



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10930.004489/2005-64
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-009.345 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 14 de agosto de 2019
Recorrente VANCOUROS INDUSTRIA E COMERCIO DE COUROS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial nos

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

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

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

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos que não restou integralmente reconhecido pela DRF de origem, conforme despacho decisório carreado aos autos.

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, julgada improcedente pela DRJ competente. Irresignada, a contribuinte, interpôs recurso voluntário, alegando, em apertado resumo:

1. alega que as variações cambiais não são tributadas por serem decorrentes de exportação;
2. pede o restabelecimento do crédito glosado por entender necessário à atividade:
 - a. comissão na compra de insumos é gasto necessário à sua aquisição;
 - b. combustível para transporte de matéria-prima é gasto necessário à produção;
 - c. despesas com exportação (estufamento de containeres), compõe o frete e armazenagem na venda; e
3. requer a incidência da taxa SELIC sobre os valores a serem ressarcidos.

O recurso voluntário foi apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, resultando no acórdão nº 3402-001.104, que lhe negou provimento.

Recurso especial da contribuinte

Cientificada desta decisão, a contribuinte interpôs recurso especial suscitando divergência com relação a duas matérias: a) inclusão da variação cambial positiva nas receitas

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

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

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

Contrarrazões da Fazenda

Cientificada do despacho de admissibilidade do recurso especial a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões.

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

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão 9303-009.340, de 14 de agosto de 2019, proferido no julgamento do processo 10930.000026/2005-23, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se como solução deste litígio, nos termos regimentais, os entendimentos que prevaleceram naquela decisão (Acórdão **9303-009.340**):

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

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

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

"EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS

E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

144. Diante do exposto, exemplificativamente, permitem a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos combustíveis consumidos em: a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; **b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica;** c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte, etc. Já em relação a “gastos com veículos” que não permitem a apuração de tais créditos, citam-se, exemplificativamente, gastos com veículos utilizados: a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes; etc.

(Negritei.)

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

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

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

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

(...)

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

Entretanto, por definição, essa operação se resume ao acondicionamento de produto pronto em container, para envio. Portanto, não se confunde com o

armazenamento propriamente dito, nem com o frete na operação de venda. Saliente-se que, por se referir a produto acabado, também não pode ser considerado como insumo.

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

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

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

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

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

f) tributos não recuperáveis.

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

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

- a) se for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição poderão ser incluídos no valor-base para cálculo do montante do crédito, salvo se houver alguma vedação à inclusão;
- b) ao revés, se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição também não permitirão a apuração de créditos, sequer indiretamente.

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

CONCLUSÃO

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

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

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

Importa registrar que nos autos ora em apreço, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada no paradigma, de tal sorte que o entendimento lá esposado pode ser perfeitamente aqui aplicado.

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do Anexo II do RICARF, o colegiado decidiu por dar parcial provimento ao recurso especial de divergência do sujeito passivo, para:

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

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

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas