



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13656.900027/2017-98
ACÓRDÃO	3002-004.028 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MINERAÇÃO CURIMBABA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

PAF. ATO ADMINISTRATIVO. VÍCIO. INEXISTÊNCIA.

Inexiste nulidade no ato administrativo que se tenha revestido das formalidades previstas no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações da Lei nº 8.748/1993, e que exiba os demais requisitos de validade que lhe são inerentes.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DICON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.”, assim, não tendo sido apresentados tais documentos, correto o procedimento adotado pela fiscalização.

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

CRÉDITOS. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS DE LABORATÓRIO. DIREITO CREDITÓRIO.

Os serviços de manutenção de equipamentos de análises laboratoriais, destinados ao controle de qualidade para a análise dos produtos durante o processo de fabricação, o representam insumos no contexto produtivo da recorrente, pois sem as atividades laboratoriais, a própria consecução da atividade econômica da recorrente restaria comprometida.

MATERIAIS DE EMBALAGEM. PALLETS. SACARIA. BIG BAGS. CAIXA. POSSIBILIDADE.

As despesas com embalagem, paletes, sacaria, big bags e caixa se encaixam no conceito de insumo definido pelo STJ, portanto, autorizam o creditamento das contribuições do Pis e Cofins.

REGIME DE COMPETÊNCIA. RECEITAS COM EXPORTAÇÃO. RECONHECIMENTO NA DATA DE EMISSÃO DA NOTA FISCAL DE EXPORTAÇÃO.

Na sistemática da não cumulatividade, o reconhecimento das receitas de exportação se dá na data em que ocorre a formalização do ato de venda, cuja qual, em regra é no momento da emissão da nota fiscal de exportação. A data do embarque da mercadoria vendida tem relevância apenas para a apuração de eventual variação monetária ativa ou passiva referente à flutuação cambial ocorrida desde a data da venda. A efetiva realização do negócio da exportação de compra e venda se dá anterior ao embarque.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA.

Conforme o estabelecido nos incisos III e IX, do art. 3º, respectivamente, da Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002, somente gera direito ao crédito a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Voluntário, para, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para: (i) reverter a glosa de insumos utilizados pela Recorrente em testes de laboratório (ácido clorídrico e tela para laboratório); e (ii) reverter as glosas sobre os materiais de embalagem (pallets, sacaria, big bags e caixa). Vencida a conselheira Neiva Aparecida Baylon (Relatora) que dava provimento em maior extensão, para reverter, também, a glosa decorrente do rateio de créditos vinculados à receita tributada no mercado interno, à receita não tributada no mercado interno, e à receita de exportação. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Adriano Monte Pessoa.

Assinado Digitalmente

Neiva Aparecida Baylon – Relator

Assinado Digitalmente

Adriano Monte Pessoa – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Renato Ferro Ribeiro de Gusmao – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Neiva Aparecida Baylon, Renata Carsola Mascarenas, Renato Ferro Ribeiro de Gusmao (Presidente).

RELATÓRIO

Para fins de economia processual adoto o relatório da decisão recorrida a fim de elucidar os fatos que motivaram a autuação, vejamos:

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos de PIS não cumulativo – Mercado Interno, relativo ao 4º trimestre de 2012, no valor de R\$ 315.127,72, cumulado com declarações de compensação.

A unidade de origem, por meio do despacho decisório de fl. 878, reconheceu crédito no montante de R\$ 12.363,82, homologando parcialmente as compensações declaradas no PER/DCOMP 00955.86245.290513.1.3.10-6536, não homologando o PER/DCOMP 08744.38028.181013.1.3.10-7001 e assentando inexistir valor remanescente a ser restituído ou ressarcido.

Consoante o Termo de Constatação Fiscal (fls. 874/877), apurou-se, em síntese:

a) A contribuinte apropriou créditos decorrentes de devolução de vendas (linha 12 da Ficha 06A do DICON) nas colunas relativas a aquisições vinculadas a receitas tributadas no mercado interno, a receitas não tributadas no mercado interno e a receitas de exportação. Todavia, somente a devolução de venda tributada no mercado interno autoriza a tomada de crédito. Identificado o erro, a Fiscalização procedeu aos ajustes necessários.

b) Para verificação das receitas de exportação (Ficha 07B, linha 11), foram extraídos os DDEs (despachos de exportação) com datas de embarque do trimestre, conforme telas do sistema DW Aduaneiro (fls. 508 a 512). Foram

confirmadas as receitas de exportação referentes a outubro/2012 e não confirmadas as dos meses de novembro e dezembro/2012, adotando-se os valores constantes do sistema.

c) A Fiscalização não concordou com os percentuais de rateio utilizados pela contribuinte em outubro, novembro e dezembro/2012, aplicando, para reconstituição da Ficha 06A do DACON, os percentuais constantes da “Planilha Fisco” (fls. 760, 767 e 773). Foram confirmadas receitas tributadas à alíquota zero (linha 08 da Ficha 07B), em razão da filial fábrica de fertilizantes, e receitas sem incidência (exportação — linha 11 da Ficha 07B), conforme relatórios do SPED Contribuições (fls. 774 a 776).

d) Relativamente aos créditos registrados na linha 13 da Ficha 06A em dezembro/2012, constatou-se que as notas fiscais correspondem a períodos entre 2007 e junho/2012, isto é, créditos extemporâneos. Créditos extemporâneos são admissíveis, mas devem ser requeridos em PER indicando o trimestre de origem; por terem sido apresentados conjuntamente com PER de outro trimestre, tais créditos foram desconsiderados.

e) Foi elaborada planilha consolidada contendo 95 motivos de glosa, com as respectivas fundamentações legais, quanto aos bens e serviços objeto de análise.

f) A planilha de fls. 751/773 registra o posicionamento fiscal sobre cada aquisição, indicando nas colunas “E” e “AC” (“REGRA” e “MOTIVO DE GLOSA”) as razões das glosas. Com base nessa análise, foram apurados os créditos reconhecidos para as linhas 02, 04, 07, 12 e 13 da Ficha 06A e realizada a reconstituição simplificada respectiva.

g) Conforme telas da DIRF anexas (fl. 786), houve retenção na fonte de PIS informada na linha 19 da Ficha 15B do DACON nos meses de outubro e dezembro/2012.

Manifestação de inconformidade

Cientificado em 16/06/2017 (fl. 880), o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 19/07/2017 (fls. 884/910), na qual, em síntese, alegou:

a) Diversas glosas indevidas ou insuficientemente motivadas: (i) créditos sobre bens utilizados como insumo glosados com base em conceito restritivo; (ii) glosa de aquisições de cal hidratada e areia quartzosa classificadas erroneamente como sujeitas à alíquota zero; (iii) glosas por créditos extemporâneos; (iv) glosas com a formulação genérica “base de cálculo apurada incorretamente”; (v) glosas com a expressão “descrição do serviço é incompatível com operação com direito a crédito”; além de descontos lançados na coluna “Desconto/Dedução” sem justificativa aparente. Parte das glosas também decorreu de revisão do rateio entre receitas tributadas, não tributadas e de exportação, sob o critério adotado pela Fiscalização de reconhecer receitas de exportação apenas na data de embarque.

b) Cerceamento do direito de defesa e violação do dever de motivação: a planilha fiscal não possibilita identificar, com precisão, a fundamentação de cada glosa — em vários itens a fundamentação está ausente ou genérica; na revisão do rateio não há demonstrativo da composição dos percentuais adotados, o que impediria a quantificação da divergência. Sustenta violação aos arts. 2º da Lei 9.784/1999, 59 do Decreto 70.235/1972 e ao disposto no art. 489, §1º, I, III e VI do CPC quanto à impossibilidade de aferir os fundamentos determinantes da exigência.

c) Aproveitamento de créditos extemporâneos: invoca o §4º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e a prática administrativa/jurisdicional que admite a apropriação de créditos em período posterior ao de sua geração, seja por retificação da obrigação acessória, seja por apropriamento como crédito extemporâneo no período de apuração presente.

d) Apresentou planilha demonstrativa com a indicação dos itens glosados e sua qualificação como insumos, incluindo justificativas e documentos (fotos, notas etc.), destacando decisões do CARF que reconhecem créditos sobre materiais semelhantes (ex.: materiais de laboratório; materiais de embalagem).

e) Sustentou ausência de norma que justifique a aplicação de alíquota zero às aquisições de cal hidratada e areia quartzosa, juntando notas fiscais que demonstrariam tributação pelos fornecedores.

f) Questionou a revisão do rateio adotada pela Fiscalização por ausência de motivação e pela suposta aplicação seletiva do critério da data de embarque, invocando precedentes que, segundo a manifestante, seriam contrários à exigência de reconhecimento pelo embarque.

g) Alegou omissão da Fiscalização ao não considerar, ao baixar a EFD-Contribuições, algumas operações escrituradas pela contribuinte — notadamente aquisições de big bags e de energia elétrica (Reg. F100) — e juntou planilhas demonstrativas dessas omissões.

h) Sustentou que glosas relativas às devoluções decorrem de erro formal no preenchimento do DACON (CFOP), sendo as operações comprovadamente referentes a vendas tributadas no mercado interno.

i) Caso não acolhidos os argumentos, requereu conversão do julgamento em diligência e produção de provas, com juntada de documentos que não pôde localizar no prazo inicial.

Questão de tempestividade

Em 31/08/2017 (fl. 950) a contribuinte requereu o reconhecimento da tempestividade da manifestação de inconformidade (fls. 952/955), alegando erro sistêmico do PGS no dia final do prazo (18/07/2017), o que teria impedido o protocolo. Em 12/09/2017 (fl. 984) juntou laudo forense digital e ata notarial para comprovação das tentativas de protocolo naquele dia.

Em 22/03/2018, a DRJ/PA declarou intempestiva a manifestação de inconformidade (fls. 1031/1042).

Posteriormente, em mandado de segurança, o sujeito passivo obteve tutela determinando que as manifestações de inconformidade apresentadas fossem recebidas como tempestivas, nos termos do art. 74, §11, da Lei nº 9.430/1996 (decisão às fls. 1110/1113). O presente processo figura entre os alcançados pela ordem judicial (fl. 1082).

VOTO VENCIDO

Conselheira Neiva Aparecida Baylon, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser admitido.

Conforme relatado, trata-se de despacho decisório decorrente do Termo de Constatação Fiscal SAORT nº 076/2017, que reconheceu parcialmente o crédito de PIS objeto do pedido de ressarcimento em epígrafe, relativo ao quarto trimestre de 2012.

A unidade de origem, por intermédio do despacho decisório de fl. 878, reconheceu o crédito de R\$ 12.363,82, homologando parcialmente as compensações declaradas no PER/DCOMP 00955.86245.290513.1.3.10-6536, não homologando o PER/DCOMP 08744.38028.181013.1.3.10-7001 e assentando inexistir qualquer valor remanescente a ser restituído/ressarcido.

Apresentada manifestação de inconformidade, a DRJ entendeu, por unanimidade de votos, **julgar procedente em parte a manifestação de inconformidade**, em que (i) opinou-se pela ausência de qualquer vício na fundamentação do despacho decisório; (ii) entendeu-se pela impossibilidade de aproveitamento de crédito extemporâneo sem prévia retificação das obrigações acessórias; (iii) divergiu-se quanto ao entendimento da Recorrente, baseado na jurisprudência do CARF, acerca do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de PIS e COFINS, tendo a decisão recorrida aplicado o conceito de insumo válido para o IPI e utilizado pela IN SRF nº 404/2004; (iv) afirmou-se que a cal hidratada e a areia quartzosa não são tributadas; (v) quanto ao rateio, entendeu-se que as receitas de exportação devem ser reconhecidas apenas na data de embarque dos produtos, e não no momento da emissão da nota fiscal como procedido pela Recorrente; (vi) opinou-se no sentido de que os créditos de energia elétrica competem ao período de emissão da nota fiscal ou fatura de energia, e não ao período em que consumida a energia como defendido pela Recorrente; (vii) quanto às devoluções, afirmou-se que os créditos decorrentes destas não dão direito ao ressarcimento; (viii) no que tange à omissão injustificada, na planilha demonstrativa das glosas que integra o despacho decisório, de diversas operações geradoras de créditos devidamente escrituradas nos arquivos da EFD-Contribuições da

Recorrente, afirmou-se que caberia à Recorrente apresentar as notas fiscais das operações desconsideradas pelo despacho decisório.

Em seu recurso voluntário a ora recorrente alega preliminarmente a nulidade do despacho decisório, pela violação aos princípios da motivação, da ampla defesa e do contraditório, pois a planilha descritiva das glosas de créditos de insumos feita pela Fiscalização não permite verificar exatamente o motivo de cada glosa, inclusive porque são indicados para cada insumo várias Soluções de Consulta, cada uma contendo o entendimento do Fisco sobre o direito ao crédito em relação a diversos tipos de insumos.

Acresce que a Recorrente não pôde conhecer, até a apresentação da Manifestação de Inconformidade, o equívoco imputado na apuração da base de cálculo dos créditos decorrentes dessas operações, já que nenhum equívoco na apuração da base de cálculo é indicado pelo Termo de Constatação Fiscal, e considerando que os outros documentos juntados pela Fiscalização não fazem qualquer menção a qual teria sido a incorreção na apuração da base de cálculo dos créditos.

O mesmo vale para as glosas fundamentadas com a frase “Descrição do serviço é incompatível com operação com direito a crédito”, que equivocadamente é utilizada para fundamentar a glosa de créditos sobre despesas como aquelas incorridas com a aquisição de chapas de aço, que sequer são itens de serviço, mas sim bens utilizados como insumo na forma da jurisprudência pacífica do CARF.

Tal alegação foi bem enfrentada pelo acórdão recorrido:

No caso concreto, não se vislumbra a ocorrência de qualquer violação à legalidade ou à ampla defesa, haja vista os notórios fundamentos colhidos pela autoridade fiscal para sua conclusão, encontrando-se plenamente franqueado ao sujeito passivo a demonstração e comprovação de suas alegações.

Efetivamente, alega o sujeito passivo que: 1) não seria possível verificar exatamente o motivo de cada glosa; 2) para alguns itens não haveria sido indicado o fundamento da glosa; 3) as glosas fundamentadas com a frase “*Base de cálculo apurada incorretamente*” não permitiria compreender o motivo das mesmas; 4) as glosas fundamentadas com a frase “*Descrição do serviço é incompatível com operação com direito a crédito*” equivocadamente fundamentam a glosa de créditos sobre despesas incorridas com a aquisição de bens utilizados como insumos; 5) foi descontado do crédito pleiteado o valor que consta da coluna “Desconto/Dedução” do Termo de Constatação Fiscal, por motivo que a manifestante desconhece completamente; 6) a precariedade da motivação alcança a glosa realizada com base na revisão do rateio de créditos, visto que se limita a fiscalização a afirmar que discordou do rateio realizado, sem apresentar a composição do cálculo dos percentuais de rateio apurados e sem demonstrar as divergências em relação ao rateio aplicado pela manifestante.

Tenho, contudo, que tais eventos não se materializaram no caso concreto, como resta esclarecido mais adiante no presente Voto, motivo pelo qual não se antevê

que o ato administrativo tenha incidido nas nulidades suscitadas pelo impugnante.

Ressalte-se, ademais, que a decisão recorrida funda-se em ato administrativo que elucida todos os fundamentos de suas conclusões, expondo com clareza os mecanismos dos cálculos adotados, os quais são igualmente explicitados nos autos, havendo correlação lógica entre os elementos de decisão, permitindo a identificação do motivo de cada glosa.

Acresça-se, em relação à específica alegação de que a “glosa realizada com base na revisão do rateio de créditos” foi efetuada sem apresentação da composição do cálculo dos percentuais de rateio apurados e sem demonstração das divergências em relação ao rateio aplicado pela manifestante, que se trata de afirmação desprovida de nexo causal. Com efeito, esclarece o respectivo Termo de Constatação Fiscal os fundamentos da revisão de rateio e, nesse mesmo sentido, a própria manifestação de inconformidade, em frontal antagonismo de versões, informa que a revisão do rateio de créditos foi efetuada com base no entendimento de que as receitas de exportação devem ser reconhecidas apenas na data de embarque dos produtos. Também elucidou o Termo de Constatação Fiscal que *“para a verificação das receitas de exportação (ficha 07B linha 11), foram extraídos todos os DDEs (...) da empresa com datas de embarque relativas ao trimestre em questão, conforme telas do sistema DW-Aduaneiro (fls. nº 508 a 512). Foram confirmadas as receitas de exportação da empresa para o mês de outubro/2012 e não confirmadas para os meses de novembro e dezembro/2012, tendo sido utilizados pelo Fisco os valores das receitas de exportação constantes desse sistema”* (fl. 875), ao passo que os valores divergentes podem ser identificados em direto confronto entre aqueles constantes da planilha elaborada pelo fisco (fls. 760, 767 e 773) e os inseridos pelo contribuinte em seu DACON. Note-se, v.g., que a não confirmação da receita de exportação para um determinado período resulta na alteração do quantum da dita receita, em óbvia e aritmética alteração dos respectivos percentuais de distribuição. Ou seja, encontram-se devidamente demonstradas nos autos tanto a composição do cálculo dos percentuais de rateio apurados pelo fisco quanto as divergências destes em relação ao rateio adotado pela manifestante.

Ademais, a afirmação constante da inicial, no sentido de que para alguns itens relacionados pela autoridade administrativa não haveria sido indicado o fundamento da glosa, é simplesmente inverídica, posto que, em direta consulta à planilha “Fisco PIS 4 Trim 2012” de fls. 751/773, a qual integra a decisão recorrida, constata-se que para todos os bens, despesas e serviços alcançados por algum tipo de glosa (identificados como “calculado” na coluna “Calculado/ Informado” da referida planilha) consta, sem nenhuma exceção, a específica motivação de glosa (coluna “Regra” da planilha em questão). Apenas quando não há glosa (identificada como “informada”) é que a coluna “Regra” permaneceu em branco, evidentemente por não haver motivação a ser informada.

Quanto ao argumento de que glosas fundamentadas com a frase “*Base de cálculo apurada incorretamente*” não permitiriam a compreensão do motivo das mesmas, verifica-se, também em direta consulta à planilha de fls. 751/773, elaborada pela autoridade fiscal, que parcela de tais itens, ao contrário do alegado, não foram objeto de glosa, como se vê do confronto entre as colunas “Valor Item”, “Cred. Total” e “Base de cálculo/Glosa crédito” (nesta última coluna é repetido o mesmo “valor item” adotado pelo contribuinte, inexistindo qualquer glosa). A “base de cálculo apurada incorretamente”, apontada pela autoridade fiscal, refere-se à distribuição do crédito total entre “mercado interno” e “mercado externo”, sem influência, contudo, no montante do total do crédito apurado, como fora, aliás, indicado no competente Termo de Constatação Fiscal. Por sua vez, verifica-se que também figuram na referida planilha ocorrências que, embora identificadas sob o título “*Base de cálculo apurada incorretamente*”, constituíram efetivas glosas para as quais, contudo, não foram apresentadas outras motivações aptas a sustentá-las, razão pela qual foram as mesmas restabelecidas, como resta adiante elucidado no presente Voto, tratando-se, porém, de mero lapso na apuração levada a efeito pela autoridade administrativa, incapaz de macular o ato resistido, na medida em que eventual improcedência de parcela das glosas não se confunde, notoriamente, com a anulabilidade da decisão regularmente proferida pela autoridade competente.

Em relação à assertiva de que são desconhecidos os motivos pelos quais foi descontado do crédito pleiteado o valor que consta da coluna “Desconto/Dedução” do Termo de Constatação Fiscal, verifica-se que não há, no referido Termo de Constatação Fiscal, qualquer planilha ou tabela contendo a mencionada coluna “Desconto/Dedução”. Também não consta da coluna “Valor Desconto” da planilha de fls. 751/773 qualquer montante a título de dedução do valor pleiteado (efetivamente, todos os campos desta coluna exibem o valor zero). Ou seja, não guarda conexão com os fatos sob exame a alegação do sujeito passivo. Por outro lado, a única referência a descontos de créditos existente no Termo de Constatação Fiscal corresponde ao esclarecimento no sentido de que foi efetuada a reconstituição simplificada do DACON e, “*após a apuração dos créditos da ficha 06A do DACON, bem como dos descontos de créditos (ficha 13A do DACON, fls. 873) para liquidação dos débitos informados na ficha 07A do DACON, o fisco confirmou os seguintes créditos de PIS vinculados a receitas de exportação (...) passíveis de ressarcimento (...)*” (fls. 876/877). E, à fl. 873, encontra-se de fato a reconstituição simplificada do DACON do contribuinte, inclusive com a indicação dos respectivos descontos de créditos (coluna “Valor do Desconto”), tratando-se porém, como devidamente elucidou a autoridade administrativa, do desconto de créditos para dedução de débitos da contribuição apurados pelo próprio contribuinte, conforme determina a notória metodologia de apuração não cumulativa do PIS, cujo conhecimento corrente se pressupõe.

Por estas e pelas demais razões aduzidas na sequência, conclui-se que o ato resistido revestiu-se das formalidades previstas no art. 10 do Decreto nº

70.235/1972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748/1993, não havendo incidido em quaisquer dos vícios que lhe poderiam retirar a validade.

De fato, ao analisar o despacho decisório, bem como os demais documentos anexos, verifica-se que o processo se encontra adequadamente instruído, e permitiu o legítimo exercício de defesa, de sorte que afastou a preliminar suscitada.

No mérito, defende inicialmente a ilegitimidade da glosa de créditos extemporâneos efetuada em desfavor da Recorrente. Analisando o acórdão recorrido, verifica-se que se entendeu pela manutenção da glosa, pois não teria apresentado obrigações acessórias retificadoras:

Ou seja, as alterações relativas às informações prestadas no demonstrativo em tela deveriam ser formalizadas por intermédio de Dacon retificador o qual, substituindo integralmente o demonstrativo retificado, serviria, entre outros, para efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores. Ademais, ao entregar o Dacon retificador, alterando valores informados em DCTF, a pessoa jurídica deveria apresentar, igualmente, DCTF retificadora. Trata-se de providência indispensável em face de que, apurados créditos relativos à contribuição, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL correspondentes aos mesmos períodos também sofrem reflexos indissociáveis.

Note-se que mesmo com o advento da Escrituração Digital (EFD - Contribuições), o registro de créditos referentes a períodos de apuração anteriores deve seguir os mesmos procedimentos relativos à retificação dos demonstrativos e declarações entregues pela pessoa jurídica, conforme decorre das instruções normativas acima mencionadas e devidamente explicitado no Perguntas Frequentes do Sistema Público de Escrituração Digital – Sped (disponível no site “<http://www1.receita.fazenda.gov.br/default.htm>”, caminho “Página Inicial >> Perguntas frequentes >> EFD-Contribuições):

*“Em relação aos procedimentos a serem adotados pela empresa, para o registro de **créditos de períodos anteriores à obrigatoriedade da EFD-Contribuições**, ainda não apurados, devem ser adotados os seguintes procedimentos:*

1. Retificar o Dacon do correspondente período de apuração, **para constituir os créditos decorrentes de documentos não considerados na apuração inicial**. Os saldos de créditos dos Dacon dos meses posteriores a constituição do crédito devem ser retificados para evidenciar o novo crédito.

(...)

4. Retificar a DCTF, caso seja apurado valor suplementar de PIS, Cofins, IRPJ e de CSLL a recolher, decorrente do ajuste referido nos itens acima.” (destacou-se)

Assim, o registro de supostos créditos extemporâneos diretamente no período de apuração em tela, em inobservância às disposições normativas acima referidas, obsta, de plano, a pretensão do sujeito passivo que, nestes termos, não pode ser acolhida.

Tal entendimento está alinhado ao quanto estabelecido enunciado sumular aprovado em reunião extraordinária realizada em 05 de setembro de 2025¹, “O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.”, assim, não tendo sido apresentados tais documentos, correto o procedimento adotado pela fiscalização.

Assim, deve ser afastada referida alegação.

Defende ainda a aplicação do conceito de insumo estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça no **Recurso Especial nº 1.221.170/PR**. Nessa linha defende que seja revertida glosa relativa a **materiais e utensílios para análises de laboratório**, utilizados pela Recorrente em testes de laboratório, que visam identificar, entre outras questões, as temperaturas necessárias para a consecução de certas etapas do processo produtivo da Recorrente, como a calcinação, em relação aos diversos tipos de minérios extraídos do solo, assim como para verificar a concentração de minério no solo e, com isso, aferir a viabilidade econômica da atividade extrativa.

Segundo a decisão recorrida, tais despesas não se encontram diretamente ligadas à atividade especificamente industrial e não se subsumem ao conceito jurídico de insumo, ou seja, não constituem matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou, ainda, bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, conforme acima consignado. Representam, pois, custo geral da atividade fabril, não sendo consumidos no trato direto do bem produzido, motivo pelo qual não podem, nos limites da legislação vigente, ter suas glosas restabelecidas. Equipamentos que não respondam, efetivamente, pela fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, bem como os produtos gerais empregados em outras atividades do estabelecimento industrial não geram direito ao crédito das contribuições.

Em minha leitura, tal interpretação, contudo, não se adequa ao entendimento firmado pelo STJ no processo repetitivo citado e reverberado na **Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF**.

Com efeito, os dispêndios essenciais à produção geram direito ao crédito, segundo o Resp 1.221.170/PR, decidido em regime de recursos repetitivos (art. 543C do CPC), que estabeleceu o conceito de insumos, no regime da não cumulatividade do Pis e da Cofins, como aqueles que se inserem no contexto da produção; de fato, firmou-se a representatividade da controvérsia “com a finalidade de definir o conceito de insumo, tal como empregado nas Lei 10.637/2002 e 10.833/2003, para o efeito de reconhecer (ou não) o direito ao crédito de Pis e Cofins dos valores incorridos na aquisição coisas empregadas na elaboração de produtos, visando à sua aplicação, direta e indireta, no processo de produção respectivo”.

¹ [ATA DE JULGAMENTO DA SESSÃO EXTRAORDINÁRIA - ATA DE JULGAMENTO DA SESSÃO EXTRAORDINÁRIA - DOU - Imprensa Nacional](#)

O Tribunal decidiu que “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Nesse sentido, entendo que deve ser revertida a glosa de insumos utilizados pela Recorrente em testes de laboratório, que visam identificar, entre outras questões, as temperaturas necessárias para a consecução de certas etapas do processo produtivo da Recorrente, como a calcinação, em relação aos diversos tipos de minérios extraídos do solo, assim como para verificar a concentração de minério no solo e, com isso, aferir a viabilidade econômica da atividade extrativa, tais como ácido clorídrico e tela para laboratório.

A Recorrente sustenta ainda a reversão da glosa relativa a materiais de embalagem para armazenagem e/ou transporte de produto final, inclusive paletes, etiquetas e rótulos para identificação do produto. Segundo consta do acórdão recorrido:

Embora o direito ao crédito sobre materiais de embalagem encontre-se previsto na IN SRF nº 404/2004, a questão que se coloca como controversa cinge-se ao conceito de embalagem para os fins da legislação tributária. Nesse sentido, conforme se extrai do art. 6º do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/2010), embalagem de apresentação é a que visa alcançar o consumidor final, contendo produto na quantidade em que é comumente destinado no varejo (e compondo, pois, o bem industrializado), ao passo que a embalagem de transporte é a que se destina precipuamente a tal fim, ou seja, ao transporte do produto em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores ou sacos, sem acabamento e sem rotulagem de função promocional, com capacidade superior a vinte quilos ou àquela em que o produto é normalmente comercializado ao consumidor.

Depreende-se, de pronto, que big bags, capa para big bag/pallet, fita de impressão, pallet de madeira, lacre para big bag, fita de poliéster e nylon, etiqueta, caixa papelão, sacaria de rafia, e filme não correspondem ao conceito de embalagem, posto que os respectivos dispêndios representam, em verdade, despesas com materiais de transporte os quais não se enquadram nas disposições normativas pertinentes ao cálculo não-cumulativo das contribuições.

Ademais, conforme já se afirmou, somente podem gerar créditos da contribuição despesas com matéria-prima, produto intermediário, 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. Não podem gerar crédito, pois, despesas indiretas e que representam custo geral da produção, motivo pelo qual bens empregados em atividades gerais da pessoa jurídica não geram direito ao crédito em questão, haja vista que não são aplicados ou consumidos diretamente – e sim de forma indireta – na produção.

Neste ponto, as justificativas da fiscalização para negar o creditamento não merecem considerações adicionais haja vista que o CARF na linha definida pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR admite o respectivo creditamento. Portanto, devem ser revertidas as glosas sobre os seguintes materiais de embalagem: pallets, sacaria, big bags e caixa, por se enquadrarem no conceito de insumo.

Foram glosados os créditos sobre a aquisição de cal hidratada, sob o fundamento de que se trataria de insumo sujeito à alíquota zero, sem que tenha a Fiscalização apontado a base legal da aplicação da alíquota zero. Pesquisando a legislação, inclusive consultando as tabelas disponibilizadas no sítio da RFB, a Recorrente não identificou qualquer benefício fiscal para o citado insumo.

Contudo, do acórdão recorrido extrai-se:

As glosas levadas a efeito pela autoridade fiscal no período de apuração objeto dos autos, relativas aos produtos cal hidratada e areia quartzosa, dizem respeito ao fato de se tratar de “crédito apurado sobre aquisição de produto (NCM) sujeito à alíquota zero”, como se constata em direta consulta à planilha “Fisco PIS 4 Trim 2012” (fls. 751/773) que integra o competente Termo de Constatação Fiscal. Logo, não se está diante de discussão acerca de se tratar ou não de produto intermediário necessário ao aumento do teor do carbonato de cálcio da bauxita, posto que esta não é a motivação para a glosa perpetrada pela autoridade fiscal.

Por sua vez, no que diz respeito à matéria controvertida, a Lei nº 10.925/2004 prescreve em seu art. 1º, IV, que:

“Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

(...)

IV - corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI;

(...)

§ 2º O Poder Executivo poderá regulamentar a aplicação das disposições deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11787, de 2008)” (destacou-se)

E o art. 1º, IV, do Decreto nº 5.630/2005 dispõe:

“Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

(...)

I V - corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da NCM;

(...)”

Logo, as aquisições de matérias-primas ou produtos intermediários representados por bens classificados no Capítulo 25 da TIPI dão-se com a redução a zero da alíquota da Contribuição para o PIS e da Cofins, não constando da Lei ou do respectivo Decreto qualquer condicionante para a implementação de tal redução.

Neste passo, constata-se que o referido Capítulo 25 da TIPI é composto por “sal; enxofre; terras e pedras; gesso, cal e cimento”, ao tempo que a posição 2505.10.00 diz respeito a “Areias siliciosas e areias quartzosas”, enquanto a posição 2522.20.00 diz respeito à “Cal apagada”, que correspondem às classificações dos produtos em tela.

Por sua vez, o art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, incluído pela Lei nº 10.865/04 e acima transcrito, determina que *“não dará direito a crédito o valor (...) da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição”*. Ou seja, **havendo a redução a zero da alíquota da contribuição para o PIS e da Cofins incidentes sobre a aquisição de determinada matéria-prima ou produto intermediário, não há direito a qualquer crédito**, posto tratar-se da aquisição de bens não sujeitos ao pagamento destas contribuições.

Importa consignar que a Recorrente não apresenta fundamentos contrários aos firmados na decisão recorrida, razão pela qual entendo pela sua manutenção.

Quanto ao rateio de créditos, parte do crédito pleiteado foi glosado com base em revisão do rateio de créditos entre vinculados à receita tributada no mercado interno, à receita não tributada no mercado interno, e à receita de exportação.

Acresce que em uma análise comparativa dos valores apresentados pela Fiscalização e daqueles adotados pela Recorrente, pode-se inferir que essa revisão foi efetuada com base no entendimento de que as receitas de exportação devem ser reconhecidas apenas na data de embarque dos produtos, e não no momento da emissão da nota fiscal como procedido pela Recorrente.

Nesse ponto, adiro ao posicionamento defendido pelo Conselheiro Wilson Antonio de Souza Correa e acompanhado por unanimidade de votos pela 1ª Turma Extraordinária da 3ª Sessão:

Numa reflexão mais profunda quanto a Portaria MF nº 356/88, ao que se vislumbra é que ela tem como ‘espírito da lei’, ou seja, foco, o ajuste cambial e não o momento da ocorrência da condição para uso da benesse.

Não se pode olvidar que, dificilmente, os momentos acima serão concomitantes, por essa razão aplicar a Portaria na sua interpretação pura, procurando significado imperativo da norma seria conclusão parcial, sacrificando o contribuinte.

Penso que, o que determina a compra e venda do produto ao exterior não é a entrega dele ao exportador, mas no ato da venda, que em regra é anterior. Ou melhor, não se tem conhecimento de a formalização da venda ocorrer na entrega, pois ela é mera conclusão da negociação e finalização da compra e venda, antes ocorrida.

Nesse sentido, coaduno com o Acórdão sob nº 3301-007.336, que peço vênia para transcrevê-lo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

REGIME DE COMPETÊNCIA. RECEITAS COM EXPORTAÇÃO. RECONHECIMENTO NA DATA DE EMISSÃO DA NOTA FISCAL DE EXPORTAÇÃO

Na sistemática da não cumulatividade, o reconhecimento das receitas de exportação se dá na data em que ocorre a formalização do ato de venda, ou seja, no momento da emissão da nota fiscal de exportação. A data do embarque da mercadoria vendida tem relevância apenas para a apuração de eventual variação monetária ativa ou passiva referente à flutuação cambial ocorrida desde a data da venda.”

Diante dessas razões, nesse quesito, penso ter razão a Recorrente, devendo ser excluída a glosa

Assim, entendo deve ser revertida a referida glosa.

Foram glosados créditos de energia elétrica escriturados no bloco F da EDF pela Recorrente. A glosa foi mantida pela decisão recorrida com base no entendimento de que estes créditos deveriam ter sido escriturados nos períodos em que emitidas as notas fiscais, e não nos períodos em que foi consumida a energia elétrica.

Em outras palavras, entendeu-se que os créditos de energia elétrica competem aos períodos nos quais emitidas as notas fiscais, enquanto a Recorrente escriturou estes créditos nos períodos em que houve o uso ou consumo da energia elétrica. Ela defende ainda que nos termos da legislação do PIS e da COFINS, é apropriado sobre as despesas incorridas no mês, conforme decorre do artigo 3º, III e § 1º, II, da Lei nº 10.833/2003.

Sem razão à Recorrente. Entendo que apenas com a emissão da Nota Fiscal será possível apurar o quantum devido e creditável, assim, entendo deva ser mantida a decisão recorrida.

Alega ainda que a Fiscalização omitiu diversas operações de aquisição do insumo “BIG BAG TECIDO TUBULAR MARROM 90 X 90 X 90 CAP. 1.”, que, portanto, **indevidamente não**

compuseram a base de cálculo do crédito analisado, e não constam da planilha demonstrativa das glosas anexada ao despacho decisório.

As operações mencionadas estão devidamente identificadas na **planilha “NF que o fisco não considerou na planilha”** anexada à Manifestação de Inconformidade, que apresenta, inclusive, o registro das operações na EFD-Contribuições. A decisão recorrida entendeu que

A descrição do conteúdo de tais notas fiscais corresponde a “big bag tecido tubular marrom 90 x 90 x90 CAP”, referindo-se em princípio, pois, a despesas com material de transporte, as quais não se enquadrariam nas disposições normativas pertinentes ao cálculo não cumulativo das contribuições em tela, na medida em que não se ajustam tais bens ao conceito de embalagem, conforme acima já assinalado.

Por outro lado, mesmo quando se abstraia da natureza dos bens em tela, verifica-se que o sujeito passivo deixou de trazer aos autos os documentos fiscais probantes do alegado conteúdo, limitando-se a exibir planilha por si elaborada.

Tem-se, porém, como derivação direta da legislação tributária que rege a matéria, que o direito em questão vincula-se a que o titular da pretensão, além de atender às condições normativas estabelecidas pela legislação, tenha mantido e mantenha escrituração e controles que lhe permitam comprovar sua condição de detentor dos créditos pleiteados, bem como exiba documentação que dê suporte a sua escrita e controles. E, nos termos do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972, figura como ônus do sujeito passivo trazer aos autos administrativos, junto com sua manifestação de inconformidade, as provas hábeis a comprovar, de forma indubitosa, o seu direito, bem como sua oponibilidade à Administração Tributária.

Nesse ponto, com razão à recorrente. Conforme apontado anteriormente, entendo creditáveis os insumos necessários para o transporte e armazenagem de produtos.

Ademais, a Recorrente junta as notas fiscais que amparariam sua pretensão, em atenção a questionamento aduzido no acórdão recorrido, o que é permitido, nos termos do art. 16, §4, c do Decreto n. 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Assim, entendo deva ser revertida a referida glosa.

Alega, por fim, que foram glosados os créditos de devoluções informados nas colunas 2 e 3 da linha 12 da ficha 06A dos DACONS, por se tratarem de colunas referentes aos créditos vinculados a receitas não tributadas. Acresce que, conforme se verifica das notas fiscais das operações de devolução anexas à Manifestação de Inconformidade (pelo CFOP atribuído às operações), todas essas devoluções correspondem a operações de venda que efetivamente foram tributadas pela Recorrente, que acabou se equivocando no preenchimento dos DACONS neste aspecto – ao fazer indevidamente o rateio do crédito de devoluções nas três colunas.

Ou seja, a conclusão da Fiscalização de que estas operações consistiam em devoluções de produtos que não foram tributados na operação de venda é decorrente do erro formal de preenchimento da Recorrente, conforme comprovado.

Contudo, não existe interesse recursal em relação a esta matéria, haja vista o provimento da Manifestação de Inconformidade em relação à matéria:

O contribuinte, por seu turno, alega que as notas fiscais das operações de devolução juntadas aos autos demonstrariam que todas as devoluções foram provenientes de contribuintes do mercado interno e se referem a produtos tributados, motivo pelo qual não haveria razão para as alegadas glosas.

Note-se que se tratando de devoluções vinculadas ao mercado interno (em sendo este efetivamente o caso), os respectivos créditos não podem ser distribuídos entre receita “Tributada no Mercado Interno”, “Não Tributada no Mercado Interno” e “de Exportação”, como o fez o interessado (Ficha 06A – Apuração dos Créditos de PIS, linha 12 do DACON – fl. 62, v.g.). O total de tais devoluções deve ser incluído como vinculado a receitas “Tributadas no Mercado Interno”, majorando-as, portanto.

Ocorre que a planilha “Fisco PIS 4 Trim 2012” (fls. 751/773) elaborado pela autoridade fiscal lista todas as devoluções de vendas informadas pelo interessado, mantendo (e não glosando) os valores informados a título de devoluções, como se vê no campo “Devoluções de Vendas Sujeitas à Alíquota de 1,65% Resultado” da mencionada planilha (fls. 759, 766 e 773). Contudo, ao refazer a apuração da Ficha 06A – Apuração dos Créditos de PIS do DACON, a autoridade considerou como base de cálculo para as receitas de devoluções de venda, vinculadas ao mercado interno, valores apenas proporcionais aos percentuais de rateio encontrados para cada mês do respectivo período de apuração, sem apresentar qualquer justificativa para tanto.

Encontram-se em tal situação as seguintes operações de devolução, por mês do período de apuração:

- 10/2012: R\$ 205,60 (planilha fisco de fl. 760 e nota fiscal de fl. 944);

- 11/2012: R\$ 164,00 (planilha fisco de fl. 767 e nota fiscal de fl. 943);
- 12/2012: R\$ 28.537,99 (planilha fisco de fl. 773 e notas fiscais de fls. 941 e 942).

Trata-se de glosas que alcançaram devoluções decorrentes de operações no mercado interno, como demonstram as notas fiscais de fls. 941/944, para as quais não foram apresentadas quaisquer outras motivações aptas a sustentá-las, devendo as mesmas serem revistas, resultando, para o mês 10/2012, o crédito residual de **R\$ 2,84** [(R\$ 205,60 – R\$ 33,072) x 1,65%], para o mês 11/2012, o crédito residual de **R\$ 2,18** [(R\$ 164,00 – R\$ 31,463) x 1,65%] e para o mês 12/2012 o crédito residual de **R\$ 393,40** [(R\$ 28.537,99 – R\$ 4.695,514) x 1,65%], **no total de R\$ 398,42**.

Assim, não conheço dessa alegação.

Ante todo o exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário para afastar a preliminar suscitada, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para (i) reverter a glosa de insumos utilizados pela Recorrente em testes de laboratório (ácido clorídrico e tela para laboratório); (ii) reverter as glosas sobre os materiais de embalagem (pallets, sacaria, big bags e caixa); (iii) reverter a glosa decorrente do rateio de créditos entre vinculados à receita tributada no mercado interno, à receita não tributada no mercado interno, e à receita de exportação.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Neiva Aparecida Baylon

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Adriano Monte Pessoa, redator designado.

Quanto ao rateio de créditos, parte do crédito pleiteado foi glosado com base em revisão do rateio de créditos entre vinculados à receita tributada no mercado interno, à receita não tributada no mercado interno, e à receita de exportação.

Em análise comparativa dos valores apresentados pela Fiscalização e daqueles adotados pela Recorrente, é permitido deduzir-se que essa revisão foi efetuada com base no entendimento de que as receitas de exportação devem ser reconhecidas apenas na data de embarque dos produtos, e não no momento da emissão da nota fiscal como procedido pela Recorrente.

Nesse ponto, a eminente Relatora aderiu ao posicionamento defendido pelo Conselheiro Wilson Antonio de Souza Correa no acórdão n. 3001-003.758, acompanhado por unanimidade de votos pela 1ª Turma Extraordinária da 3 Sessão.

Com todas as vênias ao bem fundamentado voto da Ilustre Conselheira Relatora, e aos precedentes (acórdão n. 3001-003.758 e acórdão 3301-007.336) citados em seu voto, ousou-se divergir do seu entendimento para negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte, considerando-se o reconhecimento da receita de exportação na data do embarque da mercadoria para o exterior, e não quando da emissão da nota fiscal de venda.

Há diversos outros precedentes deste CARF (acórdãos n. 3401-012.007, n. 3401-012.006) nesse sentido, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais (acórdãos n. 9303-006.664 e n. 9303-003.043), como se há de ver, nos quais se estabeleceu que o valor da receita de exportação é determinado com base na taxa de câmbio em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior.

Somente a variação no preço em moeda nacional decorrente da alteração da taxa câmbio, ocorrida após a referida data e o fechamento do contrato de câmbio, será tratada como variação monetária passiva ou ativa. Assim, será no momento do embarque das mercadorias para o exterior que se reconhecerá a receita de exportação.

Nesse mesmo sentido, foi proferido o Acórdão nº 9303-006.664, de 12 de abril de 2018, da 3ª Turma da CSRF, tomando como base o Acórdão nº 9303-003.043, de 12 de agosto de 2014, de relatoria do eminente Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, cujos fundamentos são transcritos como parte integrante do presente voto, considerando-se como razões de decidir, nos termos do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784/99, in verbis:

[...] Para efeito de apuração da receita bruta de vendas nas exportações, existe ato normativo específico, disciplinando a matéria. Refiro-me ao disposto nos itens I e II da Portaria MF nº 356, de 05 de dezembro de 1988, a seguir transcritos:

I - A receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais será determinada pela conversão, em cruzados, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior.

I.1 - Entende-se como data de embarque dos produtos para o exterior aquela averbada pela autoridade competente, na Guia de Exportação ou documento de efeito equivalente.

II - As diferenças decorrentes de alteração na taxa de câmbio, ocorridas entre a data do fechamento do contrato de câmbio e a data do embarque, serão consideradas como variações monetárias passivas ou ativas. (grifos não originais)

De acordo, com os referidos comandos normativos, o valor da receita de venda na exportação é determinado com base na taxa de câmbio em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior. Somente a variação no preço em moeda nacional decorrente da alteração da taxa câmbio, ocorrida após a referida data e o fechamento do contrato de câmbio, será tratada como variação monetária passiva ou ativa, conforme o caso.

Corroborando o asseverado, o disposto no inciso I do art. 6º da Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997, que em complemento ao estabelecido na lei instituidora do incentivo fiscal em destaque, determinou que a relação das notas fiscais relativas às exportações diretas deveria conter, dentre outros dados, a data do embarque da mercadoria para o exterior, a qual, nas exportações por via marítima (caso em apreço), corresponde a data da cláusula shipped on board ou equivalente, constante do Conhecimento de Carga e averbada no Comprovante de Exportação, emitido pelo Siscomex, conforme determinado no inciso I do art. 39 da Instrução Normativa SRF nº 28, de 27 de abril de 1994.

O mesmo entendimento foi manifestado pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (Cosit), conforme exposto no excerto da Solução de Consulta nº 10, de 17 de junho de 2002, a seguir transcrito:

A receita de vendas nas exportações de bens, com o valor expresso em moeda estrangeira, será convertida em reais à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos bens para o exterior. Considera-se como data de embarque dos bens para o exterior aquela averbada no Sistema Integrado de Comércio Exterior – Siscomex.

Assim, embora a lei instituidora do incentivo determine que a apuração da receita de exportação seja feita com base na legislação que rege a contribuição para o PIS e a Cofins e, subsidiariamente, com base na legislação do Imposto de Renda e do IPI (art. 3º da Lei nº 9.363, de 1996), por ser específica, o disposto no itens I e II da Portaria MF nº 356, de 1988, não conflita com o estabelecido no art. 9º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que trata das variações monetárias concernentes apenas aos “direitos de crédito e das obrigações do contribuinte”.

Como na operação de exportação, os direitos de crédito surgem após o embarque da mercadoria para o exterior, logo, somente após a referida data, eventual variação na taxa de câmbio será tratada como despesa ou receita financeira, respectivamente, de variação monetária passiva ou ativa, itens que integram a receita operacional da pessoa jurídica, segundo a legislação do Imposto de Renda.

Logo, para efeito do benefício fiscal em apreço, a receita de exportação considerada efetivada, no ato da entrega do bem ao comprador, ou seja, na data de embarque da mercadoria, que nas exportações por via marítima (caso em apreço),

corresponde a data da cláusula shipped on board ou equivalente, constante do Conhecimento de Carga e averbada no Comprovante de Exportação, emitido pelo Siscomex.

Em decorrência, qualquer variação no preço do produto, especialmente, em decorrência da variação na taxa câmbio entre a data de emissão da nota fiscal de saída dos produtos do estabelecimento e a data de embarque, deve ser objeto de nota fiscal complementar de preço, conforme expressamente determinado no parágrafo único do art. 19 da Lei nº 4.502, de 1964.

Embora com fundamentação um pouco distinta, essa decisão corrobora o entendimento já pacificado nessa turma que considera legal a inclusão das variações monetárias na receita de exportação para fins de cálculo do valor do crédito presumido. [...] (grifo nosso)

Portanto, considera-se como momento do reconhecimento da receita de exportação, o ato da entrega do bem ao comprador – data de embarque da mercadoria, consoante disposição contida na Portaria MF nº 356/1988, reproduzida também no art. 26, §5º da Instrução Normativa nº 1.700, de 14 de março de 2017, com redação dada pela Instrução Normativa nº 1.881, de 03 de abril de 2019.

Diante do exposto, negou-se provimento ao recurso voluntário, apenas para manter as glosas decorrentes do rateio de créditos vinculados à receita tributada e à receita não-tributada no mercado interno, e a receita de exportação, dando-se parcial provimento à reversão das demais glosas na forma do voto condutor do acórdão.

Assinado Digitalmente

Adriano Monte Pessoa