



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11634.000291/2006-08
Recurso nº 264.720 Voluntário
Acórdão nº 3402-001.097 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de abril de 2011
Matéria COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE - GLOSAS DE CRÉDITOS
Recorrente VANCOUROS COMÉRCIO DE COUROS LTDA.
Recorrida DRJ - CURITIBA - PR

PIS/COFINS – BASE DE CÁLCULO – EXCLUSÕES – PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E ISONOMIA.

As autoridades administrativas e tribunais - que não dispõem de função legislativa - não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, benefícios de exclusão da base de cálculo do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem. Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados e administradores essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converte-los em inadmissíveis legisladores positivos, condição institucional esta que lhes é recusada pela própria Constituição Federal.

COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE - FALTA DE RECOLHIMENTO - CRÉDITOS INDEVIDOS – COMISSÕES DE COMPRAS, COMBUSTÍVEIS DA FROTA E ESTUFAMENTO DE CONTAINERS - LEIS Nº 10.637/02 E Nº 10.684/03.

O princípio da não cumulatividade do PIS visa *neutralizar a cumulação* das *múltiplas incidências* da referida contribuição nas diversas etapas da cadeia produtiva até o consumo final do bem ou serviço, de modo a *desonerar os custos de produção* destes últimos. A expressão “*bens e serviços utilizados como insumo*” empregada pelo legislador, designa cada um dos elementos necessários ao processo de produção de bens ou serviços, o que obviamente exclui a possibilidade de crédito relativamente aos custos incorridos nas etapas anterior e posterior à produção, como é o caso de Comissões de compras, Combustíveis da frota e com Estufamento de containers, cujo crédito é desautorizando.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negou-se

Assinado digitalmente em 25/05/2011 por JANDU LUIZ DA GAMA LOBO D E, 25/05/2011 por NAYRA BASTOS
MANATTA

Autenticado digitalmente em 18/05/2011 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D E

NAYRA BASTOS MANATTA

Presidente

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Angela Sartori, Sílvia de Brito Oliveira e Leonardo Siade Manzan presentes à sessão.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 527/537) contra o Acórdão DRJ/CTA nº 06-20.188 de 03/12/08 constante de fls. 510/523 exarado pela 3ª Turma da DRJ de Curitiba - PR que, por unanimidade de votos, houve por bem “indeferir” a Manifestação de Inconformidade de fls. 501/507, mantendo o Despacho Decisório de fls. 445/447 da DRF de Londrina – PR e respectivo Parecer da SAORT de fls. 436/444, que deferiu parcialmente o Pedido de Ressarcimento de créditos de COFINS de fls. 1 no valor de R\$ 522.431,53 (arts.2 e 3º da Lei nº 10.637/02) relativo ao período de janeiro a março de 2006, para à final reconhecer à ora Recorrente o direito ao crédito de R\$ 522.431,53, bem como para homologar parcialmente até este valor, as eventuais compensações requeridas, observado o disposto na IN SRF nº 460/2004 (fls. 189/190).

No Despacho Decisório de fls. 445/447 da DRF de Londrina – PR e respectivo Parecer da SAORT de fls. 436/444, que deferiu parcialmente o Pedido de Ressarcimento de créditos de COFINS, explicitou-se os motivos da **glosa do crédito, justificando-a**, nos seguintes termos:

“A empresa acima identificada requereu ressarcimento de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — COFINS (PER nº 05635.58828.210406.1.1.09-2091, fls. 02 a 05), apurados sob o regime da não-cumulatividade e decorrentes das operações da interessada com o mercado externo e relativos ao 1º trimestre/2006, no valor de R\$ 514.459,17 (Quinhentos e quatorze mil, quatrocentos e cinquenta e nove reais e dezessete centavos).

2. Nesse mesmo Pedido, informa ter utilizado parte de seus créditos em compensações com outros tributos, no valor de R\$ 26.992,02 (Vinte e seis mil, novecentos e noventa e dois reais e dois centavos), perfazendo o montante de crédito pleiteado de R\$541.451,19 (Quinhentos e quarenta e um mil, quatrocentos e cinquenta e um reais e dezenove centavos).

3. Mediante utilização do referido crédito, apresentou as Declarações de Compensação (DCOMP) mencionadas no quadro abaixo para compensar débitos de Imposto sobre a Exportação — IE (código 0107), como segue:

Assinado digitalmente em 18/05/2011 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D E, 25/05/2011 por NAYRA BASTOS MANATTA

Autenticado digitalmente em 18/05/2011 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D E

Emitido em 01/06/2011 pelo Ministério da Fazenda

Processo nº 11634.000291/2006-08
Acórdão n.º 3402-001.097

S3-C4T2

Fl. 2

543

(...)

4. *Objetivando verificar a legitimidade do direito creditório pleiteado e a exatidão das informações prestadas, procedeu-se à realização de Diligência Fiscal, que resultou na lavratura do Termo de Informação Fiscal de fls. 135 a 142, que passa a ser parte integrante deste Parecer.*

5. *Demonstrativos de cálculos referentes às compensações declaradas foram anexados às fls. 143 a 157.*

(...)

6. *A Declaração Retificadora de fl. 203 atende ao disposto nos art. 56 a 59 da IN SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005.*

7. *Os créditos pleiteados pela empresa têm por fundamento o artigo 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que assim dispõe:*

"Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º 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;

III— energia elétrica consumida nos estabelecimentos da empresa;

IV — aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei 11º) 10.865, de 2004)

(...)

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

(...)

Assinado digitalmente em 18/05/2011 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D E, 25/05/2011 por NAYRA BASTOS
MANATTA

Autenticado digitalmente em 18/05/2011 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D E

§1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I- dos itens mencionados nos incisos I e lido caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

(...)

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês."

8. Ainda de acordo com a Lei nº 10.833/2003, art. 6º, verifica-se que a COFINS não incide sobre as receitas de exportação e que as empresas exportadoras e/ou que realizam vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação podem utilizar o crédito apurado para: dedução da COFINS a recolher (decorrente das demais operações no mercado interno), compensação com débitos próprios, ou ainda, solicitar seu ressarcimento em dinheiro.

"Art. 62 A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I- exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I- dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º 2º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º."

9. Durante os procedimentos pertinentes à Diligência Fiscal, foram verificadas receitas auferidas pela contribuinte, registradas em seus livros contábeis, que não foram incluídas em

Assinado digitalmente em 18/05/2011 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D E, 25/05/2011 por NAYRA BASTOS
MANATTA

Autenticado digitalmente em 18/05/2011 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D E

Emitido em 01/06/2011 pelo Ministério da Fazenda

Processo nº 11634.000291/2006-08
Acórdão n.º 3402-001.097

S3-C4T2

Fl. 3

544

seus DICON, resultando em alteração dos percentuais de receitas brutas de exportação e de operações no mercado interno em relação à receita bruta total, conforme itens 17 a 20 e 26 do Termo de Informação Fiscal (fls. 137 a 139).

10. Ainda durante a Diligência, também foram constatados "dentre os créditos pleiteados pela empresa diversos valores relativos a custos/despesas que não dão direito ao crédito de PIS e COFINS", como relatado a seguir:

a) Despesas com Comissões (fl. 140):

"Por não se enquadrarem no conceito de insumos, uma vez que não aplicados ou consumidos diretamente na produção/fabricação dos produtos pela empresa, foram excluídos (...) os valores relativos a despesas de comissões sobre compra e comercialização de couros bovinos (...), conforme demonstrado a seguir":

(...)

b) Despesas com Combustíveis (fls. 140 e 141):

(...)

"Também aqui, verifica-se que as despesas informadas pela requerente não se enquadram no conceito de insumos, já que utilizadas no transporte das matérias-primas e não aplicadas ou consumidas diretamente na fabricação de seus produtos." (...)

"Desta forma, foram excluídos (...) os valores relativos a despesas de combustíveis informados em seu livro Razão e "Memorial — DICON", como demonstrado a seguir:"

(...)

c) Despesas com Exportação / Armazenagem (fl. 141):

"verifica-se- que os serviços contratados "estufamento de containeres" - não se caracterizam como Despesas de Armazenagem (...)

Feitas estas considerações, excluimos (...) os valores relativos a despesas com Exportação (aquisições efetuadas junto à empresa FORTESOLO SERVIÇOS INTEGRADOS LTDA — CNPJ 80.276.314/0001-50, (.)) como demonstrado a seguir:"

(...)

11. A consolidação dos valores pleiteados pela contribuinte, uma vez procedidas às alterações nos percentuais resultantes das operações de mercado interno e externo em relação à receita bruta total, e às exclusões mencionadas no item anterior, está demonstrada no item 39 do Termo de Informação Fiscal (fl. 142).

Assinado digitalmente em 18/05/2011 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D E, 25/05/2011 por NAYRA BASTOS MANATTA

Autenticado digitalmente em 18/05/2011 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D E

12. Assim, como resultado da Diligência Fiscal realizada, concluiu-se que os créditos da COFINS, relativos ao 1º trimestre/2006, perfazem o total de R\$ 522.431,53 (Quinhentos e vinte e dois mil, quatrocentos e trinta e um reais e cinquenta e três centavos).

13. Como já relatado, nos termos do artigo 6º, § 1º, inciso II, da Lei n.º 10.833/2003, é facultado à pessoa jurídica, após utilizar esse crédito em deduções de valores da própria contribuição a recolher, decorrentes das demais operações no mercado interno, empregá-lo em compensações com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a "outros tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, opção exercida pela interessada, conforme exposto no primeiro parágrafo deste Parecer.

14. Cumpre ressaltar que nos termos do art. 52, § 5º, da Instrução Normativa SRF n.º 600/2005, não incidem juros compensatórios na compensação de referidos créditos. Também, de acordo com o determinado no artigo 28 da mesma IN (e anteriormente no artigo 28 da Instrução Normativa SRF n.º 460/2004), a data de valoração dos débitos compensados deve ser a data de entrega da Declaração de Compensação, sendo observada a ordem indicada pelo sujeito passivo em sua DCOMP (artigo 26, § 7º, da IN SRF n.º 600/2005).

15. Considerando tais determinações e efetuados os cálculos das compensações, conforme demonstrativos de fls. 143 a 157, verifica-se que o crédito de R\$522.431,53 (Quinhentos e vinte e dois mil, quatrocentos e trinta e um reais e cinquenta e três centavos) não é suficiente para extinguir todos os débitos declarados como compensado as DCOMP mencionadas no primeiro parágrafo, restando saldos devedores em relação aos seguintes créditos tributários:

(...)

CONCLUSÃO

16. Em face do exposto, com base no Termo de Informação Fiscal de folhas 135 a 142 e demonstrativos de fls. 143 a 157, partes integrantes do presente Parecer, PROponho:

a) SEJA ADMITIDA a DCOMP Retificadora apresentada à fl. 203;

b) SEJA RECONHECIDO PARCIALMENTE o direito creditório pleiteado pela contribuinte, no valor de R\$ 522.431,53 (Quinhentos e vinte e dois mil, quatrocentos e trinta e um reais e cinquenta e três centavos), como saldo de seus créditos de COFINS, relativos ao 1º trimestre de 2006, valor este integralmente utilizado em compensações efetuadas pela própria empresa;

c) A HOMOLOGAÇÃO das compensações a seguir mencionadas:

(...)

Assinado digitalmente em 18/05/2011 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D E, 25/05/2011 por NAYRA BASTOS MANATTA

Autenticado digitalmente em 18/05/2011 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D E

Emitido em 01/06/2011 pelo Ministério da Fazenda

Processo nº 11634.000291/2006-08
Acórdão nº 3402-001.097

S3-C4T2
Fl. 4

545

d) A HOMOLOGAÇÃO PARCIAL dá compensação a seguir:

(...)

e) NÃO HOMOLOGAR as seguintes compensações:

(...)

À consideração superior.

Fls. 445/447

DESPACHO DECISÓRIO

O Delegado da Receita Federal do Brasil em Londrina/PR, no uso das atribuições conferidas pelo Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 095, de 30 de abril de 2007, e pela Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, considerando o estabelecido na Lei nº 10.833/2003, as conclusões e os fundamentos legais que constam do Termo de Informação Fiscal de folhas 135 a 142, dos demonstrativos de fls. 143 a 157 e do Parecer DRF/LON/SAORT nº 520/2007, que passam a ser partes integrantes deste ato, nos termos da Lei nº 9.784/99, art. 50, §1º, DECIDE:

ADMITIR a DCOMP Retificadora apresentada à fl. 203;

- RECONHECER PARCIALMENTE o direito creditório pleiteado pela contribuinte, no valor de R\$ 522.431,53 (Quinhentos e vinte e dois mil, quatrocentos e trinta e um reais e cinquenta e três centavos), como saldo de seus créditos de COFINS, relativos ao 1º trimestre de 2006, valor este integralmente utilizado em compensações efetuadas pela própria empresa;

HOMOLOGAR AS COMPENSAÇÕES a seguir mencionadas:

(...)

HOMOLOGAR PARCIALMENTE A COMPENSAÇÃO a seguir:

(...)

NÃO HOMOLOGAR as seguintes compensações:

(...)

DETERMINAR o encaminhamento do presente processo à SAORT desta Delegacia para ciência à interessada do Termo de Informação Fiscal de fls. 135 a 142, dos demonstrativos de fls. 143 a 157, do Parecer DRF/LON/SAORT nº 520/2007, do presente Despacho Decisório e para adoção das demais providências cabíveis.

É facultado à contribuinte apresentar manifestação de inconformidade junto à Delegacia da Receita Federal de Curitiba/PR, no prazo de 30 dias a contar da

Assinado digitalmente em 18/05/2011 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO DE E, 25/05/2011 por NATYRA BASTOS MANATTA

Autenticado digitalmente em 18/05/2011 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO DE E

ciência deste despacho decisório, contra o não reconhecimento de parte de seu direito, nos termos da IN SRF nº 600/2005.

Intime-se e cumpra-se.

Por seu turno, a r. **decisão de fls. 510/523** da 3ª Turma da DRJ de Curitiba - PR, houve por bem “deferir” a Manifestação de Inconformidade de fls. 501/507, mantendo o Despacho Decisório de fls. 445/447 da DRF de Londrina – PR e respectivo Parecer da SAORT de fls. 436/444, aos fundamentos sintetizados na seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

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

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

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

No cálculo da Cofins não-cumulativa o sujeito passivo somente poderá descontar créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços, não se considerando como tal despesas com comissões na compra de matéria-prima, bem como despesas com "estufagem de containeres", sendo que esta última não se enquadra no conceito de despesas de armazenagem previsto no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, com as modificações introduzidas pela Lei nº 10.865, de 2004.

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

Gastos efetuados com combustíveis 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.

Solicitação Indeferida”

Nas **razões de Recurso Voluntário (fls. 527/537)** oportunamente apresentadas, a ora Recorrente sustenta a insubsistência da r. decisão recorrida tendo em vista:

Assinado digitalmente em 18/05/2011 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D E, 25/05/2011 por NAYRA BASTOS
MANATTA

Autenticado digitalmente em 18/05/2011 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D E

Emitido em 01/06/2011 pelo Ministério da Fazenda

Processo nº 11634.000291/2006-08
Acórdão n.º 3402-001.097

S3-C4T2
Fl. 5

546

a) que a redução no valor de seu crédito seria consequência de interpretação restritiva da legislação, razão pela qual seriam “legítimos” os créditos pleiteados em razão de sua incidência na cadeia produtiva, entre os quais se contam os gastos glosados; b) a necessidade de incidência da taxa SELIC sobre os valores, sob pena de corrosão do crédito pela inflação conforme a jurisprudência citada.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, Relator

O recurso reúne as condições de admissibilidade, mas no mérito não merece provimento.

No que toca à exclusão das receitas decorrentes de variação cambial do rateio proporcional, a r. decisão recorrida mostra-se incensurável e repele com maestria as objeções levantadas pela Recorrente, razão pela qual, por amor à brevidade, transcrevo e adoto como razões de decidir:

“Rateio proporcional - questionamento da inclusão de receitas

Conforme consta do item "Inclusão de Receitas Não Consideradas pela Contribuinte" do Termo de Informação Fiscal, após análise dos documentos apresentados pela interessada, o fisco identificou receitas auferidas que não foram informadas em DACON, nem consideradas na apuração da base de cálculo das contribuições. No caso, tais receitas, conforme planilha de fl. 137-verso, correspondem às rubricas "Juros Recebidos", "Rendas s/Aplic. Financeiras" e "Variação Cambial Ativa", sendo que o fisco, após a inclusão de tais rubricas no grupo das "receitas financeiras", quando da apuração das contribuições para o PIS e a Cofins, elaborou o demonstrativo de fl. 138.

Contestando o entendimento fiscal, a interessada, quanto à rubrica "Variação Cambial Ativa", diz que a mesma não se enquadra meramente como receita financeira, mas, conquanto tenha esse caráter, é, na verdade, receita de exportação, devendo ser considerada como 'custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior', nos termos do art. 21, I, da IN SRF n.º 600, de 2005; da mesma forma, pede que se excluam as demais rubricas constantes do grupo das "receitas financeiras", até porque o fisco não teria formulado fundamentação para a sua inclusão.

Não se deve acolher a argumentação da interessada.

Com respeito às variações cambiais ativas, o entendimento no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil é de que tais

Assinado digitalmente em 18/05/2011 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, Relator, pelo MANATTA

Autenticado digitalmente em 18/05/2011 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D E

variações cambiais ativas, sendo receitas financeiras, devem integrar a base de cálculo tanto do PIS como da Cofins.

Pelo que consta de sua manifestação de inconformidade a interessada não discorda de que as precitadas variações cambiais ativas são receitas financeiras, alegando, no entanto, que "a variação cambial é receita financeira decorrente de operação de exportação, e como tal, deve ser considerada"; cita, ainda, o art. 21, I da IN SRF n.º 600, de 2005, e pede que: "seja

reformada a decisão recorrida, para incluir a receita financeira, decorrente de variação cambial ativa, nas receitas de exportação, por serem originárias de operação de exportação, devendo, portanto, serem consideradas como 'custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior'".

De qualquer forma, no tocante à Cofins, uma vez contabilizados valores de receita, a legislação dessa contribuição dispõe que existente o fato gerador, ou seja, auferida a receita em um determinado período de apuração, compondo a receita bruta da empresa, ela vai, por conseguinte, compor a base de cálculo dessa contribuição; veja-se, assim, o que dispõe a Lei n.º 10.833, de 2003, em seu art. 1º, caput e §§ 1º e 20:

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.

§ 1 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.

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

O texto legal é bastante claro ao determinar que as contribuições para a COFINS serão calculadas com base no seu faturamento, que corresponde à receita bruta da pessoa jurídica, entendendo-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante a classificação contábil adotada para as receitas.

A contestação, ainda, envolve a extensão daquilo que se entende por "receitas decorrentes de exportação" em confronto com a receita decorrente de variação cambial.

De plano, destaque-se ser completamente despropositada a argumentação de molde a querer enquadrar as variações cambiais ativas como 'custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior', uma vez que é a própria interessada quem concorda que a natureza das mesmas é a de receita financeira. Não é possível, para o mesmo contribuinte, uma determinada rubrica (no caso, variações cambiais ativas)

Assinado digitalmente em 18/05/2011 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D E, 25/05/2011 por NAYRA BASTOS MANATTA

Autenticado digitalmente em 18/05/2011 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D E

Emitido em 01/06/2011 pelo Ministério da Fazenda

Processo nº 11634.000291/2006-08
Acórdão n.º 3402-001.097

S3-C4T2
Fl. 6

547

ser contabilizada como receita e, ao mesmo tempo, como custo/despesa.

De outro lado, por ser elucidativo, cabe transcrever trechos da Solução de Consulta SRRF/9ªRF/DISIT n° 355, de 26 de novembro de 2004, expedida pela Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal da 9ª Região Fiscal, na qual foi analisada arguição no sentido de querer caracterizar as variações cambiais ativas como receitas decorrentes de exportação:

"(...)

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 contrário, 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 contrário, ela foi utilizada com a tranquilidade 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 FIPECAFI (Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades. 4ª ed. rev. e atual. — São Paulo: Atlas, 1994, pg.85) aconselha a segregação entre as contas de vendas de produtos e serviços no mercado interno e externo, e acrescenta, mais adiante, que o momento do

Assinado digitalmente em 18/05/2011 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D E, 25/05/2011 por NAYRA BASTOS
MANATTA

Autenticado digitalmente em 18/05/2011 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D E

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 e externo) que geraram os direitos e obrigações passíveis desses ajustes. E essa distinção se justifica tendo em vista que a operação de compra e venda se esgota no fornecimento do produto e no recebimento do preço.

18. A repercussão financeira decorrente de pactuações efetuadas sobre a forma de pagamento constitui capítulo à parte, pois que a operação de compra e venda já se reputa perfeita e acabada. O que remanesce, nesse caso, é um direito de crédito que substitui o pagamento à vista, e esse direito está sujeito a oscilações em virtude de contrato, da lei ou, até mesmo, de eventos externos, tais como as variações na taxa de câmbio.

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', está a limitar o benefício que institui à receita relativa ao ato de exportar, com a qual não se confundem 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 às receitas dessa índole, ele deveria tê-lo feito expressamente."

Com idêntico entendimento, a Solução de Consulta SRRF/4ºRF/DISIT nº 31, de 29 de setembro de 2003, expedida pela Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal da 1ª 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, em última 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 à legislação que verse sobre isenção de tributos, pois o

Assinado digitalmente em 18/05/2011 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO DE
MANATTA

Autenticado digitalmente em 18/05/2011 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO DE

Emitido em 01/06/2011 pelo Ministério da Fazenda

Processo nº 11634.000291/2006-08
Acórdão n.º 3402-001.097

S3-C4T2
Fl. 7

548

170

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."

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.

Por outro lado, cabe referir que a partir da edição do Decreto n.º 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 em questão 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 gila no sentido de inclui-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. 138, esclareça-se que para os períodos de apuração em debate, em função da redução a 0% (zero por cento) nas alíquotas, o fisco excluiu as receitas financeiras 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. 135/142, 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.

Nesse particular apenas releva notar que no caso excogitado (exclusão de base de cálculo não prevista em lei), a Suprema Corte tem reiterado que, tal como ocorre com as autoridades administrativas, mesmo "os magistrados e Tribunais – que não dispõem de função legislativa - não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, o benefício da exclusão do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem da isenção. Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converter o Poder Judiciário em inadmissível legislador positivo, condição institucional esta que lhe é recusada pela própria Lei Fundamental do Estado. Em tema de controle de constitucionalidade de atos estatais, o Poder Judiciário só atua como legislador negativo (RTJ 146/461, Rel. Min. Celso de Mello). (cf. Ac. da 1ª Turma do STF no Agr. Reg. no AI nº 171.733-SP, rel. Min. Celso de Mello, publ. in RTJ vol. 188/237)

Assinado digitalmente em 18/05/2011 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D E, 25/05/2011 por NAYRA BASTOS MANATTA

Autenticado digitalmente em 18/05/2011 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D E

13

No que toca às *glosas dos créditos* da COFINS NÃO-CUMULATIVOS procedidas pela Recorrente, verifica-se que se prendem a créditos decorrentes de Despesas com Comissões (fl. 140), Despesas com Combustíveis (fls. 140 e 141) e Despesas com Exportação / Armazenagem (fl. 141).

Inicialmente ressalte-se que a *obrigação de escriturar ou deduzir os créditos* fiscais caracteriza-se como uma *obrigação acessória* imposta ao contribuinte pela lei (cf. art. 113, § 2º), para tutelar o *fiel cumprimento da obrigação tributária principal* (cf. art. 113, § 1º), que é a *obrigação de pagar o tributo*, cujo montante exigível há de ser apurado de acordo com o *princípio da não cumulatividade* legalmente assegurado, que no caso do PIS e da COFINS visam *neutralizar a cumulação das múltiplas incidências* das referidas contribuições nas *diversas etapas da cadeia produtiva* até o *consumo final* do bem ou serviço, de modo a *desonerar os custos de produção* destes últimos.

Como é elementarmente sabido, a expressão “*bens e serviços utilizados como insumo*” empregada pelo legislador, designa cada um dos *elementos* (matérias-primas, equipamentos, hora de trabalho, etc.) *necessários ao processo de produção de bens ou serviços*, o que obviamente *exclui* a possibilidade de *crédito relativamente aos custos incorridos nas etapas posteriores à produção*, como é o caso dos custos com Comissões de compras, Combustíveis da frota e com Estufamento de containers.

Portanto, as despesas de Comissões de compras, Combustíveis da frota e com Estufamento de containers que não se caracterizam como serviços utilizados como insumo na prestação de serviços, vez que não entram no processo de produção do artefatos e serviços, mas sim no processo de compra e venda dos produtos produzidos, o que impede o creditamento.

Nesse particular também andou bem a r. decisão cujos fundamentos transcrevo:

“Da COFINS Não-Cumulativa

Crédito Calculado Sobre Custos e Despesas

A cobrança da contribuição para a Cofins de forma não-cumulativa, a partir de 10 de fevereiro de 2004, foi instituída pela Lei n° 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Os itens que geram direito a crédito da contribuição, constam dos incisos do caput do art. 30 da citada lei, cuja redação, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, assim estava posta:

(...)

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 10, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

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 n° 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao

Assinado digitalmente em 18/05/2011 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO DE
MANATTA

Autenticado digitalmente em 18/05/2011 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO DE

Emitido em 01/06/2011 pelo Ministério da Fazenda

Processo nº 11634.000291/2006-08
Acórdão nº 3402-001.097

S3-C4T2

Fl. 8

549

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)

(...)

Ressalte-se que, pela sistemática de apuração não-cumulativa da COFINS, os contribuintes a ela sujeitos podem apurar créditos correspondentes à aplicação das respectivas alíquotas sobre determinados custos, para serem descontados do que for apurado, no mesmo período, a título da referida contribuição.

Regulamentando essa incidência não-cumulativa da COFINS, é encontrada a IN SRF nº 404, de 2004, que assim discorre sobre o tema:

IN SRF nº 404, de 2004

Art. 4º A base de cálculo é o faturamento mensal, que compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria e alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Art. 7º Sobre a base de cálculo apurada conforme art. 4º, aplica-se a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

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:

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;

§ 4º Para os efeitos da alínea "h" do inciso I do capta, 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 domiciliado no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

Assinado digitalmente em 18/05/2011 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D E, 25/05/2011 por NAYRA BASTOS MANATTA

Autenticado digitalmente em 18/05/2011 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D E

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

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

Os dispositivos transcritos mostram que o legislador adotou, para fins de utilização de crédito da COFINS calculada de forma não-cumulativa, o critério de listar os bens e serviços capazes de gerar crédito e os atrelou a determinada atividade, assim como ao modo de produção, no que respeita à questão do insumo. Com efeito, a aquisição de um bem ou serviço, mesmo que listado, poderá ou não gerar crédito a ser descontado da contribuição, dependendo da situação concreta • do emprego ou aplicação do bem ou serviço na respectiva atividade econômica.

A instrução normativa, nos artigos transcritos, cuidou de esclarecer que se consideram insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da COFINS, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, ou seja, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que produz despesa necessária à atividade da empresa, mas, tão-somente, como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, sejam, direta e efetivamente, aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço.

No que tange a bens, consideram-se insumos aqueles adquiridos de pessoas jurídicas, inclusive combustíveis e lubrificantes, não incorporados ao ativo imobilizado da empresa adquirente, que sofram alterações de suas propriedades (por exemplo: consumo, desgaste, etc.), em razão de sua ação direta sobre o produto elaborado ou sobre o serviço prestado. Também são considerados insumos os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país aplicados ou consumidos na fabricação ou produção de bens para venda ou na prestação de serviços.

Nesse passo, no caso da empresa autuada, não se pode pretender que serviços de terceiros prestados por pessoas jurídicas que não foram aplicados diretamente na produção, tais como comissões pagas quando da aquisição de couro bovino, se enquadrem no conceito de insumo, sendo correta, portanto, a glosa feita sobre os respectivos valores.

Da mesma forma, não se pode considerar "insumo" dos produtos fabricados pela interessada (artigos de couro), na definição posta na legislação transcrita (art. 30, II da Lei n.º 10.833, de 2003, e art. 8º, § 4º, I. "a" da IN SRF n.º 404, de 2004), os combustíveis utilizados em veículos próprios da empresa no transporte da matéria-prima 'couro in natura' entre seus estabelecimentos, posto que tais itens (combustíveis) não são matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem (ou outro bem) que sofram alteração em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou seja, os produtos advindos do processo produtivo da interessada não têm o combustível como insumo para a sua fabricação. No caso, os gastos com combustíveis caracterizam-se, meramente,

Assinado digitalmente em 18/05/2011 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D E, 25/05/2011 por NAYRA BASTOS MANATTA

Autenticado digitalmente em 18/05/2011 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D E

Emitido em 01/06/2011 pelo Ministério da Fazenda

Processo nº 11634.000291/2006-08
Acórdão n.º 3402-001.097

S3-C4T2

Fl. 9

550



como despesas operacionais, que não têm previsão legal para serem descontados como créditos da Cofins.

Com respeito aos serviços intitulados como "estufamento de containeres", que a interessada classificou como despesas de armazenagem passíveis de creditamento da COFINS com base no art. 30, IX da Lei n.º 10.833, de 2003, no Termo de Informação Fiscal (fls. 141/141-verso), o fisco esclarece o que é o serviço denominado 'estufamento de container': 'estufagem é o ato de se colocar diversas cargas, grandes ou pequenas, em uma unidade maior, no caso o Container. A própria contribuinte, em resposta à intimação Saort n.º 113/2007 (fls. 72), esclarece que o serviço de estufamento consiste no 'carregamento de paletes para o container' e que 'após a estufagem os container são disponibilizados para o Terminal de carregamento onde são embarcados em navios para exportação ao destino final'. Assim, reiteramos que os serviços de 'estufamento de containeres' não se caracterizam como despesas de armazenagem".

Na impugnação a contribuinte reafirma que tais serviços estariam diretamente ligados à armazenagem, uma vez que se tratariam de forma eficaz de se acondicionar a mercadoria dentro dos containeres para armazenagem e embarque.

Pelo que consta dos autos, é correta a alegação do fisco, uma vez que os precitados serviços ('estufamento de containeres'), conforme a explicitação feita no Termo de Informação Fiscal não correspondem à 'armazenagem de mercadorias' prevista no art. 3º, IX da Lei n.º 10.833, de 2003, in verbis:

"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."

De fato, tais serviços correspondem a atos de colocação/acondicionamento de mercadorias nos containeres, o que não configura a armazenagem dessas mercadorias, prevista na lei.

Assim, resulta claro que nenhum dos créditos da COFINS NÃO CUMULATIVOS retro mencionados e efetuados pela Recorrente, estavam autorizado pela legislação de regência, razão pela qual são procedentes as glosas mantidas pela r. decisão recorrida. Também nesse particular, não se justifica a reforma da r. decisão recorrida nesse particular, que deve ser mantida por seus próprios e jurídicos fundamentos, mormente considerando-se que tanto na fase instrutória, como na fase recursal, a ora a Recorrente não apresentou nenhuma evidencia concreta e suficiente para descaracterizar a autuação.

Isto posto, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao **Recurso Voluntário**, mantendo a r. **decisão recorrida** por seus próprios e jurídicos fundamentos.

É como voto.

Assinado digitalmente em 18/05/2011 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO DE, 25/05/2011 por NAYRA DASTOS MANATTA

Autenticado digitalmente em 18/05/2011 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO DE

Sala das Sessões, em 07 de abril de 2011.

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA

Assinado digitalmente em 18/05/2011 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D E, 25/05/2011 por NAYRA BASTOS
MANATTA

Autenticado digitalmente em 18/05/2011 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D E

Emitido em 01/06/2011 pelo Ministério da Fazenda

18