



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

Processo n° 16366.002400/2007-25
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3001-000.758 – Turma Extraordinária / 1ª Turma
Sessão de 21 de fevereiro de 2019
Matéria DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO
Recorrente VANCOUROS COMERCIO DE COUROS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

RATEIO PROPORCIONAL. DETERMINAÇÃO DA RELAÇÃO ENTRE A RECEITA NÃO CUMULATIVA E RECEITA BRUTA TOTAL. INTELIGÊNCIA DO INCISO II, DO §8º DO ART. 3º DA LEI 10.637/02.

As receitas provenientes de vendas de produtos ao exterior devem compor a receita bruta (numerador) quando decorrer de venda de produtos sujeitos a não cumulatividade, e, em qualquer hipótese (vendas de produtos sujeitos ou não à não cumulatividade), deve compor a receita bruta total da pessoa jurídica (denominador).

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. RESSARCIMENTO.

Para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente. Restou caracterizada a essencialidade das despesas com Comissões, Combustíveis, “Paletes de madeiras” e “estufamento de containeres”.

PIS NÃO CUMULATIVO. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC.

Diferentemente das regras inerentes à restituição, não há se falar em atualização monetária nem incidência de juros moratórios sobre créditos desta contribuição nos ressarcimentos decorrentes do regime da não cumulatividade.

Antes da vigência da Lei 10.833/03 não havia previsão legal para expedição de ato administrativo com esse objetivo. Com a sua entrada em vigor, o art. 13 c/c com o art. 15, inciso VI, a norma passa a vedar expressamente as referidas atualizações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para que as “Operações BMF/SWAP” e as “Variações Cambiais Ativas” sejam incluídas nas receitas de exportações e considerar como insumos as despesas com Comissões, Combustíveis, “Paletes de madeiras” e “estufamento de containeres”. Vencido o conselheiro Orlando Rutigliani Berri que votou pelo provimento parcial em menor extensão por entender que a despesa com comissão paga à pessoa jurídica sobre a compra do couro bovino, por não se tratar de insumo, não dá direito à crédito.

(assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Orlando Rutigliani Berri, Marcos Roberto da Silva (Presidente) e Francisco Martins Leite Cavalcante.

Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos, em razão do princípio da economia processual:

Trata a presente lide do pedido de ressarcimento de fls. 02/04, transmitido pela via eletrônica em 06/02/2007, em que se indica como direito creditório o ressarcimento da contribuição ao PIS não cumulativa exportação, relativo ao 4º trimestre de 2006, no montante de R\$ 211.981,76.

(...)

Às fls. 191/193, encontram-se a Intimação n.º 1210/2007 e a Notificação n.º 105/2007, ambas emitidas pela Saort/DRF/LON, no sentido de comunicar a interessada do Parecer e Despacho Decisório antes mencionados, bem como intimá-la a informar se houve utilização do crédito na compensação de débitos, após o que far-se-ia verificação da regularidade fiscal perante a RFB, PGFN e INSS, e, havendo débitos fiscais, o valor do ressarcimento seria utilizado para quita-los, mediante compensação em procedimento de ofício.

Desses documentos (fls. 181/185 e 191/193), a interessada foi cientificada em 04/12/2007, conforme consta a fl. 201.

Em 18/12/2007, a interessada protocolizou o documento de fls. 202/204, com o qual não autoriza a RFB a proceder a compensações de ofício e requer a expedição de ordem de pagamento do crédito reconhecido neste processo.

Por meio de procuradores (mandato a fl. 205), a interessada apresenta a manifestação de inconformidade de fls. 207/213, protocolizada em 26/12/2007, a seguir sintetizada.

(...)

Assim, no item “Quanto a inclusão de receitas originariamente não consideradas pelo contribuinte”, contesta a inclusão de receita não-operacional de venda de bem do ativo imobilizado no critério de proporcionalidade, uma vez que não integraria a base de cálculo do PIS; por sua vez, quanto à verificação do percentual relativo às receitas de exportação em relação à sua receita bruta total, alega ser incorreta a classificação como receitas meramente financeiras das receitas advindas de operações de SWAP/BMF e de variação cambial ativa, posto que originárias de exportação, citando a propósito o art. 21, I, da IN SRF n.º 600, de 2005; alternativamente, quanto às receitas tidas como financeiras, requer que: “sejam as mesmas consideradas para efeito de ressarcimento/compensação, por decorrer de custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com alíquota zero, diante da própria consideração feita no termo de informação fiscal de que 'a partir de 02/08/2004 as alíquotas das contribuições para o PIS e Cofins incidentes sobre receitas financeiras foram reduzidas a 0 (zero) pelo Decreto no.5.164/2004”, mencionando a propósito o art. 21, II, da IN SRF n.º 600, de 2005; após tais considerações, afirma: “Diante destes fundamentos, pelo critério da proporcionalidade, REQUER seja reformada a decisão recorrida, para incluir as receitas financeiras suscitadas, decorrentes de operações de BMF/WAP e 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’”; ao fim desse item, caso não seja esse o entendimento do órgão julgador, faz o seguinte pedido: “requer seja considerado o critério originário adotado pela requerente, de não considerar estas receitas financeiras, inclusive aquelas decorrentes de descontos obtidos, juros recebidos, renda sobre aplicação financeira e venda do imobilizado, uma vez que sequer formulado fundamentação capaz pela autoridade recorrida, para acobertar sua inclusão.”.

No tópico “das despesas com comissões”, citando o art. 3º, II, da Lei n.º 10.637, de 2002, diz que da análise desse dispositivo, ao contrário do entendimento do fisco, a comissão que teria pago a outra pessoa jurídica sobre a compra de couro bovino, utilizado como insumo em seu processo produtivo, seria, portanto, custo/despesa que dá direito a crédito.

Por sua vez, no subitem “Das despesas com combustível”, tendo por base o mesmo dispositivo legal (art. 3º, II, da Lei n.º 10.637, de 2002), sustenta que também não merece prosperar o entendimento do fisco de desconsiderar as despesas com combustível como custo/despesa que dá direito a crédito do PIS, isso mesmo depois de ter esclarecido que “o combustível é utilizado em caminhão próprio, no transporte da matéria-prima (couros in natura) até a indústria onde se inicia a primeira etapa de industrialização”; portanto, assevera que as despesas com combustível dão direito a crédito, por se enquadrar no referido texto legal.

Já, no item “Das despesas com material de embalagem”, afirma que os “paletes de madeira” seriam essenciais para acomodação e proteção para transporte de couro “Wet blue”, fazendo parte do final da 3ª etapa do processo de produção, ou seja, tais custos/despesas estariam intrinsecamente ligados ao processo de produção/exportação, requerendo, assim, a reforma da decisão recorrida, para que se considere os créditos decorrentes das aquisições dos citados itens.

Por seu turno, no subitem “Das despesas com exportação”, mencionando os serviços de “estufamento de containeres”, contesta o posicionamento do fisco de não lhe conceder o direito ao crédito de PIS; diz que tais serviços estariam diretamente ligados a armazenagem, já que tratar-se-iam de forma eficaz de se acondicionar a mercadoria dentro dos containeres para armazenagem e embarque.

Sob os títulos “Quanto à consolidação dos valores”, em razão dos argumentos antes referidos, impugna a consolidação dos valores feitos pela decisão recorrida, em detrimento ao cálculo originariamente apresentado por ela, propugna pela reforma da parte glosada.

Por fim, em face do alegado, requer a reforma da decisão recorrida, reconhecendo-se a legitimidade da totalidade do direito creditório pleiteado no pedido de ressarcimento formulado; agrega, ainda “no intuito de minimizar os prejuízos até então suportados pela Requerente”, que ao crédito a ser ressarcido sejam acrescidos juros equivalentes a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, calculados a partir da data do protocolo até a data do respectivo ressarcimento/compensação.

À fl. 216, consta ofício da Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional em Londrina, encaminhando cópia de antecipação de tutela nos autos da Ação Ordinária n.º 2008.70.01.000490-8, para que “seja creditado na conta corrente mencionada pela parte autora (Conta Corrente n.º 3549-1. agência 3407-X do Banco do Brasil) o valor já reconhecido como devido no prazo concedido judicialmente de 10 dias contados da intimação que ocorreu em 31/01/08.

À fl. 243, consta o Comunicado de Restituição, emitido pela Saort/ DRF/ Londrina, com o seguinte texto; “Por meio do presente comunicamos que em 21/02/2008 foi restituído o valor de RS 201.073,10, referente ao pedido de ressarcimento de crédito de PIS do 4º Trimestre de 2006 por meio de crédito na conta informada no processo em referência” à fl. 244, consta o aviso de recebimento desse comunicado em 27/02/2008.

À fl. 245, despacho da Saort/DRF/Londrina, atestando a tempestividade da manifestação de inconformidade.

A DRJ de Curitiba/PR julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, reconhecendo em parte o direito creditório conforme **Acórdão n.º 06-21.283** a seguir transcrito:

Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA o PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE PERCENTUAIS DE VENDAS DE RECEITAS DE EXPORTAÇÃO E DE VENDAS NO MERCADO INTERNO. RECEITA BRUTA TOTAL. COMPOSIÇÃO. RECEITAS DA VENDA DO ATIVO IMOBILIZADO/PERMANENTE.

Quando da composição da “receita bruta total”, para o cálculo da apuração dos percentuais das receitas de vendas de exportação e das vendas no mercado interno, não se incluem as receitas derivadas da venda do ativo imobilizado/permanente.

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

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

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

No cálculo do PIS não-cumulativo 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 n.º 10.833, de 2003, com as modificações introduzidas pela Lei n.º 10.865, de 2004.

INCIDÊNCIA NAO-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.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. EMBALAGEM.

O conceito de insumo abrange tão-somente a embalagem que agrega valor comercial ao produto através de sua apresentação e que objetiva valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional.

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 ao PIS, por falta de previsão legal.

Solicitação Deferida em Parte

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente apresenta **Recurso Voluntário** contra a decisão de primeira instância repisando os mesmos argumentos apresentados na impugnação, que em síntese alega o seguinte: **(i)** inclusão de receita não-operacional de venda de bem do ativo imobilizado no critério de proporcionalidade; **(ii)** ser incorreta a classificação como receitas meramente financeiras das receitas advindas de operações de SWAP/BMF e de variação cambial ativa, posto que originárias de exportação; **(iii)** que a comissão que teria pago a outra pessoa jurídica seria sobre a compra de couro bovino; **(iv)** que o combustível é utilizado em caminhão próprio, no transporte da matéria-prima (couros in natura) até a indústria onde se inicia a primeira etapa de industrialização; **(v)** que os “paletes de madeira” seriam essenciais para acomodação e proteção para transporte de couro “Wet blue”; e **(vi)** em relação às despesas com exportação”, mencionando os serviços de “estufamento de containeres”, contesta que tais serviços estariam diretamente ligados a armazenagem.

Dando-se prosseguimento ao feito o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Marcos Roberto da Silva

Da competência para julgamento do feito

O presente colegiado é competente para apreciar o presente feito, em conformidade com o prescrito no artigo 23B do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, com redação da Portaria MF nº 329, de 2017.

Conhecimento

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Mérito

A discussão objeto da presente demanda versa sobre a glosa de créditos de COFINS efetuada na análise do Pedido de Ressarcimento tendo em vista a inclusão de receitas na base de cálculo da contribuição que não foram consideradas pela Recorrente bem como da glosa de determinadas despesas que foram inseridas como insumos na apuração dos créditos objeto do referido pedido.

Da Inclusão na base de cálculo das Receitas ditas Financeiras

O entendimento da Recorrente é que as receitas financeiras decorrentes das operações BMF/SWAP e da Variação Cambial Ativa não compõem a base de cálculo da Cofins, com isso também não poderão compor a receita bruta para fins de cálculo da proporção para apuração do crédito decorrente dos custos vinculados às receitas de exportação.

Esse tema já foi bastante discutido no âmbito deste Conselho por diversas Turmas de Julgamento, entretanto persistem posicionamentos divergentes no seu entendimento.

O primeiro ponto a ser analisado é o fato de as referidas receitas financeiras oriundas das operações de exportação comporem ou não a base de cálculo da COFINS.

As variações cambiais ativas, como espécie do gênero receitas de exportação, foram objeto de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal no RE 627.815/PR com repercussão geral nos termos do art. 543-B do CPC, e assim ficou decidido conforme reprodução da ementa abaixo:

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.

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 nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 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 nº 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 PIS sobre as receitas oriundas das citadas variações cambiais. Nesta mesma linha de interpretação, entendo que as operações de SWAP também devem ser aludidas contribuições.

Contudo, resta saber se cabe inserir as receitas financeiras objeto da presente análise no cálculo da receita bruta total por ocasião da análise do critério de rateio proporcional dos créditos de COFINS na sistemática da não cumulatividade. Para isso faz-se necessário interpretar o que estabelece o art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.637/2002, in verbis:

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

Portanto, o que o inciso II afirma é que haverá um rateio proporcional dos custos, despesas e encargos comuns. Para composição do crédito a ser considerado, calcula-se o percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa (numerador), que no presente caso as referidas receitas financeiras (SWAP e Variações Cambiais Ativas) não serão consideradas, e a receita bruta total da pessoa jurídica (denominador), onde serão inseridas todas as receitas sujeitas ou não à incidência não cumulativa, ou seja, inclui-se as citadas receitas financeiras.

Portanto, tendo em vista que a Recorrente vindica a exclusão das receitas financeiras da receita bruta total no cálculo do rateio de custos, despesas e encargos, para apuração dos créditos a serem por ele descontados, entendo que tais receitas não devem compor a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa (numerador), mas devem fazer parte da receita bruta total (denominador). Neste sentido, vejamos o que foi apurado pela fiscalização.

Atacho a seguir o quadro com as receitas da Recorrente conforme e-fl 222:

DISCRIMINAÇÃO	out/06	nov/06	dez/06
Receita de Exportação	3.786.708,85	4.662.319,83	4.448.930,05
Receita Vendas Mercado Interno	570.259,27	252.350,50	180.298,26
Receitas Financeiras	122.004,41	142.938,94	174.548,33
Descontos Obtidos	4.144,83	-	-
Juros Recebidos	1.290,24	1.835,42	-
Rendas s/ Aplicação Financeira	3.241,90	14.274,15	-
Operações BMF/SWAP	-	-	1.011,43
Variação Cambial Ativa	113.327,44	126.829,37	173.536,90
Outras Receitas	110.000,00	-	30.362,19
Venda de Bens do Ativo Imobilizado	110.000,00	-	30.362,19
Receita Bruta Total	4.588.972,53	5.057.609,27	4.834.138,83
Isenções e Exclusões	4.018.713,26	4.805.258,77	4.653.840,57
(-) Receitas de Exportação com direito a Crédito de PIS/COFINS	3.786.708,85	4.662.319,83	4.448.930,05
(-) Receitas Financeiras (a partir de 08/2004)	122.004,41	142.938,94	174.548,33
(-) Vendas Canceladas e Desc. Incondicionais	-	-	-
(-) Venda de Bens do Imobilizado	110.000,00	-	30.362,19
Base de Cálculo PIS/COFINS – Incidência não-cumulativa	570.259,27	252.350,50	180.298,26
Contribuição para PIS/PASEP (antes do desconto de créditos)	9.409,28	4.163,78	2.974,92
COFINS (antes do desconto de créditos)	43.339,70	19.178,64	13.702,67

Destas Receitas a fiscalização apresentou os quadros onde foram encontrados os percentuais de rateio declarados pelo contribuinte e os apurados na auditoria.

- DECLARADOS PELA CONTRIBUINTE (fls. 65, 67 e 69):

CONTA CONTÁBIL	out/06		nov/06		dez/06	
	Valor (R\$)	Relação %	Valor (R\$)	Relação %	Valor (R\$)	Relação %
Receitas de Exportação	3.786.708,85	86,91	4.662.319,83	94,87	4.448.930,05	96,11
Receitas Mercado Interno	570.259,27	13,09	252.350,50	5,13	180.298,26	3,89
Receita Bruta Total	4.356.968,12	100,00	4.914.670,33	100,00	4.629.228,31	100,00

- APURADOS NA AUDITORIA:

CONTA CONTÁBIL	out/06		nov/06		dez/06	
	Valor (R\$)	Relação %	Valor (R\$)	Relação %	Valor (R\$)	Relação %
Receitas de Exportação	3.786.708,85	82,52	4.662.319,83	92,18	4.448.930,05	92,03
Receitas Mercado Interno	802.263,68	17,48	395.289,44	7,82	385.208,78	7,97
Receita Bruta Total	4.588.972,53	100,00	5.057.609,27	100,00	4.834.138,83	100,00

Diante do exposto no voto, entendo que tanto a Recorrente quanto a Fiscalização equivocaram-se nos valores utilizados. Isto porque a fiscalização não incluiu nas ditas “Receitas de Exportação” as “Operações BMF/SWAP” e as “Variações Cambiais Ativas”. De mesma forma, a Recorrente não incluiu na Receita Bruta Total as receitas financeiras que foram consideradas como parte das receitas de exportação. Destaque-se que, dentro do conceito de Receita Bruta, o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

Portanto, dou parcial provimento para que as “Operações BMF/SWAP” e as “Variações Cambiais Ativas” sejam incluídas nas receitas de exportações.

Conceito de Insumos

Antes de adentrarmos na discussão propriamente dita da presente controvérsia, importante tecer alguns comentários a respeito da conceituação de insumos que vem prevalecendo na jurisprudência deste Conselho.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). O art. 3º, inciso II de ambas as leis autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

A Emenda Constitucional nº 42/2003 estabeleceu no §12º, do art. 195 da Constituição Federal o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais, consignando a sua definição por lei dos setores de atividade econômica. Portanto, a constituição deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

A Secretaria da Receita Federal apresentou nas Instruções Normativas nºs 247/02 e 404/04 uma interpretação sobre o conceito de insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS um tanto restritiva, semelhante ao conceito de insumos empregado para a

utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, previsto no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI). Este entendimento extrapola as disposições previstas nas Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, contrariando o fim a que se propõe a sistemática da não-cumulatividade das referidas contribuições.

Nesta mesma linha de entendimento, igualmente incorre em erro quando se utiliza a conceituação de insumos conforme estabelecido na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, visto que esta seria demasiadamente ampla. Segundo o RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica, ou seja, seria insumo na sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais todos os bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

Portanto, é entendimento deste Conselho que o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser interpretado seguindo o critério da **essencialidade**. Este critério busca uma posição "intermediária" construída pelo CARF na definição insumos, com vistas a alcançar uma relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Reproduzo a seguir um conceito de insumo consignado no Acórdão nº 9303003.069, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF, e que vem servindo de base para os julgamentos dos processos deste Conselho:

[...]

*Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), **dependendo**, para sua identificação, **das especificidades de cada processo produtivo**. (grifos da reprodução)*

Sintetizando, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

O Superior Tribunal de Justiça adota o mesmo entendimento conforme pode ser observado no julgamento do recurso especial nº 1.246.317MG, cuja ementa segue abaixo reproduzida:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único o, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda IR, por que demasiadamente elastecidos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido. (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)

Portanto, após o relato do entendimento predominante a respeito da conceituação de insumos na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e para a COFINS, adentremos nas circunstâncias que regem o caso concreto.

a) Despesas com Comissões

A recorrente alega que a comissão paga 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.

Tendo em vistas que a recorrente arcou com o recurso destinado ao pagamento das comissões, entendo que o serviço de intermediação para compra do couro está intimamente ligado ao processo produtivo da empresa, fazendo parte do valor do couro, principal insumo do produto final da recorrente.

Diante do exposto, voto no sentido de que os serviços de comissão podem ser enquadrados no conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, devendo fazer parte do cálculo do crédito a ser descontado do valor apurado da Cofins.

b) Despesas com Combustíveis

A recorrente alega também o combustível foi utilizado em caminhão próprio da empresa para transporte do couro em natura e que, por isso, daria direito ao crédito para ser descontado da Cofins.

Novamente entendo que tais despesas estão diretamente ligadas ao processo produtivo e, portanto, podem ser enquadrados no conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, devendo fazer parte do cálculo do crédito a ser descontado do valor apurado da Cofins.

c) Material de Embalagens “Paletes de madeiras”

A Recorrente alega que os paletes são essenciais para acomodação e proteção do couro no seu transporte, fazendo parte do final do processo produtivo e que por isso teriam direito ao crédito relacionado a estas despesas.

Concordo com a Recorrente e do mesmo modo podem ser enquadrados no conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, devendo fazer parte do cálculo do crédito a ser descontado do valor apurado da Cofins.

d) Despesa com Exportação “estufamento de containeres”

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.

Portanto, dou provimento ao Recurso Voluntário também neste particular.

Da incidência da Taxa SELIC

A Recorrente entende ser perfeitamente aplicável a SELIC para correção do valor a ser ressarcido. Fundamenta seu pleito no art. 39 da Lei nº 9.250/95.

Devido a ausência de amparo legal, não procede o pedido atualização monetária dos créditos ressarcidos com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais.

Diferentemente das regras inerentes à restituição, não há se falar em atualização monetária nem incidência de juros moratórios sobre créditos desta contribuição nos ressarcimentos decorrentes do regime da não cumulatividade.

Antes da vigência da Lei 10.833/03 não havia previsão legal para expedição de ato administrativo com esse objetivo. Com a sua entrada em vigor, o art. 13 c/c o art. 15, inciso VI, a norma passa a vedar expressamente as referidas atualizações.

Diante do exposto, voto em dar provimento parcial ao recurso para que as “Operações BMF/SWAP” e as “Variações Cambiais Ativas” sejam incluídas nas receitas de exportações e considerar como insumos as despesas com Comissões, Combustíveis, “Paletes de madeiras” e “estufamento de containeres”.

(assinado digitalmente)
Marcos Roberto da Silva