voluntário, às e-fls. 280 a 288, alegando, em apertado resumo:

1. alega que as variações cambiais não são tributadas por serem decorrentes de exportação;
2. pede o restabelecimento do crédito glosado por entender necessário à atividade:
 - a. comissão na compra de insumos é gasto necessário à sua aquisição;
 - b. combustível para transporte de matéria-prima é gasto necessário à produção;

- c. despesas com exportação (estufamento de containeres), compõe o frete e armazenagem na venda; e
3. requer a incidência da taxa SELIC sobre os valores a serem ressarcidos.

O recurso voluntário foi apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento em 07/04/2011, resultando no acórdão nº 3402-001.106, que tem as seguintes ementas:

PIS/COFINS – BASE DE CÁLCULO – EXCLUSÕES – PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E ISONOMIA.

As autoridades administrativas e tribunais que não dispõem de função legislativa não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, benefícios de exclusão da base de cálculo do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem. Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados e administradores essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a convertê-los em inadmissíveis legisladores positivos, condição institucional esta que lhes é recusada pela própria Constituição Federal.

COFINS NÃO CUMULATIVIDADE FALTA DE RECOLHIMENTO CRÉDITOS INDEVIDOS – COMISSÕES DE COMPRAS, COMBUSTÍVEIS DA FROTA E ESTUFAMENTO DE CONTAINERS LEIS Nº 10.637/02 E Nº 10.684/03.

O princípio da não cumulatividade do COFINS visa *neutralizar a cumulação das múltiplas incidências* da referida contribuição nas diversas etapas da cadeia produtiva até o consumo final do bem ou serviço, de modo a *desonerar os custos de produção* destes últimos. A expressão “*bens e serviços utilizados como insumo*” empregada pelo legislador, designa cada um dos elementos necessários ao processo de produção de bens ou serviços, o que obviamente exclui a possibilidade de crédito relativamente aos custos incorridos nas etapas anterior e posterior à produção, como é o caso de Comissões de compras, Combustíveis da frota e com Estufamento de containers, cujo crédito é desautorizando..

O acórdão teve o seguinte teor:

ACORDAM os membros do Colegiado por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso.

Recurso especial da contribuinte

Cientificada do acórdão nº 3402-001.106, a contribuinte interpôs recurso especial de divergência às e-fls. 362 a 374, em 26/11/2012.

Afirma a divergência com relação a duas matérias: a) inclusão da variação cambial positiva nas receitas tributáveis decorrentes de exportações pela contribuições do PIS e da Cofins; e b) créditos na aquisição de insumos nas despesas com comissões para aquisição de matéria-prima, aquisição de combustíveis e lubrificantes para os veículos próprios, visando o transporte das matérias-primas entre estabelecimentos da contribuinte, e despesas de armazenagem com manuseios de containers.

Para tal divergência, o sujeito passivo esgrime os arestos paradigmas de nº3101-01.106 e nº 3101-01.107 e nº 3101-01.108, em julgados da própria contribuinte em outra Turma, nos quais se entende que os ingressos decorrentes da variações cambiais positivas vinculadas às exportação não se incluem na base de cálculo das contribuições para a Cofins, e que os gastos gerais que a pessoa jurídica necessita incorrer para produção de bens ou serviços podem constituir crédito de insumos, afastando as mesmas glosas que aqui se discute.

O então Presidente da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, analisou o recurso especial de divergência da contribuinte, em 25/06/2015, no despacho de e-fls. 423 a 425, e, com base no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256 de 22/06/2009, deu-lhe seguimento.

Contrarrazões da Fazenda

Cientificada do despacho de admissibilidade do recurso especial em 29/06/2015 (e-fl. 426), a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões em 06/07/2015, às e-fls. 427 a 438.

A Procuradora reafirma os entendimentos postos no acórdão recorrido, seja com base na legislação, seja com base em julgados do CARF da mesma contribuinte e para as mesmas matérias e assim, pleiteia a negativa de provimento ao recurso especial de divergência do sujeito passivo, para manutenção da decisão da Turma *a quo*.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso especial de divergência da contribuinte é tempestivo, cumpre os demais requisitos regimentais, por isso dele conheço

O Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do RE nº 627.815, sob o regime de repercussão geral, decidiu que as variações cambiais ativas decorrentes de fechamento de contratos câmbio, vinculados à exportação de mercadorias e serviços, não estão sujeitas à tributação do PIS e da Cofins, nos termos da seguinte ementa:

"EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supra-legal máxima efetividade.

II - O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas.

III – O legislador constituinte ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as “receitas decorrentes de exportação” conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto.

IV - Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

V - Assenta esta Suprema Corte, ao exame do leading case, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos.

VI - Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal.

Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC."

Assim, por força do disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II, do RICARF, aplica-se ao presente caso essa decisão do STF, para reconhecer a não incidência da contribuição sobre as receitas de variações cambiais decorrentes do fechamento de contratos de câmbio vinculados à exportação de mercadorias e serviços.

Já quanto às glosas dos créditos relativos a supostos insumos, inicio por analisar a questão dos combustíveis e lubrificantes para os veículos próprios, visando o transporte das matérias-primas entre estabelecimentos da contribuinte e para tanto adoto algumas das considerações do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018. Ressalvo não comungar de todas as argumentações nele postas, entretanto, concordo com suas conclusões por isso o transcrevo no que se aproveita como razão de decidir deste caso:

138. Conforme se explanou acima, o conceito de insumos (inciso II do caput do art. 3º Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, se de um lado é amplo em sua definição, de outro restringe-se aos bens e serviços utilizados no processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, não alcançando as demais áreas de atividade organizadas pela pessoa jurídica.

139. Daí, considerando que combustíveis e lubrificantes são consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos de qualquer espécie, e, em regra, não se agregam ao bem ou serviço em processamento, conclui-se que somente **podem ser considerados insumos do processo produtivo quando consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.**

(...)

141. Todavia, com base no conceito de insumos definido na decisão judicial em voga, deve-se reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens ou de prestação de serviços, inclusive pela produção de insumos do insumo efetivamente utilizado na produção do bem ou serviço finais disponibilizados pela pessoa jurídica (insumo do insumo).

(...)

144. Diante do exposto, exemplificativamente, permitem a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos combustíveis consumidos em: a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; **b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica;** c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte, etc. Já em relação a "gastos com veículos" que não permitem a apuração de tais créditos, citam-se, exemplificativamente, gastos com veículos

utilizados: a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes; etc.

(Negritei.)

Saliento que, conforme relatado pela fiscalização em Termo de Informação Fiscal, à e-fls. 198, a contribuinte informa que a "conta contábil de 'COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTES' em nosso livro Razão são materiais (óleo diesel e lubrificantes) consumidos na frota própria de caminhões da empresa, utilizados para realizar o transporte da matéria prima", sem que isso tenha sido infirmado.

Por essas razões, há que se afastar as glosas dos créditos apurados com base nos gastos relativos aos combustíveis e lubrificantes aplicados em veículos próprios, utilizados para transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

Quanto à estufagem de containers, inicialmente imaginei que essa atividade pudesse fazer parte do custo de armazenagem para venda, atendendo o disposto no inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor. (...)

Entretanto, por definição, essa operação se resume ao acondicionamento de produto pronto em container, para envio. Portanto, não se confunde com o armazenamento propriamente dito, nem com o frete na operação de venda. Saliente-se que, por se referir a produto acabado, também não pode ser considerado como insumo.

Portanto, deve ser mantida a glosa do crédito sobre tais custos.

Por fim, no tocante às comissões pagas na compra das matérias-primas, em momento anterior, no acórdão nº 9303-007291, em 15/08/2018, ao elaborar o voto vencedor, entendi pela possibilidade de os gastos com corretagem, na atividade de compra de café para comercialização posterior, se consubstanciarem como insumos, tratei a corretagem como essencial à atividade e, assim, componente do custo de aquisição dos insumos, tal como ocorre com o frete sobre a aquisição de insumos. Hoje, com arrimo nas conclusões do Parecer Normativo RFB nº 5 de 17/12/2018, destaco que esse entendimento está apresentada dos parágrafos 158 a 160, a seguir:

158. Assim, após a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 (que adequou a legislação tributária federal à legislação societária e às normas contábeis), estão incluídos no custo de aquisição dos insumos geradores de créditos das contribuições, entre outros, os seguintes dispêndios suportados pelo adquirente:

- a) preço de compra do bem;
- b) transporte do local de disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente;
- c) seguro do local de disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente;
- d) manuseio no processo de entrega/recebimento do bem adquirido (se for contratada diretamente a pessoa física incide a vedação de creditamento estabelecida pelo inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003);

e) outros itens diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados;

f) tributos não recuperáveis.

159. Fixadas essas premissas, dois apontamentos acerca do cálculo do montante apurável de créditos com base no custo de aquisição de insumos são muito importantes.

160. A uma, deve-se salientar que o crédito é apurado em relação ao item adquirido, tendo como valor-base para cálculo de seu montante o custo de aquisição do item. Daí resulta que o primeiro e inafastável requisito é verificar se o bem adquirido se enquadra como insumo gerador de crédito das contribuições, e que:

a) se for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição poderão ser incluídos no valor-base para cálculo do montante do crédito, salvo se houver alguma vedação à inclusão;

b) ao revés, se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição também não permitirão a apuração de créditos, sequer indiretamente.

Por essas razões, considero procedente o recurso especial de divergência da contribuinte relativamente à glosa dos créditos relativos aos gastos com comissões, que deve ser revertida em parte, na proporção do crédito devido pelo insumo adquirido.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto para que se considere procedente em parte o recurso especial de divergência do sujeito passivo, para:

a) reconhecer a não incidência da contribuição sobre as receitas de variações cambiais decorrentes do fechamento de contratos de câmbio vinculados à exportação de mercadorias e serviços; e

b) afastar a glosa sobre a apuração de créditos relativamente aos gastos com combustíveis e lubrificantes para os veículos próprios, visando ao transporte das matérias-primas entre seus estabelecimentos e sobre as comissões pagas a pessoas jurídicas pela compra de insumos, na proporção do crédito devido pelo insumo adquirido.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos