



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10930.003474/2004-06
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9303-012.962 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 16 de março de 2022
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
VANCOUROS INDUSTRIA E COMERCIO DE COUROS LTDA.

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

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

COFINS NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO. RESSARCIMENTO

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. No presente caso dá direito ao crédito a comissão paga para à pessoa jurídica sobre a compra do couro bovino utilizado como insumo na sua produção.

**COFINS. GASTOS COM INSUMOS. COMBUSTÍVEIS. VEÍCULOS FROTA
PRÓPRIA. DIREITO AO CRÉDITO. PROPORÇÃO**

O direito ao crédito da COFINS sobre insumos e outros gastos deve estar vinculado à necessidade do gasto para a produção do bem ou serviço vendido. No caso concreto, encontra-se correto por afastar a glosa do crédito sobre gastos com óleo diesel consumido em caminhão da frota da empresa empregado no transporte de matérias primas, produtos intermediários e embalagens, tratadas na decisão recorrida como componentes dos insumos, entre seus estabelecimentos. Contudo,

o crédito dos combustíveis deve ser na proporção do crédito do produto adquirido/transportado.

CRÉDITOS COFINS. DESPESAS PORTUÁRIAS. ESTUFAGEM DE CONTAINER. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. NÃO CABIMENTO

Não há como caracterizar que esses serviços portuários de exportação ("estufagem de containeres") seriam insumos do processo produtivo para a produção de couro. Não se encaixam no conceito quanto aos fatores essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ. Tais serviços não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte. Não são insumos, porque o produto já está pronto e não são despesa de venda, por ser anterior a ela. Trata-se de despesas operacionais, sem previsão de crédito.

VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. JURISPRUDÊNCIA VINCULANTE DO STF. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE.

Conforme decidido pelo STF, no RE nº 627.815/PR, com Repercussão Geral (o que vincula este Colegiado, a teor do art. 62 § 2º, do RICARF), consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, portanto imunes à incidência das contribuições sociais, conforme art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 33/2001.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial para reconhecimento do crédito do combustível do frete na proporção da alíquota do produto transportado, vencidos os conselheiros Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, dar-lhe provimento parcial, nos seguintes termos: (i) com relação à variação cambial ativa, por unanimidade de votos, dar-lhe provimento; (ii) com relação às comissões, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe negou provimento; (iii) com relação ao serviço de "estufagem de

containers”, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento integral. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Adriana Gomes Rego (Presidente). Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Contribuinte e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em face do **Acórdão n.º 3403001.524**, que possui a seguinte ementa, transcrita abaixo:

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.º 10.833, 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.

Assim decidiu o colegiado:

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 Tranches Ortiz, quanto às variações cambiais e os Conselheiros

Domingos de Sá Filho, Robson José Bayerl e Raquel Motta Brandão Minatel, quanto à taxa Selic.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência em face do acórdão recorrido acima, a divergência suscitada pela Fazenda Nacional é com relação à apropriação de créditos, na qualidade de insumo, sobre os combustíveis consumidos no transporte de matéria-prima.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido, conforme despacho de fls. 282.

O Contribuinte apresentou contrarrazões pedindo não provimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional e que seja mantido v. acórdão.

O Contribuinte apresentou também Recurso Especial, que já foi objeto de juízo de admissibilidade prévia por meio do Despacho de fls. 366 a 369. Tal despacho negou seguimento ao recurso porque a peça não cumpria o dever de demonstrar, com precisão, quais os paradigmas se referiam a tais e quais matérias suscitadas.

As matérias apresentadas em Recurso Especial foram as seguintes:

- 1 – Tributação de receitas de variação cambial ativa (fl. 299 e seguintes);
- 2 – Custos/despesas que permitam o crédito;
- 3 – Correção do ressarcimento pela taxa Selic.

Em decorrência de Agravo apresenta, por meio do Despacho de Agravo de fls. 389 a 395, se determinou o retorno do processo para novo juízo de admissibilidade prévia, ao argumento de que as reconhecidas falhas do Recurso Especial não prejudicariam o exame.

Em sede de Agravo, foi dado seguimento as seguintes matérias:

- Exclusão das receitas cambiais ativas da receita de exportação: Acórdãos 3101-01.106, 3101-01.107 e 3101-01.108;
- Conceito de insumos com direito de crédito, no regime não-cumulativo do Pis e Cofins: 3101-01.106, 3101-01.107 e 3101-01.108;

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões pedindo o não conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte e caso conhecido que o mesmo seja e que seja mantido v. acórdão.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Do Recurso Especial da Fazenda Nacional

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 282.

Do Mérito

No mérito, a divergência suscitada pela Fazenda Nacional é com relação à apropriação de créditos, na qualidade de insumo, sobre os combustíveis consumidos no transporte de matéria-prima.

Nos casos que tratam de conceito de insumo está pacificado é necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos.

Os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito do PIS e da Cofins trazida pela Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03, foram definidos pelo STJ, em sede de recurso repetitivo, ao apreciar o REsp 1.221.170. onde prevaleceu que se deve observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo.

Importante ainda trazer que a Fazenda Nacional editou a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado as seguintes teses: “(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei n.º 10.637/2002 e 10.833/2003; e (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”:**

Ou seja, a Fazenda Nacional esclareceu, entre outros, com tal manifestação que “insumos de insumos” geram crédito de PIS e Cofins não cumulativo.

Passa-se à análise dos itens com relação aos quais pretende a recorrente ver revertida a glosa, reconhecendo-se o direito ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativas, quais sejam: os combustíveis consumidos no transporte de matéria-prima.

O Acórdão recorrido entendeu que as aquisições de combustíveis para transporte de matéria-prima faz parte integrante do processo produtivo.

Neste sentido, o inciso II, do art. 3º, da Lei n.º 10.833/03, permite a utilização do crédito de COFINS não cumulativa nas seguintes hipóteses:

“I bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos

a) nos incisos III e IV do § 3o do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2o desta Lei;

*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. 2 da Lei n.º 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;*

O Contribuinte informa 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".

Assim, 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.

Diante do exposto, nego seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Do Recurso Especial do Contribuinte

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte é tempestivo, devendo ser verificado se atende aos demais pressupostos formais e materiais ao seu conhecimento

A Fazenda em contrarrazões, pede o não conhecimento do Recurso Especial da Contribuinte.

Não assiste razão a Fazenda Nacional e concordo com o despacho admitiu o Recurso Especial do Contribuinte com os seguintes fundamentos:

3.1 Exclusão das receitas de variação cambial ativa nas receitas de exportação

O acórdão recorrido decidiu que as receitas de variação cambial decorrentes de exportação compõem a base de cálculo da Cofins:

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.

Os paradigmas, de mesmo teor, entenderam de modo diferente:

PIS NÃO CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. EXPORTAÇÃO. VARIAÇÕES CAMBIAIS POSITIVAS. NÃO-INCIDÊNCIA.

Estão fora do campo de incidência da contribuição as receitas decorrentes de vendas de mercadorias para o mercado externo, nelas incluídas a variação cambial positiva em face do contrato de câmbio firmado entre a sociedade-empresária exportadora e instituição financeira reconhecida pelo Banco Central do Brasil, mecanismo financeiro indispensável para o recebimento dos valores correspondentes à exportação de mercadorias. Precedentes do STJ.

A divergência é clara: as receitas de variações cambiais vinculadas a exportações foram incluídas na base de cálculo do acórdão recorrido, e excluídas nos paradigmas.

3.2 – Conceitos de insumos que geram direito de crédito no regime não-cumulativo da Cofins

Os insumos tratados no acórdão recorrido e que tiveram negativa de provimento são “comissões decorrentes da aquisição de couro bovino” e “estufamento de contêineres”, conforme o dispositivo já transcrito.

O critério adotado no acórdão recorrida, de 22/03/2012, é “aplicação direta no processo produtivo”. Confira-se a ementa (fl. 235):

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.º 10.833, de 2003, com as modificações introduzidas pela Lei n.º 10.865, de 2004.

Embora tal expressão não seja totalmente precisa, é seguro entender que difere do entendimento adotado pelos paradigmas, de mesmo teor, que perfilham a tese dos “gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada”:

.10930.003474/2004-06

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. RESSARCIMENTO.

A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

Cabe observar ainda que os paradigmas tratam da mesma recorrente.

Embora o critério adota pelos paradigmas difira daquele vinculante prolatado no REsp 1.221.170/PR, sob o regime dos recursos repetitivos – o que, em tese, levaria à sua rejeição por força do disposto no art. 67, §12, II do Anexo II do RICARF – fato é que a generalidade do critério vinculante – “essencialidade e relevância” – e dos paradigmas – “gastos gerais de produção” permite inferir a existência de diversas interseções, de modo que não se pode, em sede de juízo preliminar, afastar a divergência.

Portanto, a divergência resta caracterizada.

Diante do exposto conheço o Recurso Especial do Contribuinte.

Do Mérito

A controvérsia gravita em torno das seguintes matérias:

- 1- Exclusão das receitas cambiais ativas da receita de exportação; e
- 2- Conceito de insumos com direito de crédito, no regime não-cumulativo do Pis e Cofins.

1-Da Exclusão das receitas cambiais ativas da receita de exportação

No **mérito** (incidência da Cofins sobre as Variações Cambiais Ativas), não cabe mais discussão a respeito, pois existe decisão vinculante do STF (a teor do art. 62, § 2º, do RICARF), no RE n.º 627.815/PR, com Repercussão Geral (Relatora Ministra Rosa Weber, Dje 01/10/2013, transitada em julgado em 14/10/2013), considerando-as como receitas decorrentes de exportação, portanto imunes, conforme art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional n.º 33/2001:

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. 543-B, § 3º, do CPC.

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)

Colaciona-se outras duas ementas de julgados proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça no mesmo sentido de afastar a tributação pelo PIS e COFINS das variações cambiais ativas, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS. COFINS. MANDADO DE SEGURANÇA. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. NORMAS DE ISENÇÃO E IMUNIDADE. PRECEDENTES.

1. Trata-se de agravo regimental interposto pela Fazenda Nacional contra decisão que, ao negar seguimento ao recurso especial fazendário, entendeu que não incide tributação de PIS e COFINS sobre variações cambiais positivas decorrentes das receitas de exportação de mercadorias.

2. "A Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, em um caso análogo, decidiu que: "Ainda que se possa conferir interpretação restritiva à regra de isenção prevista no art. 14 da Lei nº 10.637/2002, deve ser afastada a incidência de PIS e Cofins sobre as receitas decorrentes de variações cambiais positivas em face da regra de imunidade do art. 149, § 2º, I, da CF/88, estimuladora da atividade de exportação, norma que deve ser interpretada extensivamente." (REsp 1.059.041/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 4.9.2008).

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1143779/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2010, DJe 25/11/2010)

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. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide.
2. O mandado de segurança é instrumento adequado para a declaração de compensabilidade do crédito tributário, que será efetuada, respeitado o prazo prescricional, junto à Administração tributária. Precedentes.
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.

(REsp 982.870/PE, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/09/2010, DJe 20/09/2010)

O entendimento acima citado e determinado pelo STF deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, conforme determina o § 2º do art. 62 do Anexo II do atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, *in verbis*:

Art. 62 [...]

§2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática

dos arts. 543B e 543C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 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 n.º 152, de 2016)

Portanto, não há o que se discutir a respeito de as variações cambiais ativas são receitas decorrentes da atividade de exportação e são alcançadas pela regra da imunidade prevista no art. 149, §2º, I da Constituição Federal àquelas aplicadas. Com efeito, não há incidência das Contribuições para o COFINS sobre as receitas oriundas das citadas variações cambiais.

À vista do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

2- Do conceito de insumos com direito de crédito, no regime não-cumulativo do Pis e Cofins.

De acordo com o Despacho de admissibilidade, os insumos tratados no acórdão recorrido e que tiveram negativa de provimento são “comissões decorrentes da aquisição de couro bovino” e “estufamento de contêineres”.

Nos casos que tratam de conceito de insumo está pacificado é necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos.

Os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito do PIS e da Cofins trazida pela Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03, foram definidos pelo STJ, em sede de recurso repetitivo, ao apreciar o REsp 1.221.170. onde prevaleceu que se deve observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo.

Importante ainda trazer que a Fazenda Nacional editou a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado as seguintes teses: “(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei n.º 10.637/2002 e 10.833/2003; e (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**”:

Ou seja, a Fazenda Nacional esclareceu, entre outros, com tal manifestação que “insumos de insumos” geram crédito de PIS e Cofins não cumulativo.

Passa-se à análise dos itens com relação aos quais pretende a recorrente ver revertida a glosa, reconhecendo-se o direito ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativas, quais sejam: “comissões decorrentes da aquisição de couro bovino” e “estufamento de contêineres”.

Das comissões

Quanto as comissões entendo que esse item foi bem analisado pelo Ilustre Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, no acórdão n.º3402002.124 da mesma Contribuinte. abaixo transcrito:

Conforme já relatado, o recorrente alega que a comissão para à pessoa jurídica sobre a compra do couro bovino utilizado como insumo na sua produção é custo que daria direito ao crédito para ser descontado da Cofins.

A DRF/Londrina-PR realizou diligência e apurou que o recorrente efetivamente arcou com o recurso destinado ao pagamento das comissões. Assim sendo, entendo que o serviço de intermediação para compra do couro está umbilicalmente envolvido no processo produtivo da empresa, fazendo parte do valor do couro, principal insumo do

produto final a ser comercializado.

Portanto, entendo que os serviços de comissão subsumem-se ao conceito de insumo cravado no inciso II, art. 3º da Lei nº 10.833/2003, devendo fazer parte do cálculo do crédito a ser descontado do valor apurado da Cofins.

Entendo pelas peculiaridades do processo produtivo que o crédito deva ser mantido.

De acordo com as informações aduzidas dos autos, a matéria-prima básica para a produção do couro wet-blue é pele bovina no estado *in-natura* (couro *in-natura*), adquirido diretamente de abatedouros.

Pelas próprias características do início do processo produtivo, verifica-se que diferente da maioria dos setores em que a matéria-prima é comercializada como produto-chave pelo fornecedor e que, por isso, conta com canais de distribuição organizados, no caso do couro *in-natura* trata-se de partes/insumos não utilizados pela indústria de carnes, que as revende como forma de otimizar custo de produção. Isso fica claro na descrição da primeira etapa do processo produtivo da contribuinte.

Diante disso, considerando as peculiaridades do setor e da atividade, em que a principal matéria-prima não é ofertada no mercado como sendo o principal foco comercial dos fornecedores, bem, como o fato de que uma empresa com produção significativa de couro wet-blue precisará recorrer a diferentes fornecedores, entendo que a função do agente mostra-se essencial à garantia da contínua atividade industrial da empresa.

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

Do estufamento de contêineres

Afirma a recorrente que os serviços referentes a “estufamento de containeres” estão diretamente ligados à armazenagem, uma vez que se trata de forma eficaz de se acondicionar a mercadoria dentro dos containeres para armazenagem e embarque.

Ainda dentro da linha de entendimento relacionado a essencialidade do processo produtivo, entendo que essas despesas, quando suportadas pela sociedade empresária vendedora, se não são alcançadas pela rubrica “armazenagem de mercadorias”, certamente poderão ser enquadradas custo do transporte nas operações de venda.

Desta maneira, dou provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

Do dispositivo

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênias para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto: **1)** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda

Nacional, quanto à seguinte matéria: créditos da não-cumulatividade sobre **combustíveis** empregados em veículo próprio, utilizado no transporte de produto intermediário (couro) e, **2)** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, quanto a seguinte matéria: despesas com serviço de "**estufagem de containeres**", como passo a explicar.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

1. Créditos sobre gasto com combustíveis empregados em veículo próprio, utilizado no transporte de produto intermediário (couro)

O Acórdão recorrido entendeu que neste ponto a Contribuinte demonstra que combustível utilizado, daria direito a crédito, pois seria utilizado no transportes do couro *in natura* (matéria prima) até a indústria, para o início do processo de industrialização. Portanto, o combustível quando, efetivamente comprovada sua utilização, no processo produtivo, como no transporte de produtos semielaborados até ao estabelecimento para o beneficiamento, deve ser observado com insumo nos termos da norma já citada.

No caso dos autos, a Contribuinte, afirma que o combustível registrado na conta do seu Livro Razão foi adquirido para utilização em caminhão próprio para o transporte do couro *in natura* até a fábrica.

Antes de entrar no mérito do recurso, esclareço que, para elaboração do presente voto, adoto o entendimento esposado pela RFB no Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05, de 2018. Ressalvo não comungar de todas as argumentações nele postas, entretanto, concordo com suas conclusões.

Daí, cabe explicitar que o item 10 do citado Parecer defende que os combustíveis podem se enquadrar no conceito de insumo, para fins de creditamento, se manifestando no seguinte sentido:

10. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

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

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

(...).

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

142. Sem embargo, **permanece válida a vedação à apuração de crédito** em relação a combustíveis consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (**administrativa, contábil, jurídica, etc.**), bem como **utilizados posteriormente à finalização da produção** do bem destinado à venda ou à prestação de serviço. (Grifei)

Destaque-se que o aproveitamento de créditos sobre óleo diesel utilizados para abastecer caminhão da frota da empresa é empregado no transporte de matérias primas para seus estabelecimentos, ou seja, transportes do couro *in natura* (matéria prima) até a indústria, para o início do processo de industrialização,

Portanto, o combustível utilizado para transporte do couro, está sendo utilizado em etapas da produção e, assim, pode gerar créditos da contribuição.

Ressalta-se contudo, que deve-se reconhecer o crédito do COMBUSTÍVEL na proporção do crédito do produto adquirido/transportado.

Portanto, voto por dar provimento em parte ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para reconhecer que o combustível utilizado para transporte do couro, está sendo utilizado em etapas da produção e, assim, pode gerar créditos, contudo o crédito do combustível deve ser na proporção do crédito do produto adquirido/transportado.

Recurso Especial do Contribuinte

1) Despesa com Exportação - “serviço de estufamento de containeres”

Afirma a Contribuinte que os serviços referentes a “estufamento de containeres” estão diretamente ligados à armazenagem, uma vez que se trata de forma eficaz de se acondicionar a mercadoria dentro dos containeres para armazenagem e embarque das mercadorias a serem exportadas.

Essas despesas portuárias despendidas nas operações de exportação referem-se a gastos com serviços relacionados ao embarque dessas mercadorias a serem exportadas e, a Contribuinte entende que elas deveriam ser consideradas como de frete ou armazenagem nas operações de venda.

No recorrido assentou que, “(...) 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...*)”.

Pois bem. Analisando a peculiaridade desses serviços demandados pela empresa no porto de embarque, não há como caracteriza-los que seriam insumos do processo produtivo para a produção do couro.

Primeiro porque são serviços prestados após o encerramento do processo produtivo. Segundo por não se encaixarem no conceito já anteriormente demonstrado quanto aos fatores essencialidade (elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou do serviço) e relevância (integre ou faz parte do processo de produção), na linha em que decidiu o STJ.

Saliente-se que tais serviços (despesas) não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte.

Concluo destacando que, as despesas glosadas não se confundem com despesas que podem ser caracterizada como fretes ou a armazenagens na operação de venda, de que trata o inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, como pretende o Sujeito Passivo e que, portanto, não há previsão legal para o creditamento desse tipo de despesa.

Não são insumos, porque o produto já está pronto e não são despesa de venda, por ser etapa anterior a ela. Portanto, entendo serem despesas operacionais, sem previsão de crédito.

À vista do exposto, é de se negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte nesta matéria.

Conclusão

Ante ao acima exposto, voto da seguinte forma:

a) para **dar provimento em parte** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para reconhecer que o combustível utilizado para transporte do couro, pode gerar créditos, contudo o crédito do frete deve ser na proporção do crédito do produto adquirido/transportado; e

b) para **negar provimento em parte** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, devendo ser mantida a decisão recorrida quanto ao serviço de "**estufagem de containeres**", por constituírem gastos com bens ligados a fase posterior à finalização do produto para venda ou a prestação de serviço.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos