



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

Processo n° 10930.002703/2005-48
Recurso n° 270.672 Voluntário
Acórdão n° **3803-02.688 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 22 de março de 2012
Matéria COFINS NÃO CUMULATIVA
Recorrente VANCOUROS COMÉRCIO DE COUROS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL. NÃO INCIDÊNCIA.

As variações cambiais ativas pertinentes a contrato de câmbio vinculado a exportação são receitas vinculadas ao ato de exportar, portanto, receitas *decorrentes* de exportação, conceito que se ajusta aos termos da não incidência constitucional, e, assim, não devem compor a base de cálculo da contribuição.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. DIREITO A CRÉDITO.

As despesas com estofamento de contêineres, cujo fim é preservar a qualidade do produto no transporte, gera direito ao crédito da Cofins não cumulativa.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. VEÍCULO PRÓPRIO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. COMISSÕES SOBRE COMPRAS INEXISTÊNCIA DO DIREITO DE CRÉDITO.

Gastos efetuados com combustíveis e lubrificantes em veículo próprio para transporte de mercadorias entre estabelecimentos da contribuinte, e com o pagamento de comissões sobre as aquisições de couro, não configuram insumos na produção ou fabricação de bens, não sendo, por conseguinte, passíveis de gerar créditos para os fins previstos na legislação pertinente.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. 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 às despesas não comprovadas de estoque de abertura adquirido de pessoa física.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

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 à Cofins, por falta de previsão legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para 1) admitir as receitas de variação cambial no cômputo do montante da receita de exportação, vencido o Conselheiro Alexandre Kern, e; 2) admitir o creditamento dos gastos com estofamento de contêineres, vencido o Conselheiro Alexandre Kern. Vencidos, ainda, o Relator e o Conselheiro Jorge Victor Rodrigues, ao admitirem também o creditamento das comissões pagas na aquisição de matérias-primas. Designado para a redação do voto vencedor, nesta parte, o Conselheiro Belchior Melo de Sousa. O Conselheiro Alexandre Kern, fez declaração de voto.

(Assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Presidente

(Assinado digitalmente)

Juliano Eduardo Lirani – Relator

(Assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Hécio Lafeté Reis, João Alfredo Eduão Ferreira, e Jorge Victor Rodrigues

Relatório

VANCOROS COMÉRCIO DE COUROS LTDA pleiteou o ressarcimento COFINS, com fulcro no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, conforme se verifica na fl. 01, em função das operações da interessada com o mercado externo e relativos ao 2º trimestre do ano de 2005, no valor de R\$199.203,19. Nesse mesmo pedido de ressarcimento, informa ter utilizado parte de seus créditos em compensações com outros tributos, no valor de R\$ 131.123,05 somando créditos no valor de R\$ 330.326,24.

Em razão da utilização do referido crédito, apresentou as DCOMPs com o objetivo de promover a compensação de débitos de Imposto sobre a Exportação.

A Recorrente possui como objeto social o comércio de couros, peles, prestação de serviços de salga de couros, importação e comércio de produtos químicos etc.,

O Despacho Decisório anexo na fl. 184 acolheu as conclusões da Delegacia da Receita Federal de Londrina, contida nos autos as fls. 179 a 184, uma vez que concluiu estar equivocado o posicionamento do contribuinte, quando este deixa de oferecer à tributação receitas brutas de exportação e de operações no mercado interno.

Denota-se ainda que o Despacho Decisório deixou de homologar créditos correspondentes a valores que entendeu não se enquadrarem no conceito de insumo, ou seja, despesas provenientes de comissão para a compra e comercialização de couros bovinos, estufamento de contêineres, despesas com combustível e crédito presumido referente a estoque de abertura adquiridos de pessoas físicas. Cumpre informar ainda ter sido indeferido a aplicação de juros compensatórios.

As fls. 385 a 391 sobreveio a Manifestação de Inconformidade, por intermédio da qual o contribuinte assevera:

A Fazenda Nacional considerou que integra a base de cálculo da COFINS as receitas de variação cambial ativa, ainda que estas sejam decorrentes de operação de exportação e conseqüentemente entendeu que as receitas financeiras não compõem a receita de exportação.

E caso não se admita que as receitas financeiras decorrentes de variação cambial ativa, integrem o conceito de receita de exportação, então que as mesmas sejam consideradas para efeito de ressarcimento por decorrer de custos e despesas relacionados às vendas efetuadas com alíquota zero, por força do Decreto n.º 5.164/2004. Insurge-se ainda contra as glosas realizadas e tece comentários a respeito da impropriedade do Despacho Decisório.

Às fls. 394/408 foi exarada Decisão n.º 06-20.115-3ª Turma da DRJ/CTA em 26.11.2008, cuja ementa transcrevo abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005 RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO.

VARIAÇÃO CAMBIAL. DISTINÇÃO. RECEITAS FINANCEIRAS. BASE DE CÁLCULO.

A isenção relativa às receitas decorrentes de exportação não alcança as variações cambiais ativas, que têm natureza de receitas financeiras, devendo, como tal, compor a base de cálculo da contribuição.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.

No cálculo da Cofins não-cumulativa o sujeito passivo somente poderá descontar créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços, não se considerando como tal despesas com comissões na compra de matéria-prima, bem como despesas com "estufagem de

containeres -, sendo que esta última não se enquadra no conceito de despesas de armazenagem previsto no art. 3, IX, da Lei n.º 10.833, de 2003, com as modificações introduzidas pela Lei n.º 10.865, de 2004.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. VEÍCULO PRÓPRIO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. INEXISTÊNCIA DO DIREITO DE CRÉDITO.

Gastos efetuados com combustíveis e lubrificantes em veículo próprio para transporte de mercadorias entre estabelecimentos da contribuinte, não configuram insumos na produção ou fabricação de bens, não sendo por conseguinte, passíveis de gerar créditos para os fins previstos na legislação pertinente.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. 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 às despesas não comprovadas o 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 à Cofins, por falta de previsão legal.

Conforme se depreende, a DRJ de Curitiba ratificou na íntegra o entendimento manifestado no despacho decisório, anexo fl. 183, e confirmou a incidência da COFINS sobre as receitas de variação cambial ativa, com fundamento no art. 1º da Lei n.º 10.833/2003 e na Solução de Consulta SRRF/9º RF/DISIT n.º 355/2004, expedida pela Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal da 9ª Região Fiscal, e assim, fixou a premissa de que a referida lei determina que a base de cálculo da contribuição é a receita bruta auferida pela empresa.

A decisão de primeira instância, negou ainda o direito aos créditos em relação as despesas já descritas anteriormente, pois firmou o entendimento de que o conceito de insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que produz despesa necessária à atividade da empresa, mas apenas, 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.

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário às fls. 415/422 no tocante à parcela não reconhecida do direito creditório e atacou ponto a ponto, com exceção das glosas referentes aos créditos de estoque de abertura.

1 - Inclusão de Receitas não Consideradas pelo Recorrente

Discorda do entendimento fazendário de que estaria correta 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, nos termos do art. 3.º, inciso II da Lei n.º 10.833/2003. Segundo o Recorrente, é absolutamente indevida a classificação da receita

de variação cambial como receita financeira, uma vez que aquele é decorrente da operação de exportação.

Nesta linha de raciocínio, requer que seja deferida a inclusão nas receitas de exportação das receitas financeiras resultante de variação cambial ativa, sob a justificativa de que estas receitas são encargos diretamente relacionados às receitas de exportação.

Cita doutrina de José Antônio Minatel, o qual aponta no sentido de que a variação cambial ativa serve como base de cálculo para o Imposto de Renda e para a CSLL, mas não para a COFINS que possui imunidade em razão da exportação.

Requer ainda que as receitas decorrentes de juros recebidos, descontos obtidos e rendas sobre aplicações financeiras fiquem fora do campo de incidência da PIS/COFINS, em razão de que estas receitas são custos de exportação e por isso a decisão *a quo* deve ser reformada.

2 – Comissões pagas em função da compra de couro

Alega que a glosa de créditos correspondentes a custos e despesas está totalmente equivocada, seja em relação à exclusão dos créditos atinentes a comissões pagas em razão da compra do couro, que é um insumo para a sua atividade, seja em relação as despesas com combustível, ainda mais porque este é utilizado em seus caminhões que transportam o couro até a indústria.

Na verdade em relação a este aspecto, o contribuinte faz uma análise abrangente do conceito de processo produtivo, justamente com o objetivo de obter os créditos em relação a despesas por ele suportadas durante a produção do seu produto final.

3 – Despesas de Exportação

Em relação as glosas que recaíram sobre despesas de exportação, verifica-se a pretensão do contribuinte em se beneficiar do crédito previsto no art. 3º, inciso IX da Lei n.º 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.

Argumenta o contribuinte que os serviços de "estufamento de containeres" estão relacionados intrinsecamente com o armazenamento de mercadorias, pois somente assim é possível acondicionar adequadamente seus produtos, razão pela qual se trata de um custo relacionado ao processo de produção.

4 – Despesas com Combustível

Reclama também os créditos em razão dos gastos com combustível, por entender que estas despesas decorrem da utilização do caminhão que transporta as matérias-primas até a indústria. Destaca que o inciso II, do artigo 3º da Lei 10.833/2003, reza que é possível o creditamento em relação ao custo de bens e serviços, utilizados como insumo na

prestação de serviços e na e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes.

Por fim, com fulcro no Recurso n.º 31.665 da Terceira Câmara e julgado em 21/02/2006, requer ainda a atualização monetária, a partir da data de protocolização do respectivo pedido de ressarcimento, com a utilização da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC.

Cumpra novamente ressaltar que o Recorrente não pleiteou em seu Recurso Voluntário, créditos referentes a estoque de abertura, embora tenha o solicitado em sua Manifestação de Inconformidade.

Voto Vencido

Conselheiro Juliano Lirani

O Recurso Voluntário é tempestivo e por isso deve ser analisado.

Inicialmente quero crer que deva ser afastada a pretensão da Fazenda que pretende ver incluído no campo de incidência da COFINS, valores relativos à variação cambial, pois considero que agiu bem a Recorrente quando não considerou estas receitas na composição da sua receita bruta, já que estes créditos são provenientes de receitas relacionadas a exportação.

Data vênia, entendimento contrário, penso que realmente o contribuinte tem razão, pois as receitas decorrentes da variação cambial ativa, juros recebidos, descontos obtidos e rendas sobre aplicações financeiras não devem compor a receita bruta para fins de cálculo da contribuição.

Em outras palavras, a variação cambial apurada no período compreendido entre a emissão da Nota Fiscal de saída do produto para exportação e o fechamento do câmbio não compõe a receita de exportação, conforme posicionamento do Superior Tribunal de Justiça a respeito do tema externada no AGRG no RESP 1104269-RS, RESP 1059041-RS, RESP 1004430-SC, RESP 1124537-SP e no AGRG NO RESP 828815-MG, bem como no julgado que segue abaixo.

REsp 982870 / PE

Ministra Eliana Calmon

Julgamento 02.09.2010 – Segunda Turma

EMENTA

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - COFINS - PIS - VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA - NÃO-INCIDÊNCIA - MANDADO DE SEGURANÇA - DECLARAÇÃO DE COMPENSABILIDADE DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS - SÚMULA 213/STJ – TAXA SELIC - INCIDÊNCIA A PARTIR DOS PAGAMENTOS INDEVIDOS – SUFICIÊNCIA DA PRESTAÇÃO JURISDICIONAL.

1. (...)

2. (...)

3. *Incide a Taxa Selic, como correção monetária e juros de mora, desde o pagamento indevido. Precedentes.*

4. Segundo a jurisprudência desta Corte, a receita decorrente da variação cambial positiva relativa às operações de exportação não se sujeitam à tributação pelo PIS e pela COFINS.

5. Recurso especial da Fazenda Nacional não provido.

6. Recurso especial do contribuinte provido.

O outro ponto controvertido diz respeito do conceito de insumo.

A decisão de primeiro grau manifestou entendimento de que não geram créditos as despesas com comissões pagas em razão da compra de couro, muito menos as despesas com transporte e estufamento de contêineres, despesas com combustível e crédito presumido referente a estoque de abertura adquiridos de pessoas físicas.

Em relação as despesas com combustíveis e lubrificantes o Fisco afirmou que estes são utilizados em veículos próprios da empresa no transporte da matéria-prima *couro in natura* entre seus estabelecimentos, não são matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem que sofram alteração em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou seja, os produtos advindos do processo produtivo da interessada não têm o combustível ou lubrificante como insumo para a sua fabricação.

Deste modo, retira-se que a decisão *a quo* adotou o conceito de insumo a partir do que dispõe a IN n.º 404/2004. Entretanto, tenho como verdade de que a citada instrução normativa não oferece a melhor interpretação ao art. 3º da Lei n.º 10.833/2003.

Instrução Normativa n.º 404/2004:

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Assim, analisando a redação da citada instrução normativa, fica a impressão de que esta se utiliza da legislação do IPI para construir o conceito de insumo para a apuração do PIS/PASEP e da COFINS não cumulativos. Todavia, salvo engano, mostra-se inadequado comparar materialidades distintas como ocorre entre o IPI, cujo critério material é a industrialização, com critério material da COFINS que é o auferimento de receita.

Deste modo, creio que o conceito restrito de insumo não se concilia com a base econômica do PIS e COFINS, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um

produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção da receita com o produto ou serviço.

Há quem defenda que o conceito de insumo aplicável ao PIS e COFINS deva ser o mesmo utilizado para o imposto de renda, visto que, para se auferir lucro, é necessário antes se obter receita.

Aqueles que defendem esta tese argumentam no sentido de que o conceito de custos previsto na legislação do IRPJ, bem como o de despesas operacionais, é bem mais próprio de ser aplicado ao PIS e COFINS não cumulativos do que o conceito previsto na legislação do IPI.

Por outro enfoque, o conceito amplo e irrestrito de insumo também não parecer ser a melhor interpretação da legislação, pois este visa incluir toda e qualquer despesa da empresa na obtenção do crédito da COFINS, ainda que totalmente desapegada de seu processo produtivo.

Em outras palavras, compreendo que o conceito de insumos mais adequado é aquele em que se aceita como créditos as despesas relacionadas inseparavelmente aos elementos produtivos que proporcionam a existência do produto ou serviço, ou seja, um conceito intermediário entre aquele adotado para o IR e o IPI.

Nesta ótica, entendo que as despesas com comissões pagas em razão da compra de couro estão relacionadas ao processo produtivo da empresa e por isso devem gerar direito ao crédito, ainda que estes serviços não tenham sido prestados diretamente sobre o produto fabricado pelo Recorrente, mas se mostrou necessário para a aquisição da matéria-prima.

Ora, serviços de representação comercial resultaram no pagamento de comissões para a aquisição de couro bovino, que por sua vez é utilizado como insumo da produção. Assim, ao meu sentir, estas despesas mostram-se necessárias para o cumprimento do objeto social da Recorrente que comercializa produtos de couro e por isso é legítima a concessão do crédito, pois sem o couro não há matéria-prima.

Ainda deve ser reconhecido o direito aos créditos em relação aos valores de estufamento de contêineres pagas a empresa Fortesolo, conforme DACON anexo às fls. 70, 72 e 74, pois configura despesa relacionada com armazenagem visando a exportação, nos termos do art. 3º, IX da Lei nº 10.833/2003, bem como deve ficar fora do campo de incidência da COFINS valores relativos à variação cambial, uma vez que não compõe a receita bruta.

No entanto, no tocante as despesas com lubrificantes e combustíveis, entendo que não assiste direito ao contribuinte, pois a partir da análise das notas fiscais de aquisição destas mercadorias não é possível afirmar que foram consumidos exclusivamente no transporte de matéria-prima.

Por fim, não cabe a incidência de juros compensatórios com base na taxa SELIC sobre valores recebidos a título de ressarcimento de créditos relativos à COFINS, por falta de previsão legal.

Ante o exposto, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário.

(Assinado digitalmente)

Juliano Lirani - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Belchior Melo de Sousa

O presente voto vencedor é parcial, e focaliza o creditamento de **Despesas com Comissões nas aquisições de couro** efetuadas pela contribuinte, glosadas pela Autoridade Administrativa em despacho decisório mantido pelo Colegiado *a quo*, glosas essas desconstituídas pelo voto do d. Relator ao dar provimento ao recurso voluntário neste quesito.

Dissentiu do entendimento a maioria deste Colégio, assentando que essas despesas não integram o preço dessas matérias-primas, não são despesas com serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção/fabricação dos produtos pela empresa e destinados à venda, como não o seriam se direcionadas ao pagamento de salários do departamento de compras da empresa, a que equivale.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso neste tópico.

Sala de sessões, em 22 de março de 2012

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa – Redator designado

Declaração de Voto

Conselheiro Alexandre Kern

A tese de que as variações cambiais estão abrangidas pela imunidade tributária porque se equiparariam a receitas de exportação não pode prosperar. Tanto do ponto de vista contábil como fiscal as variações monetárias recebem tratamento distinto das receitas de vendas de mercadorias, sejam elas destinadas ao exterior ou não. O auferimento da receita decorrente da variação cambial não deriva da operação de exportação em si, mas do incremento patrimonial causado pela desvalorização da moeda nacional em relação à estrangeira. trata-se, em última análise, de um verdadeiro ganho de capital originado da valorização de um ativo da empresa

As variações monetárias dos direitos de crédito, em função da taxa de câmbio ou de outros índices ou coeficientes legais ou contratuais têm natureza de receita financeira, na data da liquidação do contrato e, como tal, são receitas sujeitas à tributação da Contribuição não cumulativa. Não são receitas de exportação e nem a elas se equiparam.

A Lei nº 6.404, de 1976, discrimina, em seu art. 187, a forma como deve ser apurado o resultado do exercício. Desse dispositivo, destaca-se:

Art. 187 — A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I — a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, Os abatimentos e os impostos;

II — a receita líquida das vendas e serviços, custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III — as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais; (...)

Comentando esse dispositivo, mais especificamente seu inciso I. o FIPECAPÍ (Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades. 4ª ed. rev. e atual. — São Paulo: Atlas. 1994, pg.85) aconselha a segregação entre as contas de vendas de produtos e serviços no mercado interno e externo, e acrescenta, mais adiante, que o momento do reconhecimento dessas receitas deve ser o do fornecimento de bens.

As despesas e receitas ,financeiras, como se pode observar no inciso III do art. 187, são dissociadas das operações mercantis (vendas no mercado interno ou externo) que geraram os direitos e obrigações passíveis desses ajustes. E essa distinção se justifica tendo em vista que a operação de compra e venda se esgota no fornecimento do produto e no recebimento do preço. A repercussão .financeira decorrente de pactuações efetuadas sobre a forma de pagamento constitui capítulo à parte, pois que a operação de compra e venda já se reputa perfeita e acabada. O que remanesce, nesse caso, é um direito de crédito que substitui o pagamento à vista, e esse direito está sujeito a oscilações em virtude de contrato, da lei ou, até mesmo, de eventos externos, tais como **as variações na taxa de câmbio**.

Abstraindo-se, contudo, de qualquer valoração a respeito da correção ou incorreção das razões que lhe deram origem, o certo é que essa segregação encontra-se consagrada pela legislação comercial e fiscal. Resulta disso que, quando a norma faz referência à '*receita decorrente de exportação*', está a limitar o benefício que institui à receita relativa ao ato de exportar, com a qual não se confundem as '*receitas financeiras*'.

O que a norma constitucional pretende estimular é sem dúvida, a operação de venda de mercadorias e serviços para o exterior. A maneira como o contribuinte utiliza o direito de crédito que lhe cabe após essa operação, e os resultados decorrentes desse emprego, são questões alheias ao benefício em questão. Dessa forma, se fosse realmente intenção do legislador constitucional contemplar as receitas decorrente de ajustes em obrigações e direitos de crédito que tiveram como origem operações de exportação com o mesmo benefício concedido às receitas dessa índole, fa-lo-ia expressamente, o que não ocorreu.

Nesse sentido, o Acórdão nº 3302-00.643, de 27 de outubro de 2012, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, assim ementado (grifo na transcrição):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/12/2005

VENDAS COM FIM ESPECIFICO DE EXPORTAÇÃO. COM PROVAÇÃO.

Consideram-se isentas da Cofins as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação quando comprovado que os produtos tenham sido remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos

alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

CONTRATO EM MOEDA ESTRANGEIRA., VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA RECEITA FINANCEIRA. INCLUSÃO NA BASE. DE. CÁLCULO DA COFINS

Por determinação legal (Lei nº 10.833/2003), e para fins de apuração da Cofins, considera-se receita financeira a variação cambial ativa apurada na data da liquidação do contrato ou, mensalmente, na hipótese da opção a que se refere o § 1º, do artigo 30 da MP nº 1.858-10/99 (MP nº.158-35, de 2001).

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS, Para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade da Cofins, consideram-se insumos os bens e serviços diretamente aplicados ou consumidos na fabricação do produto.

RECEITA VENDA DE SUCATA, MERCADORIA.

Mercadorias são as coisas móveis objeto do comércio. Sucata é mercadoria e sua venda constitui faturamento da empresa vendedora, base de cálculo da COFINS.

Recurso Voluntário Negado

Tratando-se de receitas financeiras, as receitas decorrentes da variação cambial ativa devem compor a receita bruta total, para fins de determinação dos percentuais de participação das receitas de exportação e das receitas relativas ao mercado interno.

Com relação às glosas dos créditos por serviços de estufamento de containeres e por despesas de comissões pagas nas aquisições de matérias-primas, devem ser mantidas, já que tais itens não guardam qualquer pertinência nem são essenciais ao processo produtivo. É que, de acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, plasmada no REsp 1.246.317 (Min. Mauro Campbell Marques), os créditos de contribuições sociais não cumulativas por aquisições insumos somente podem ser calculados em relação àqueles bens e serviços que guardem relação de pertinência e essencialidade com o processo produtivo, caracterizadas, respectivamente, pela utilização, direta ou indireta, do bem ou serviço, e pela dependência do processo produtivo dessa utilização, a ponto de, subtraído o insumo, obstaculizar-se a atividade ou provocar-lhe substancial perda de qualidade.

O ora recorrente tem como objetivo social a industrialização e comercialização nos mercados interno e externo de couros bovinos Wet-Blue curtidos ao cromo, de couros semi-acabados (recurtidos) tingidos, de raspas curtidas em Wet Blue e raspas semi-acabadas (recurtidas) tingidas.

Ora, parece-me evidente, os gastos pelos serviços de estufamento de contêineres não guardam a relação de essencialidade requerida pela jurisprudência acima citada. Pode-se suprimir tal serviço, sem qualquer comprometimento da atividade da sociedade empresária. As comissões pagas na aquisição de matérias-primas, a seu turno, sequer são pertinentes à atividade, muito menos essenciais.

Friso que os requisitos para o creditamento estão corroborados também pela jurisprudência da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a teor o Acórdão nº **9303-01.740, de 09 de novembro de 2011** (Rel. Conselheira Nanci Gama), cuja ementa teve a seguinte redação:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS

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

COFINS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.833/03.

Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da Cofins não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos - exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida - é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo.

Recurso Especial do Procurador Negado.

É como voto nestas matérias.

Sala das Sessões, em 22 de março de 2012

Alexandre Kern

Processo nº 10930.002703/2005-48
Acórdão n.º **3803-02.688**

S3-TE03
Fl. 416



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
Terceira Seção - Terceira Câmara

Processo nº: 10930.002703/2005-48
Interessada: VANCOUROS COMÉRCIO DE COUROS LTDA

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 4º do art. 63 e no § 3º do art. 81 do Anexo II, c/c inciso VII do art. 11 do Anexo I, todos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, fica um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, intimado a tomar ciência do Acórdão nº **3803-02.688**, de 22 de março de 2012, da 3ª. Turma Especial da 3ª. Seção.

Brasília - DF, em **22** de março de 2012.

[Assinado digitalmente]

Alexandre Kern

3ª Turma Especial da 3ª Seção - Presidente

Ciente, com a observação abaixo:

- Apenas com ciência
- Com embargos de declaração
- Com recurso especial

Em ____/____/____