



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

Processo n° 10930.003474/2004-06
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-001.524 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de março de 2012
Matéria COFINS
Recorrente VANCOUROS COMÉRCIO DE COUROS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/09/2004 a 30/09/2004

RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO.
VARIAÇÃO CAMBIAL. DISTINÇÃO. RECEITAS
FINANCEIRAS. BASE DE CALCULO.

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.

COFINS NÃO-CUMULATIVO. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS E CUSTOS DISSOCIADOS DO CONCEITO DE INSUMO, DESCABIMENTO.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade da Cofins.

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, despesas com armazenagem na importação de produtos, bem como despesas com "estufagem de containeres", sendo que esta última não se enquadra no conceito de despesas de armazenagem previsto no art. 3º, IX, da Lei n.º10.833, de

2003, com as modificações introduzidas pela Lei n.º 10.865, de 2004.

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, em dar provimento parcial ao recurso da seguinte forma: a) por unanimidade de votos, deu-se provimento quanto à tomada de crédito pelas aquisições de combustíveis utilizados no transporte de matéria-prima e negou-se provimento quanto à tomada de crédito sobre despesas de estufamento e sobre as comissões pagas na aquisição do couro; e b) pelo voto de qualidade, negou-se provimento quanto à inclusão das variações cambiais na receita de exportação e quanto à correção do ressarcimento pela taxa Selic. Vencidos os Conselheiros Domingos de Sá Filho, Raquel Motta Brandão Minatel e Marcos Tranchesi Ortiz, quanto às variações cambiais e os Conselheiros Domingos de Sá Filho, Robson José Bayerl e Raquel Motta Brandão Minatel, quanto à taxa Selic.

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

Liduína Maria Alves Macambira - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Liduína Maria Alves Macambira, Domingos de Sá Filho, Robson José Bayerl, Raquel Motta Brandão Minatel e Marcos Tranchesi Ortiz.

Relatório

Trata a presente lide de Declarações de Compensação - DCOMP listadas na tabela de fl. 146-verso, protocolizadas entre 14/10/2004 e 23/11/2004, em que se indica como direito creditório o ressarcimento da Cofins não cumulativa, que derivaria de "Crédito da COFINS apurado no mês de setembro de 2004" decorrente de receitas no mercado externo (art. 6º da Lei nº10.833, de 2003), no valor de R\$ 150.999,77.

Após análise dos 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. 131/139, opinando pelo reconhecimento parcial do direito creditório no montante de R\$ 140.471,99. Com base nessa informação fiscal, a Delegacia da Receita Federal em Londrina emitiu, às fls. 146/150, o Parecer/Saort/DRF/LON n.º 502/2007, e o respectivo Despacho Decisório, com as seguintes decisões: (a) reconhecer parcialmente o direito creditório da interessada no montante de 140.471,99, como saldo de seus créditos da Cofins não cumulativa, relativos ao 3º trimestre de 2004, a ser integralmente utilizado com compensações efetuadas pela própria empresa; (b) homologar as compensações indicadas no quadro de fl. 150 e (c) homologar parcialmente a compensação conforme quadro de fl. 150.

A interessada apresentou manifestação de inconformidade, fls. 166/172, contestando a parcela não reconhecida do direito creditório pleiteado, rebatendo um a um os itens levantados pela fiscalização que motivaram o reconhecimento parcial do ressarcimento do crédito pretendido a saber: a) a inclusão de receitas originariamente não consideradas pelo contribuinte; b) a glosa de custos/despesas sob o título de despesas com comissões; c) a glosa das despesas com combustível; d) a glosa das despesas com exportação referente a serviços de estufamento de containeres. Contesta a consolidação dos valores e às declarações de compensação não homologadas propugnando pela reforma da decisão recorrida, reconhecendo-lhe a legitimidade da totalidade do direito creditório pleiteado no pedido de ressarcimento formulado e a homologação total das declarações de compensação. Por fim, requer ainda “no intuito de minimizar os prejuízos até então suportados pela Requerente”, na hipótese de remanescer crédito a ser ressarcido, que 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.

A 3ª turma da DRJ-Curitiba/PR manteve o despacho decisório recorrido e indeferiu o pedido de correção pela taxa Selic, conforme se confere da ementa do Acórdão nº 06-20117, de 26 de novembro de 2008, fls. 175/189

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO
DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO.
VARIAÇÃO CAMBIAL. DISTINÇÃO. RECEITAS
FINANCEIRAS. BASE DE CALCULO.

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, despesas com armazenagem na importação de produtos, bem como despesas com -estufagem de containeres", sendo que esta última não se enquadra no conceito de despesas de armazenagem previsto no art. 3º, 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.

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.

O contribuinte interpôs recurso voluntário, fls. 195/203 repisado os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade. No pedido, diante dos argumentos apresentados, requer: *seja o presente recurso conhecido e integralmente provido, para o fim de reformar a decisão recorrida e reconhecer o direito creditório dos valores anteriormente glosados, reconhecendo assim a legitimidade da totalidade do direito creditório pleiteado no pedido de ressarcimento formulado pela Requerente, para, via de regra, homologar as declarações de compensação não homologadas pela decisão recorrida, reconhecendo o direito de atualização pela SELIC, de eventual crédito remanescente que deva ser ressarcido.*

É o relatório.

Voto

Conselheira Liduína Maria Alves Macambira, Relatora

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Como visto no relatório, a recorrente requereu o ressarcimento da Cofins não-cumulativa, referente ao período de setembro de 2004, no valor de R\$ 150.999,77, sendo reconhecido o direito de crédito no valor de R\$ 140.471,99, por consequência, a compensação foi homologada até o limite do mencionado crédito.

Examinando os autos, verifica-se que o cerne do litígio está focado em três linhas de argumentos que foram apresentados pela interessada para requerer a reforma da decisão recorrida. Argumentos esses defendidos desde a manifestação de inconformidade. Para melhor compreensão desse julgado, adotarei a seqüência de argumentos da recorrente.

Quanto à inclusão de receitas originariamente não consideradas pelo contribuinte

Para a recorrente, no que diz respeito à inclusão da variação cambial como receita, não pode prosperar o entendimento adotado pela decisão recorrida, pelos argumentos a seguir resumidos:

- primeiramente, a partir de 02/08/2004 as alíquotas das contribuições para o PIS e Cofins incidentes sobre receitas financeiras foram reduzidas a zero pelo Decreto nº 5.164/2004; de acordo com o preceito inserto no inciso I, §3º, do art.1º da Lei nº10.833/03, não integram a base de cálculo da Cofins a receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero, em face dessa circunstância, a receita financeira decorrente da variação cambial não pode compor a receita bruta para fins de cálculo da

proporção para apuração do crédito decorrente dos custos vinculados às receitas de exportação, por esse motivo, ser reformada a decisão recorrida;

- em segundo momento, impende reconhecer como correto o critério adotado pela recorrente, de não considerar a variação cambial ativa na composição da receita bruta para fins de cálculo da proporção para apuração do crédito decorrente dos custos vinculados às receitas de exportação; tal se justifica, na medida em que o critério almejado decorre de custos vinculados às receitas de vendas (exportação), e não de custos vinculados às receitas financeiras, e por este motivo não foram considerados, sob pena de afrontar os critérios da proporcionalidade e legalidade; por essas razões requer seja provido o presente recurso, para reformar a decisão recorrida e afastar a receita financeira decorrente da variação cambial ativa da composição da receita bruta para fins de cálculo da proporção para apuração do crédito decorrente dos custos vinculados às receitas de exportação.

- no terceiro, não sendo esse o entendimento desse colegiado, ainda assim não merece prosperar a decisão recorrida, uma vez que indevidamente adotada a classificação da variação cambial ativa como mera receita financeira, em detrimento dos critérios de proporcionalidade. Para a recorrente, a variação cambial ativa apurada nos autos é receita financeira decorrente de operação de exportação e deve ser considerada (*Receitas de Exportação*), aplicando-lhe a imunidade constante no inciso I, do § 2º do art. 149 da CF/88. (NOTA). Em face dessa circunstância, a receita financeira decorrente da variação cambial ativa não pode integrar a base de cálculo das contribuições ao PIS/Cofins, e como consequência, não pode compor a receita bruta para fins de cálculo da proporção do crédito decorrente dos custos vinculados às receitas de exportação, devendo ser reformada a decisão recorrida.

- Por fim, argumenta: *Não sendo esse o entendimento, 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, encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior ou como “custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para ou exterior” ou como “ custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência” (INSRF 600/2005, ART. 21, I e II)*

Insta frisar que, a DRJ/Curitiba, após fundamentar sua posição em manter o entendimento da unidade preparadora com base no disposto no art. 1º, caput e §§ 1º e 2º da Lei 10.833, de 2003, traz aos autos entendimentos, esposados nas Soluções de Consulta da 4ª e 9ª Região Fiscal, fls. 180/182, que tratam com precisão a natureza da receita decorrente de variação cambial, transcritos a seguir:

(...)

13. Nesse mister, o sistema tributário constitui o principal instrumento de atuação do Estado, devendo sempre ser manejado com vistas ao princípio da solidariedade e da universalidade da tributação. Por isso, não pode prosperar a pretensão manifestada pela consulente de utilização de uma interpretação extensiva do preceito imunizante, pelo contrario, e conforme já se afirmou anteriormente, sua exegese deve ser feita de acordo com a natureza estritamente excepcional' dessa espécie normativa.

14. Feitas essas ressalvas, tem-se que, de acordo com a norma cuja interpretação foi suscitada nesse processo, estariam excluídas da tributação pelas contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico as receitas decorrentes de exportação. Essa expressão não consiste em inovação introduzida pelo legislador constituinte derivado, pelo contrario, ela foi utilizada com a tranqüilidade característica dos conceitos já consagrados pelo uso.

15. Senão vejamos, 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; (...)

16. Comentando esse dispositivo, mais especificamente seu inciso I, o FIPECAPÍ (Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também as 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.

17. As despesas e receitas financeiras, como se pode observar no inciso III do art. 187, são dissociadas das operações (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 no recebimento do preço.

18. A repercussão financeira decorrente de pactuações efetuadas sobre a forma de pagamento constitui capítulo a 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 a vista, e esse direito esta sujeito a oscilações em virtude de contrato, da lei ou, até mesmo, de eventos externos, tais como as variações na taxa de câmbio.

19. 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”, esta a limitar o benefício que institui a receita relativa ao ato de exportar, com a qual não confunde as 'receitas financeiras'.

20. O que a norma constitucional pretende estimular é, sem dúvida, a operação de venda de mercadorias e serviços para o exterior. A forma 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 de ajustes em obrigações e direitos de crédito que tiveram como origem operações de exportação, com o mesmo benefício concedido as receitas dessa índole, ele deveria tê-lo feito expressamente."

Com idêntico entendimento, a Solução de Consulta SRRF/4ªRF/DISIT nº 31, de 29 de setembro de 2003, expedida pela Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal da 4ª a Região Fiscal, que identifica com precisão a natureza da receita decorrente de variação cambial:

"5. (...) a variação cambial positiva, também denominada de variação cambial ativa, tem natureza jurídico-contábil de receita financeira, distinta, pois, da receita de exportação. 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, uma análise, de um verdadeiro ganho de capital originado da valorização de um ativo da empresa. Portanto, pouco importa a origem do valor contratado em moeda estrangeira, bastando ser de propriedade da empresa para que a variação cambial ativa influa positivamente em seu resultado tributável."

(...)

9. É sabido também que não é permitida nenhuma interpretação extensiva a legislação que verse sobre isenção de tributos, pois o direito excepcional deve ser interpretado literalmente, segundo princípio basilar de hermenêutica jurídica. O art. 111 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) segue este princípio.

É muito importante, que antes de se examinar, a base de cálculo da Cofins, frise-se um ponto muito importante, até para esclarecer de plano uma argumentação contraditória invocada pela recorrente.

Da leitura dos entendimentos reproduzidos depreende-se que, já faz algum tempo, isso não é de agora, as variações cambiais ativas sempre foram e são tratadas como receitas. Na mesma linha, as variações cambiais passivas foram e são tratadas como despesas. A classificação jurídico-contábil das variações monetárias ativas não foram alteradas em razão de expedição de normas que trataram de base de incidência das contribuições para o PIS e a Cofins. O entendimento dominante no nosso ordenamento pátrio é que a classificação das variações cambiais ativas são receitas financeiras, e como tal devem ser consideradas. Ademais, é de se esclarecer que não pode uma mesma rubrica para a recorrente ser ora considerada receita, ora ser considerada custo, ou é receita ou é custo.

Nesse passo, conduzirei o meu voto com o entendimento que a variação cambial ativa é receita financeira e não receita de exportação, adotando, portanto, o entendimento da decisão recorrida nesse aspecto: *De fato, como bem esclareceram as Divisões de Tributação das Superintendências Regionais da Receita Federal da 4ª e 9ª Regiões Fiscais, cujas razões aqui se adotam, a receita derivada da variação cambial tem natureza diversa da receita decorrente de exportação, tratando-se de receita financeira, que não está alcançada pelo benefício concedido às exportações.*

Assim a pretensão da recorrente em considerar a receita financeira decorrente de variação cambial ativa nas receitas de exportação, em nenhum dos entendimentos defendidos, não pode ser atendida.

Agora vejamos como ficou definido pelo legislador infraconstitucional a base de cálculo das Cofins não cumulativa. A Lei nº 10.833, de 2003, de acordo o art.195, inciso I, da Constituição da República de 1988, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998, institui a Cofins, com incidência não-cumulativa, sobre o total da receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Por sua vez, a inclusão, na base de cálculo da contribuição em tela, das variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte em função da taxa de cambio, foi estabelecida pelo art. 9º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Isto continua.

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003

Art.1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no *caput*.

Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998

Art. 9º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.

Não podemos deixar de ressaltar a controvérsia em torno da validade constitucional da Lei nº 9.718, de 1998, que ampliou as bases de incidência das contribuições da Cofins e do PIS, que adotou a receita total como materialidade dessas contribuições, anteriormente, segundo o ordenamento jurídico vigente, art. 195 da Constituição Federal, só admitia o faturamento como base para incidência das mesmas.

Entretanto, não entrarei na discussão sobre o descompasso constitucional e a não recepção da Lei nº 9.718, de 1998, pela Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998. Primeiramente, porque já ficou determinado por esse órgão colegiado que não cabe aos julgadores dessa instância apreciar sobre a constitucionalidade ou não das normas legais e, segundo, porque a matéria após diversas ações judiciais, o Supremo Tribunal Federal resolveu questão de ordem no sentido de reconhecer a existência de repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência da Corte acerca da inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, RE 585.235, tendo como relator o Ministro Cezar Peluso. O órgão responsável por dirimir conflitos dessa ordem assim se posicionou.

Quanto aos demais dispositivos da Lei nº 9.718, de 1998 foram validados, integralmente pelo Pretório Excelso.

BASE DE CÁLCULO DA COFINS E INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 3º, § 1º, DA LEI 9.718/98

O Tribunal resolveu questão de ordem no sentido de reconhecer a existência de repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência da Corte acerca da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, que ampliou a base de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, e negar provimento a recurso extraordinário interposto pela União. Vencido, parcialmente, o Min. Marco Aurélio, que entendia ser necessária a inclusão do processo em pauta. Em seguida, o Tribunal, por maioria, aprovou proposta do Min. Cezar Peluso, relator, para edição de súmula vinculante sobre o tema, e cujo teor será deliberado nas próximas sessões. Vencido, também nesse ponto, o Min. Marco Aurélio, que se manifestava no sentido da necessidade de encaminhar a proposta à Comissão de Jurisprudência.

Leading case: RE 585.235-QO, Min. Cezar Peluso.

Tendo a decisão recorrida esclarecido todos os pontos que foram levantados pela recorrente na manifestação de inconformidade sobre essa matéria em análise, reproduzidos no recurso, peço *venia* para trazer a colação trecho do voto que motivam o entendimento da

DRJ em considerar correta inclusão das variações cambiais ativas, bem como os demais itens componentes das receitas financeiras, no cálculo da receita bruta total da COFINS, para efeito de determinação dos percentuais de participação das receitas de exportação e das receitas relativas ao mercado interno.

Por outro lado, cabe referir que a partir da edição do Decreto nº 5.164, de 30 de julho de 2004, foram reduzidas a zero as alíquotas do PIS e da Cofins incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa de tais contribuições, sendo que tal decreto passou a produzir efeitos a partir de 02 de agosto de 2004. Entretanto, conquanto, no caso, para os períodos de apuração agosto e setembro de 2004 haja dispositivo da legislação reduzindo a 0% (zero por cento) a alíquota do PIS e da Cofins incidente sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa, tais receitas continuam a fazer parte do campo de incidência das citadas contribuições, ou seja, é correta a interpretação da autoridade *a quo* no sentido de incluí-las no cálculo da receita bruta total, para fins de determinação dos percentuais de participação das receitas de exportação e das receitas relativas ao mercado interno.

No demonstrativo de fl. 134, veja-se que para o período de apuração julho de 2004, as receitas financeiras integraram totalmente a base de cálculo do PIS e da Cofins, sendo que para os períodos de apuração agosto e setembro de 2004, em função da redução a 0% (zero por cento) nas alíquotas, o fisco excluiu tais receitas da base de cálculo das precitadas contribuições.

Dessa forma pelas razões expostas, vota-se no sentido de considerar correta a inclusão feita no Termo de Informação Fiscal de fls. 131/139, das variações cambiais ativas, bem como dos demais itens que compõem as receitas financeiras, no cálculo da receita bruta total do PIS e da Cofins, para fins de determinação dos percentuais de participação das receitas de exportação e das receitas relativas ao mercado interno, sendo que, para o período de apuração julho/2004, é correta, também, a sua inclusão na base de cálculo do PIS e da Cofins.

Como se vê do trecho do voto da decisão recorrida, a autoridade *a quo* corretamente considerou a variação cambial ativa como receita financeira, como também observou o entendimento dado pelo Decreto nº 5.164, de 30 de julho de 2004, que reduziu a zero as alíquotas do PIS e da Cofins incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa de tais contribuições, surtindo efeitos só a partir de 02 de agosto de 2004, contudo mencionadas receitas compõem a receita bruta total, para fins de determinação dos percentuais de participação das receitas de exportação e das receitas relativas ao mercado interno.

Ora, sendo as variações cambiais ativas, uma espécie do gênero receita financeira, não receita de exportação, o critério de apuração dos créditos decorrente dos custos vinculados às receitas de exportação não pode ser alterado. Correto o entendimento da autoridade julgadora de primeira de instância em acompanhar o procedimento de apuração da unidade preparadora, no caso a autoridade *a quo*.

Considerando o trecho do voto da decisão recorrida, o exame dos autos e a legislação sobre a matéria *sub examine*, vê-se que não podem ser acolhidos os argumentos da recorrente. Sendo assim, minha compreensão sobre esse item é o mesmo da decisão recorrida, portanto, não cabe ser reformada.

Quanto aos custos/despesas excluídos do cálculo da decisão recorrida.

A recorrente, repisando no recurso interposto os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade, argumenta que não pode prosperar a decisão recorrida, na parte em que excluiu custos/despesas do cálculo apresentado pela requerente, por entendimento equivocado de que não dariam direito ao crédito, conforme a seguir transcritos, fls. 200/201:

II.B.1) Das despesas com Comissões:

19. O artigo 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, estabelece:

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 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 ao inciso pela Lei nº 10.865, de 30.04.2004, DOU 30.04.2004 - Ed Extra, com efeitos a partir de 01.05.2004) (destacamos)

20. Pela análise do dispositivo legal em referência, ao contrário do entendimento adotado pela decisão recorrida, a comissão paga pela Recorrente à pessoa jurídica sobre a compra do couro bovino, utilizado como insumo na sua produção, é custo/despesa que dá direito a crédito nos termos da legislação.

21. Por este fundamento, REQUER seja reformada a decisão recorrida, para considerar os créditos decorrentes das comissões pagas à pessoa jurídica na aquisição do couro bovino (insumo de produção).

II.B.2) Das despesas com Combustível

22. Pelo fundamento supra, contido no artigo 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, também não merece prosperar a decisão recorrida que considerou o combustível, como custo/despesa que não dá direito a crédito.

23. O posicionamento equivocado, foi tomado pela decisão recorrida, mesmo após a Recorrente ter esclarecido que **"o combustível é utilizado "em caminhão próprio da empresa no transporte da matéria prima 'Couros In-natura' até a indústria**

onde se inicia a primeira etapa do processo de industrialização".

24. Ora, se o combustível está relacionado ao transporte da matéria prima até a indústria para a realização da primeira etapa da industrialização, o mesmo deve ser considerado como custo/despesa com direito a crédito, uma vez que se enquadra no texto legal do inciso II, do artigo 3º da Lei 10.833/2003, que dispõe: *"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"*.

25. Pelo exposto, REQUER seja reformada a decisão recorrida, para considerar os créditos decorrentes das aquisições de combustíveis e manutenção veicular.

II. B.3) Das despesas com Exportação

26. Dentro das despesas com Exportação, a decisão recorrida indevidamente, considerou sem direito a crédito, a aquisição de serviço contratado de pessoa jurídica, referente à "estufamento de containeres".

27. Ao contrario do entendimento adotado, os serviços acima relacionados estão diretamente ligados A armazenagem, uma vez que se trata de forma eficaz de se acondicionar a mercadoria dentro dos containeres para armazenagem e embarque.

28. O termo armazenagem contido no inciso IX, do artigo 3º da Lei 10.833/2003, é amplo e não pode ser restringido pela autoridade como aquele decorrente de despesa com armazém.

29. Portanto, REQUER seja reformada a decisão recorrida, para considerar os créditos decorrentes das aquisições de serviços de "estufamento de containeres".

Primeiramente, vejamos como a legislação tributária disciplina o que deve ser considerado custo/despesa para efeito de reconhecer o direito ao crédito

De acordo com o disposto na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 3º, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a bens e serviços, utilizados como **insumos** na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes.

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)

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

(...)

Art. 92, da mencionada lei estabelece:

Art. 92. A Secretaria da Receita Federal editará, no âmbito de sua competência, as normas necessárias à aplicação do disposto nesta Lei.

A IN SRF nº 404, de 12 de março de 2004, art. 8º, determina de que forma será feito o cálculo do crédito da Cofins não-cumulativa que a pessoa jurídica pode descontar e o conceito de insumo.

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:

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

II - das despesas e custos incorridos no mês, relativos:

a) a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

b) a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

c) a despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos tomados de pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples);

d) a contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples; e

e) a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor;

III - dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos:

a) a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

b) a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados na atividade da empresa; e

IV - relativos aos bens recebidos em devolução, no mês, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e tenha sido tributada na forma desta Instrução Normativa.

§ 1º Não gera direito ao crédito o valor da mão-de-obra pago a pessoa física.

§ 2º O crédito não aproveitado em determinado mês pode ser utilizado nos meses subseqüentes.

§ 3º Para efeitos do disposto no inciso I, deve ser observado que:

I - o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o valor do custo dos bens; e

II - o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) integra o valor do custo de aquisição de bens e serviços.

§ 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.

Infere-se dos dispositivos transcritos que, a legislação prevê de forma criteriosa quais os bens, serviços, custos e despesas que estão aptos a gerar créditos que poderão ser descontados.

Na mesma linha, a própria legislação tributária que versa sobre a matéria tratou de esclarecer que são considerados "insumos" somente os materiais ou serviços efetivamente utilizados ou consumidos diretamente no processo produtivo. Assim sendo,

despesas com comissões, com exportação e outras não intrinsecamente relacionadas com a fabricação dos produtos destinados à venda, como as do caso em questão, não podem ser aproveitadas no cálculo da contribuição apurada de acordo com o regime de incidência não-cumulativa.

Assim, é forçoso concluir que, embora a recorrente entenda de forma diferente, as despesas pagas a título de comissões, decorrentes da aquisição de couro bovino, não se enquadram no conceito de insumo por não ter uma aplicação direta no processo produtivo. Sendo assim, não gera crédito na sistemática não-cumulativa da Cofins.

Quanto às despesas com combustíveis e lubrificantes, gastos realizados no transportes da matéria-prima, mantenho meu entendimento em outros julgados, que por ocorrerem em etapa integrante do processo produtivo, reconheço a tomada de créditos por essas aquisições. Nesse ponto, com razão a recorrente.

No tocante os serviços de “estufamento de containeres”, classificada pela recorrente como despesas de armazenagem passíveis de creditamento, quando intimada a esclarecer sobre os serviços de estufamento de container, a recorrente esclareceu: *(... o serviço de estufamento consiste no carregamento de paletes para o container e que após a estufagem os containeres são disponibilizados para o Terminal de carregamento onde são embarcados em navios para exportação ao destino. Considerando os esclarecimentos prestados pela autoridade fiscal e pela recorrente entendo que o serviço de acondicionamento de mercadorias nos containeres não se caracterizam como despesas de armazenagem, segundo o art. 3º, IX da Lei nº 10.833, de 2003. Desse modo, não vejo que mereça reparo a decisão recorrida.*

Quanto à aplicação da taxa Selic sobre valor a ser ressarcido

Como se extrai do texto legal, a seguir transcrito, o ressarcimento de direito creditório de natureza tributária não foi contemplado com a correção pela taxa SELIC como deseja a recorrente.

Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995

Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subsequentes.

(...)

§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada. (Vide Lei nº 9.532, de 1997)”(grifado)

Na hipótese dos autos, é incontroverso que se está diante de ressarcimento, de modo que as disposições atinentes à restituição somente lhe são extensíveis por intermédio da lei, não sendo possível através de esforço interpretativo ou por adoção de analogia, justamente porque são, a meu ver, institutos diversos.

Ademais, no caso concreto, o art. 13 da Lei nº 10.833, de 2003, veda expressamente a atualização monetária ou incidência de juros sobre os valores ressarcidos. Assim determina o dispositivo legal:

Art.13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

Como se vê, diante dos dispositivos legais transcritos, é incabível a incidência de juros compensatórios com base na taxa Selic sobre valores a título de ressarcimento de créditos relativos à Cofins como pretende a recorrente, por falta de previsão legal. Portanto, não cabe reforma a decisão recorrida.

Da conclusão

Ante todo exposto, voto no sentido dar provimento parcial ao recurso quanto à tomada de crédito pelas aquisições de combustíveis utilizados no transporte de matéria-prima.

É como voto.

Liduína Maria Alves Macambira