



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10930.000581/2006-36
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3002-000.741 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 16 de maio de 2019
Recorrente VANCOUROS COMÉRCIO DE COUROS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CALCULO. CRÉDITOS. INSUMOS. DECISÃO DO STJ EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO.

Para fins de apuração de crédito de PIS não-cumulativo, adota-se a interpretação intermediária construída originalmente no CARF e objeto da decisão do STJ no REsp nº 1.221.170/PR quanto ao conceito de insumo, tornando-se imperativa para o reconhecimento do direito ao crédito a análise acerca da sua essencialidade/relevância.

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVO. RECEITAS DE VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. IMUNIDADE. DECISÃO DO STF EM REPERCUSSÃO GERAL.

O STF pacificou, por meio de decisão proferida no RE nº 627.815/PR sob a sistemática de repercussão geral, que as receitas das variações cambiais ativas integram as receitas decorrentes de exportação, sobre as quais não incide o PIS/Pasep cumulativo, entendimento esse vinculante para o CARF.

ESTOQUE DE ABERTURA ADQUIRIDO DE PESSOA FÍSICA. IMPUGNAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE PROVAS. ÔNUS.

Cabe à interessada o ônus de apresentar comprovação no sentido de infirmar a glosa de créditos vinculados ao estoque de abertura adquirido de pessoa física.

RESSARCIMENTO. JUROS EQUIVALENTES A TAXA SELIC. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

É incabível a incidência de juros compensatórios com base na taxa Selic sobre valores recebidos a título de ressarcimento de créditos relativos ao PIS, por falta de previsão legal.

INSUMO. PAGAMENTO DE COMISSÃO NA COMPRA DE MATÉRIA-PRIMA. VEDAÇÃO.

As despesas relativas ao pagamento de comissões na compra de matéria-prima não são passíveis de serem creditadas por não se enquadrarem no conceito de insumo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, reconhecer o direito creditório relacionado à exclusão das variações cambiais ativas da base de cálculo do PIS-exportação; (ii) por unanimidade de votos, rejeitar o direito ao creditamento quanto à estufagem de containeres e estoque adquirido de pessoa física e rejeitar a incidência da taxa Selic sobre os valores a serem restituídos e; (iii) por maioria de votos, rejeitar o direito ao creditamento quanto aos valores relativos às despesas com comissões na compra de matérias-primas e às despesas com combustíveis, vencida a conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, que reconhecia o direito creditório quanto a tais itens.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard – Presidente e Redatora Designada

(documento assinado digitalmente)

MARIA EDUARDA ALENCAR CÂMARA SIMÕES - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Carlos Alberto da Silva Esteves.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão da DRJ, às fls. 569/573 dos autos:

Trata a presente lide das declarações de compensação listadas na tabela de fls. 269-verso, protocolizadas entre 15/12/2005 e 12/04/2006, em que se indica como direito creditório o ressarcimento da contribuição ao PIS não cumulativa, que derivaria de - Crédito da Contribuição para o PIS/Pasep Apurado no Mês - Mercado Externo (ss' 1º do art. 5º da Lei n.º 10.637, de 2002).

Analisando os documentos trazidos aos autos, a Seção de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal em Londrina (Safis/DRF/LON) emitiu o Termo de Informação Fiscal de fls. 253/262, opinando pelo reconhecimento parcial do direito creditório no montante de R\$ 59.353,47.

Com base nessa informação fiscal, a Delegacia da Receita Federal em Londrina emitiu, às fls. 269/273, o Parecer/Saort/DRF/LON n.º 517/2007, e o respectivo Despacho Decisório, com as seguintes decisões: (a) reconhecer parcialmente o direito creditório da interessada no montante de 59.353,47, como saldo de seus créditos de tributo, relativos ao 4º trimestre de 2005, a ser integralmente utilizado em compensações efetuadas pela própria empresa; (b) homologar parcialmente as compensações conforme indicado no quadro de fl. 273/273-verso.

Cientificada desse despacho decisório em 01/12/2007, conforme consta à fl. 284, a requerente, por meio de representante legal (procuração de fl. 292), apresenta a manifestação de inconformidade de fls. 285/291, protocolizada em 26/12/2007, a seguir sintetizada.

Após resumir os fatos que levaram à emissão do despacho decisório, a interessada manifesta sua inconformidade em relação à parcela não reconhecida do direito creditório e, conseqüentemente, em relação às parcelas não homologadas de suas compensações declaradas.

Assim, no item "Quanto a inclusão de receitas originariamente não consideradas pelo contribuinte", contesta a inclusão da variação cambial ativa no critério de proporcionalidade para verificação do percentual relativo às receitas de exportação em relação à sua receita bruta total, alegando ser incorreta sua classificação como receita

meramente financeira, posto que originária de exportação; Cita a propósito o art. 21, I, da IN SRF n.º 600, de 2005, após o que afirma: "Diante destes fundamentos, pelo critério da proporcionalidade, REQUER seja reformada a decisão recorrida, para incluir a receita financeira, decorrente de variação cambial ativa, nas RECEITAS DE EXPORTAÇÃO, por serem originárias de operação de exportação, devendo, portanto serem consideradas como 'custos, despesas e encargos vinculados as receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior", ao fim desse item, caso não seja esse o entendimento do órgão julgador, faz o seguinte pedido: "requer seja considerado o critério originário adotado pela requerente, de não considerar estas receitas financeiras, inclusive aquelas decorrentes de descontos obtidos, juros recebidos e rendas sobre aplicação financeira, uma vez que sequer formulado fundamentação capaz pela autoridade recorrida, para acobertar sua inclusão."

Já, sob o título "Quanto aos custos/despesas excluídos do cálculo pela decisão recorrida", argumenta que não pode prosperar o despacho decisório, na parte que excluiu custos/despesas dos cálculos apresentados pela contribuinte, sob o entendimento equivocado de que não dariam direito a crédito; dividindo esse título em subitens, no tópico "das despesas com comissões-", citando o art. 3º, II, da Lei n.º 10.637, de 2002, diz que da análise desse dispositivo, ao contrário do entendimento do fisco, a comissão que teria pago a outra pessoa jurídica sobre a compra de couro bovino, utilizado como insumo em seu processo produtivo, seria, portanto, custo/despesa que dá direito a crédito.

Por sua vez, no subitem "Das despesas com combustível e manutenção de veículo", tendo por base o mesmo dispositivo legal (art. 3º, II, da Lei n.º 10.637, de 2002), sustenta que também não merece prosperar o entendimento do fisco de desconsiderar as despesas com combustível/manutenção como custo/despesa que dá direito a crédito do PIS, isso mesmo depois de ter esclarecido que 'o combustível é utilizado em caminhão próprio, no transporte da matéria-prima (couros in natura) até a indústria onde se inicia a primeira etapa de industrialização'; portanto, assevera que as despesas com combustível dão direito a crédito, por se enquadrar no referido texto legal.

Já, no subitem "Das despesas com exportação", mencionando os serviços de "estufamento de containeres -", contesta o posicionamento do fisco de não lhe conceder o direito ao crédito de PIS; diz que tais serviços estariam diretamente ligados à armazenagem, já que tratar-se-iam de forma eficaz de se acondicionar a mercadoria dentro dos containeres para armazenagem e embarque.

Por seu turno, no item "Quanto ao crédito presumido sobre o estoque de abertura", alega que relativamente à glosa sobre o estoque de abertura adquirido de pessoa física a decisão fiscal não merece prosperar, haja vista que teria importado em custo sobre a produção e, portanto, deveria compor seu direito creditório.

Sob os títulos "Quanto à consolidação dos valores" e "Quanto às declarações de compensação não homologadas", em razão dos argumentos antes referidos, impugna a consolidação dos valores feitos pela decisão recorrida, em detrimento ao cálculo originariamente apresentado por ela, propugna pela reforma da parte glosada, com o reconhecimento dos créditos objeto do pedido de ressarcimento como legítimos e suficientes, considera improcedente a homologação parcial das compensações declaradas, pedindo, assim, a homologação total das tais compensações.

Por fim, em face do alegado, requer a reforma da decisão recorrida, reconhecendo-se a legitimidade da totalidade do direito creditório pleiteado no pedido de ressarcimento formulado, e a homologação total das declarações de compensação; agrega, ainda "110 intuito de minimizar os prejuízos até então suportados pela Requerente", na hipótese de remanescer crédito a ser ressarcido, que a ele sejam acrescidos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, calculados a partir da data do protocolo até a data do respectivo ressarcimento/compensação.

À fl. 293, despacho da Saort/DRF/Londrina, atestando a tempestividade da manifestação de inconformidade.

O contribuinte foi intimado acerca desta decisão em 13/12/2008 (vide AR à fl. 601 dos autos) e, insatisfeito com o seu teor, interpôs, em 09/01/2009, Recurso Voluntário (fls. 603/619).

Em seu recurso, o contribuinte repisou os argumentos da sua manifestação de inconformidade e, em relação à negativa do acórdão sobre seu pedido de correção do valor a ser ressarcido pela SELIC, argumentou, com base no artigo 39 da Lei 9.250/95 e em decisões do Segundo Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais que “ao Pedido de Ressarcimento deverá incidir, nos termos da lei, a SELIC, até o mês anterior à compensação/restituição e 1%, relativamente ao mês da efetiva compensação/restituição, para que seja assegurado à Recorrente a recomposição do valor daquilo que lhe fora obstado utilizar”.

Pedi, ao fim, a reforma da decisão recorrida para reconhecer-se integralmente o direito creditório dos valores glosados, homologar-se as declarações de compensação não homologadas pela decisão recorrida e reconhecer-se o direito de atualização pela SELIC de eventuais créditos remanescentes.

Não juntou novos documentos com seu recurso.

Os autos, então, vieram-me conclusos para fins de análise do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira MARIA EDUARDA ALENCAR CÂMARA SIMÕES, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Consoante acima narrado, são os seguintes os tópicos a serem abordados nesta oportunidade por este Colegiado: (i) variação cambial ativa decorrentes de exportação; (ii) despesas com comissões na compra de matéria-prima; (iii) despesas com estufagem de contentainers; (iv) gastos efetuados com veículo próprio, combustíveis e manutenção de veículos; (v) estoque de abertura adquirido de pessoa física; (vi) ressarcimento - SELIC.

1. Das variações cambiais ativas

Sobre este ponto, a Câmara Superior desta Turma de Julgamento possui entendimento pacificado no sentido de que as variações cambiais ativas integram a receita de exportação, atraindo assim a regra da imunidade do art. 149, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição Federal.

É o que se infere, por exemplo, da ementa a seguir transcrita, objeto do Acórdão nº 9303-008.114 publicado em 19/02/2019:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2003

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVO. RECEITAS DE VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. IMUNIDADE.

As receitas das variações cambiais ativas integram as receitas decorrentes de exportação, atraindo, assim, a regra da imunidade do art. 149, §2º, inciso I, da Constituição Federal para afastar a incidência do PIS/Pasep não-cumulativo.

TRIBUNAIS SUPERIORES. REPERCUSSÃO GERAL. NECESSIDADE DE REPRODUÇÃO DAS DECISÕES PELO CARF.

Nos termos do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" e §2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os membros do Conselho devem observar as decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária. (Acórdão 9303-008.114 publicado em 19/02/2019).

Por concordar com a fundamentação ali posta, transcrevo a seguir parte do voto proferido pela Conselho Relatora, adotando-a como razão de decidir:

No mérito, cinge-se a controvérsia à possibilidade de incidência do PIS/Pasep não-cumulativo sobre as variações cambiais ativas decorrentes de exportação, devido à imunidade do art. 149, §2º, inciso I da CF/88. Ocorre que as variações cambiais ativas são oriundas e inerentes aos contratos de exportações de bens, decorrendo diretamente do negócio jurídico realizado pela empresa. Assim, não podem as operações cambiais ser dissociadas da exportação das mercadorias, por resultarem de exigência de outros países para os quais a Contribuinte efetua as exportações. Portanto, a imunidade do PIS e da COFINS (cumulativas e não-cumulativas) prevista no art. 149, §2º, inciso I da Constituição Federal para as receitas decorrentes de exportação, abrange as variações cambiais ativas. A regra da imunidade visa impedir a incidência das contribuições sobre todas as receitas decorrentes da venda de mercadorias e serviços para o exterior, originadas do mesmo fato gerador, qual seja, a operação de exportação. Não é possível segregar as receitas da venda de mercadorias das variações cambiais ativas, por se constituírem em exigência das relações de comércio internacional. O Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, reconheceu que as receitas das variações cambiais ativas integram as receitas decorrentes de exportação, atraindo, assim, a regra da imunidade para afastar a incidência do PIS e da COFINS. A decisão foi proferida nos autos do recurso extraordinário nº 627.815/PR, de relatoria da Ministra Rosa Weber, cujos fundamentos foram sintetizados na seguintes ementa, in verbis:

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 supralegal 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. 543B, § 3º, do CPC. (RE 627815, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 23/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL MÉRITO DJe192 DIVULG 30092013 PUBLIC 01102013) No mesmo sentido, manifestou-se o Superior Tribunal de Justiça ao julgar o AgRg no AREsp 23033/RS, de relatoria do Ministro Arnaldo Esteves Lima, e cujos fundamentos do acórdão foram sintetizados na seguinte ementa: TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. VARIAÇÃO CAMBIAL. NÃO INCIDÊNCIA. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. A incidência de PIS e Cofins sobre as receitas decorrentes de variações cambiais positivas deve ser afastada em face da regra de imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, estimuladora da atividade de exportação (AgRg no REsp 1.143.779/SC, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, Primeira Turma). 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no AREsp 23.033/RS, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/12/2011, DJe 12/12/2011)

É válido destacar, ainda, que a matéria acima fora julgada pelo STF sob a sistemática de repercussão geral, vinculando, portanto, este Colegiado, em razão do disposto no art. 62, §2º, do Regimento Interno do CARF, *in verbis*:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...).

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Voto, portanto, no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte neste ponto.

2. Do conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS em razão do princípio da não-cumulatividade - linhas gerais

A análise dos presente caso perpassa pela definição do conceito de insumos para fins de incidência do PIS.

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

No que tange à referida alínea II, que trata da tomada de créditos no caso de insumos, é cediço que, por muito tempo, este Colegiado enfrentou a discussão sob a ótica de qual seria a interpretação mais adequada (com respaldo na legislação do IPI e do IR, por exemplo), ou

ainda conferindo uma interpretação própria com base na legislação do PIS e da COFINS (construção realizada por meio de julgados do CARF).

Nos termos dos julgados até então proferidos por este Conselho, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade. Referido critério traduzia uma posição "intermediária" construída pelo CARF, na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço utilizado como insumo e a atividade empresarial desempenhada pelo Contribuinte.

Portanto, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua essencialidade à atividade desempenhada pela empresa, direta ou indiretamente.

A matéria, então, repleta de controvérsias e complexidades, veio a ser analisada pelo STJ em sede de recursos repetitivos. A partir da decisão prolatada no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, cujo trecho da ementa mais relevante encontra-se transcrito a seguir, fica este Conselho vinculado à aplicação do conceito de insumo ali definido, por força do já referido art. 62, §2º, do Regimento Interno do CARF.

b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de **essencialidade ou relevância**, ou seja, considerando-se a **imprescindibilidade ou a importância de determinado** item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (grifado)

Para que melhor se compreenda o conceito acima posto, transcrevo abaixo as razões de decidir, extraídas do voto da Ministra Regina Helena Costa e adotadas pelo Ministro Relator como razão de decidir:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o **critério da essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, **constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência**.

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva** (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), **seja por imposição legal** (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

.....
Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, **casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa**.(grifado)

Ou seja, tem-se que o conceito de insumo a ser adotado por este Colegiado deverá se pautar em um dos dois critérios acima postos, quais sejam: i) essencialidade, assim considerada pela sua imprescindibilidade, por constituir elemento estrutural e inseparável do processo produtivo e cuja subtração importe na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção do bem ou, ao menos, em substancial perda de qualidade do produto ou serviço; e ii)

relevância, assim considerada por sua importância ou, mesmo quando não seja essencial, por integrar o processo de produção pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.

Nesse contexto, o que importa para fins de apropriação de crédito, portanto, é se o custo ou a despesa são essenciais/relevantes ao processo produtivo ou à prestação dos serviços. Ou seja, torna-se necessária a análise casuística de cada uma das rubricas cujas glosas foram realizadas pela fiscalização, para fins de identificar se estas se amoldam aos critérios acima dispostos.

Para tanto, importa observar o teor do documento de fls. 178 e seguintes dos autos, em que consta a descrição do processo produtivo da Recorrente (processo de industrialização do couro).

Por derradeiro, não é demais registrar que, além desses dois critérios, aplicáveis ao conceito de insumos, há ainda as hipóteses expressas de permissão ou de vedação ao creditamento, dispostas nos demais incisos do art. 3º da Lei nº 10.637/2002.

Após delineadas essas linhas gerais, parto para a análise específica de cada uma das rubricas objeto da presente contenda.

2. 1. Das despesas com comissões na compra de matéria-prima

A primeira despesa que cumpre-nos analisar é a relacionada ao pagamento de comissões na compra de matéria-prima (aquisição de couro bovino).

A DRJ entendeu por afastar o direito a tal crédito sob o fundamento de que "o termo **insumo** não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que produz despesa necessária à atividade da empresa, mas, tão-somente, como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, sejam, **direta e efetivamente**, aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço". Como se viu acima, este entendimento encontra-se superado, não podendo mais ser adotado por este Colegiado, por força da decisão proferida pelo STJ em sede de recurso repetitivo.

Ao analisar o caso sob a ótica do decidido pelo STJ, então, entendo que esta despesa é essencial ao desempenho da atividade produtiva da Recorrente, pois sem que tenha sido adquirida a matéria prima, não há como a Recorrente realizar o seu processo produtivo.

Entendo, inclusive, que tal despesa atende também ao critério de relevância, visto que está atrelada à singularidade da cadeia produtiva da Recorrente, visto que necessita de forma imprescindível do couro para a sua produção e, em razão das peculiaridades do mercado, esta aquisição requer o pagamento de comissão.

Voto, portanto, no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo Recorrente neste ponto, determinando que seja procedida à reversão da glosa indevidamente considerada pela fiscalização.

2.2. Das despesas com estufagem de containeres

A segunda glosa que deverá ser analisada está relacionada às despesas com estufagem de containeres. Quanto a esta despesa, cumpre trazer os esclarecimentos postos na decisão recorrida:

"estufagem é o ato de se colocar diversas cargas, grandes ou pequenas, em uma unidade maior, no caso o Container. A própria contribuinte, em resposta à intimação Soon n.º 113/2007 (fl. 222), esclarece que o serviço de estufamento consiste no 'carregamento de paletes para o container' e que 'após a estufagem os container são disponibilizados para

o Terminal de carregamento onde são embarcados em navios para exportação ao destino final".

Diante da descrição acima posta, entendo que esta despesa não é essencial ou mesmo relevante para o processo produtivo da recorrente. Ela é relevante para fins de concretizar o processo de exportação dos produtos em tela, após finalizado o processo produtivo. Tal relevância, contudo, no meu entender, não atende aos critérios definidos pelo STJ no RESP nº 1.221.170/PR. Logo, não se enquadra no conceito de insumos disposto na alínea II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002.

Por outro lado, entendo que tampouco assiste razão ao contribuinte quanto à sua pretensão de aplicação do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, *in verbis*:

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

A uma porque a referida lei rege as hipóteses de creditamento relacionadas à COFINS, enquanto a presente demanda versa sobre PIS. A duas porque entendo que tais despesas também não se inserem no conceito de armazenagem, para que se pudesse cogitar da aplicação deste inciso.

Entendo, pois, que deverá ser negado provimento ao pleito da Recorrente quanto a tais despesas.

2.3 Dos gastos com combustíveis

Quanto aos gastos com combustíveis, esclareceu o Recorrente que "o combustível é utilizado em caminhão próprio, no transporte da matéria-prima (couros in natura) até a indústria onde se inicia a primeira etapa de industrialização".

Em tal caso, entendo que tais despesas são essenciais ao processo produtivo da Recorrente, pois não há como a Recorrente realizar a sua produção industrial sem que o couro *in natura* chegue na indústria para fins de beneficiamento. Como se não bastasse, especificamente no que tange ao combustível vê-se que esta despesa encontra previsão expressa no próprio inciso II, o qual assim dispõe:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Voto, portanto, no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário do Recorrente neste ponto.

3. Do estoque de abertura adquirido de pessoa física

Quanto a este tópico, assim se manifestou a DRJ na decisão Recorrida:

Relativamente aos itens glosados, intitulados no precatado Termo de Informação Fiscal como "Crédito Presumido — Estoque de abertura", a interessada faz a seguinte consideração: "*relativamente à glosa sobre o estoque de abertura adquirido de pessoa física, não merece prosperar a decisão recorrida, haja vista que importaram custo sobre a produção, e portanto, devem compor o direito creditório da recorrente.*" ;

entretanto, além dessa alegação genérica, a contribuinte não traz aos autos qualquer prova que possa infirmar as razões que levaram o fisco referida glosa, suficientemente descritas às fls. 260/261. A propósito, vejam-se o que disciplinam o art. 16, III e § 40, e art. 17, ambos do Decreto n.º 70.235, de 1972, já com as alterações introduzidas pelas Leis n.º 8.748, de 1993 e n.º 9.532, de 1997, *in verbis*:

Art. 16. A impugnação mencionará:

III - Os motivos de fato e de direito em t que se fundamenta, Os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

4º A prova documental será apresentada na impugnação. precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Portanto, cabendo à contribuinte o ônus de comprovar as suas alegações, e não tendo sido carreados aos autos elemento de prova algum que pudesse afastar as razões que conduziram o fisco às glosas efetuadas, tais glosas devem ser mantidas.

Dessa forma, quanto a todos os itens tratados neste tópico, opina-se pela manutenção das glosas feitas pela DRF/Londrina.

Em seu Recurso Voluntário, então, o Recorrente limitou-se a alegar que "Relativamente à glosa sobre o estoque de abertura adquirido de pessoa física, não merece prosperar a decisão recorrida, haja vista que importaram custo sobre a produção, e portanto, devem compor o direito creditório da Recorrente".

Ou seja, não trouxe nenhum elemento adicional apto a abalar a conclusão a que chegou a DRJ na decisão recorrida, razão pela qual entendo que esta deverá ser mantida, por seus próprios fundamentos.

4. Da incidência da taxa SELIC

Quanto à pretensão de incidência da taxa SELIC sobre os valores a serem ressarcidos/compensados, entendo que não assiste razão à Recorrente, em razão da inexistência de previsão legal nesse sentido. Logo, em atenção ao princípio da legalidade, não há como se conceder ao Recorrente atualização não prevista em lei.

Da mesma forma, inexistente decisão judicial que acoberte a pretensão da Recorrente. Como é cediço, a decisão proferida pelo STJ no RESP nº 1.035.847/RS, em sede de recursos repetitivos, tratou da incidência da SELIC nos casos de ressarcimento/compensação de crédito presumido de IPI, em que atos normativos infralegais obstaculizaram o creditamento por parte do sujeito passivo. Não é esta, contudo, a hipótese dos presentes autos, que versa sobre pedido de compensação em que se indica como direito creditório o ressarcimento da contribuição ao PIS-exportação.

Nesse contexto, inaplicável as decisões colacionadas aos autos pelo Recorrente em seu Recurso Voluntário, as quais versam sobre casos de crédito presumido de IPI, não se amoldando, portanto, à hipótese ora sob análise.

5. Da conclusão

Diante das razões acima expostas, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no presente, para fins de reconhecer o seu direito à: (i) exclusão das variações cambiais ativas da base de cálculo do PIS-exportação; (ii) reconhecer o direito ao creditamento quanto aos valores relativos às despesas com comissões na compra de matérias-primas e às despesas com combustíveis.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

MARIA EDUARDA ALENCAR CÂMARA SIMÕES

Voto Vencedor

Conselheira Larissa Nunes Girard, Redatora Designada.

Com a devida vênia, dirirjo da conselheira relatora apenas em relação aos itens 2.1) Das despesas com comissões na compra de matéria-prima e 2.3) Dos gastos com combustíveis.

Em relação ao primeiro item, pagamento de comissão na operação de compra de couro bovino, entendo que se trata de despesa que não se enquadra no conceito de insumo, nos termos em que desenvolvido no julgamento do recurso repetitivo pelo STJ.

Relembrando os termos da decisão, tem-se por essencial aquele item do qual o produto dependa intrínseca e fundamentalmente. Ainda, considera-se insumo o item/gasto que constitui elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou, quando menos, que a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

A meu ver, o gasto com comissão paga na compra do couro não atende a nenhum dos quesitos acima. A despesa relativa à contratação de um serviço que pode até facilitar ou acelerar o processo de aquisição do insumo, com ele não se confunde.

Pelo critério de relevância, entendo que menos ainda tal despesa se qualifica como insumo, pois atribui-se o critério de relevância ao item que, embora não indispensável à elaboração do próprio produto, integra o processo de produção.

Por esse motivo, voto por negar provimento neste item.

Em relação ao segundo item, gastos com combustível no transporte do couro até a indústria onde irá se iniciar a primeira etapa de industrialização, adoto raciocínio semelhante ao exposto anteriormente.

Por certo que não se pretende dar o tratamento estrito do IPI, inaplicável em relação às contribuições sociais, mas é necessário que exista alguma correlação entre a despesa e o processo produtivo. Entendo que o gasto com combustível no caminhão que irá transportar o couro possui outra natureza.

Concordo com a relatora no sentido de que combustível pode ser insumo, mas essa caracterização deve ser feita caso a caso, a depender do momento e da forma de utilização do produto. Por exemplo, o combustível utilizado por máquinas agrícolas para preparo do terreno, plantio, irrigação, etc. é inegavelmente insumo para uma empresa que se dedique à atividade agrícola. No caso em tela, entretanto, entendo descabido.

Voto, portanto, no sentido de negar provimento também neste ponto.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard