



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13656.900040/2017-47
ACÓRDÃO	3002-004.073 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MINERAÇÃO CURIMBABA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO. MOTIVAÇÃO. AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO.

Inexiste nulidade do despacho decisório quando o lançamento e os atos subsequentes encontram-se devidamente motivados, com indicação clara dos fundamentos das glosas, permitindo ao sujeito passivo o pleno exercício do direito de defesa. Observância do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

O aproveitamento de créditos extemporâneos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins exige a prévia retificação das declarações correspondentes (DACon e DCTF), nos termos da legislação de regência e da jurisprudência administrativa consolidada. Glosa mantida.

INSUMOS. CONCEITO. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

À luz do entendimento firmado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, o conceito de insumo deve ser aferido pelos critérios da essencialidade ou relevância. Admitido o creditamento relativo a bens utilizados em testes laboratoriais indispensáveis ao processo produtivo e à viabilidade econômica da atividade extrativa.

PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, PEÇAS DE REPOSIÇÃO E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO.

Indevido o creditamento quando os bens e serviços não atuam diretamente sobre o produto em fabricação ou configuram despesas gerais da produção, não atendendo aos requisitos legais para caracterização como insumo.

MATERIAIS DE EMBALAGEM.

Pallets, sacaria, big bags e caixas enquadram-se no conceito de material de embalagem e de insumo para fins de creditamento no regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Glosa afastada.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES.MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO.

Geram direito aos créditos da não cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para a movimentação de insumos e produtos em elaboração no próprio estabelecimento ou entre estabelecimentos do contribuinte.

ALÍQUOTA ZERO. BENS CLASSIFICADOS NO CAPÍTULO 25 DA TIPI.

Não gera direito a crédito a aquisição de bens sujeitos à alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.637/2002. Glosa mantida.

RECEITAS COM EXPORTAÇÃO. RECONHECIMENTO NA DATA DO EMBARQUE.

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.

ENERGIA ELÉTRICA. MOMENTO DA APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO.

Os créditos de energia elétrica devem ser apropriados no período de emissão da respectiva nota fiscal, e não no período do consumo. Glosa mantida.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso

Voluntário para:(i) reverter a glosa de insumos utilizados pela Recorrente em testes de laboratório: panela de pressão e tampa, ácido bórico, ácido clorídrico, bifluoreto de amônio, cloreto de potássio, tela de aço para laboratório (ii) reverter as glosas sobre os materiais de embalagem (pallets, sacaria, big bags e caixa); e (iii) reverter a glosa de frete interno. 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 Camara 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, Renato Camara 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 – Exportação, referente ao 3º trimestre de 2013, no valor de R\$ 436.934,65, cumulado com declaração de compensação.

A unidade de origem, por meio do despacho decisório de fl. 483, reconheceu crédito no montante de R\$ 411.363,06, homologando parcialmente as compensações declaradas e consignando inexistir valor remanescente a ser restituído ou ressarcido.

Conforme consta do Termo de Constatação Fiscal de fls. 474/482, foram apuradas as seguintes irregularidades:

a) Batimentos pelo sistema Contágil

Foram realizados cruzamentos no sistema Contágil da RFB com os arquivos do SPED Contribuições (Ficha 06A – fls. 7, 35 e 63), resultando nas planilhas de fls. 292 a 334. Nessas planilhas, o Fisco analisou a tomada de créditos por item de cada nota fiscal de aquisição, por mês-calendário. Foram glosados os créditos considerados em desacordo com a legislação, pelos seguintes motivos principais, indicados na coluna “Regra”:

- utilização de créditos extemporâneos relativos a documentos emitidos fora do período de apuração;
- creditamento sobre aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero;
- descrição de serviço incompatível com operação geradora de crédito.

b) Energia elétrica

O Contágil localizou apenas as NFs da “DME – Distribuição S/A – DMED”. A empresa apresentou documentos complementares (fls. 154 a 182) e esclarecimentos (fls. 131/132). Apurou-se divergência entre os valores registrados no bloco F100 da EFD-Contribuições e os efetivamente faturados pelas concessionárias no mês subsequente. Como a escrituração antecipou créditos antes da emissão das NFs, foi feita reconstituição dos créditos considerando as despesas incorridas no mês de emissão das notas (fls. 292 a 334).

c) Fretes – transferências internas

Por meio do Modelo Analítico Dinâmico – MAD, verificou-se emissão de NFs de transferência entre estabelecimentos (fls. 284 a 291). Constataram-se créditos tomados sobre fretes desses itens (transporte de bauxita), posteriormente glosados, com registro na coluna “Regra” (fls. 292 a 334) e detalhamento em “Soluções de Consulta e Outros” (fls. 335 a 351).

d) Demais itens – pesquisa administrativa e visita in loco

Foi realizada pesquisa ampla de entendimentos administrativos (fls. 335 a 351) e efetuada visita à empresa para compreensão do processo produtivo. Foram glosados créditos relativos a:

- d.1) pallets e etiquetas;
- d.2) produtos utilizados em testes de qualidade;
- d.3) peças para empilhadeiras.

e) Devoluções – ficha 06A (DACON 07/2013 a 09/2013)

Os valores informados nas colunas 2 e 3 da linha 12 (“Devoluções de Vendas Sujeitas à Alíquota de 1,65%”) não correspondiam a operações tributadas. O Fisco

glosou os créditos, conforme reconstituição dos DACONs (fls. 372 a 377) e planilhas “Contágil” (fls. 292 a 334).

f) Rateio de créditos – receitas tributadas, não tributadas e exportação.

Foram identificadas divergências entre DACON (linha 08 das fichas 07B) e SPED (fl. 360). A empresa esclareceu (fls. 352 a 359) que considerou frete e seguro na base da receita. Contudo, as receitas de frete e seguro integram a base de cálculo do PIS/Cofins. Assim, foram excluídas das receitas não tributadas (alíquota zero) e adicionadas às receitas tributadas, para fins de rateio (fl. 371).

g) Receitas de exportação – reconhecimento pela data de embarque.

O sistema DW-Aduaneiro forneceu todas as DEs do período (fls. 361 a 364). Cruzamentos revelaram DEs registradas em competências diversas, duplicidades e registros inválidos (fls. 365 a 369). A empresa também relacionou DEs de outubro como de setembro (fl. 370). O Fisco refez o rateio do 3º trimestre com base na data de embarque, conforme Portaria MF nº 356/1988 e IN SRF nº 243/2002.

h) Reconstituição das Fichas 06A e 13A

Foram reconstituídas as fichas 06A (fls. 372 a 377). Houve ajustes positivos e glosas em diversas colunas. Também foi necessário recompor a ficha 13A de 07/2013 (fls. 381/382), tendo em vista erro no desconto de créditos relativos a 04 a 06/2012.

Cientificado em 11/08/2017 (fl. 485), o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 06/09/2017 (fl. 486, fls. 489/522), na qual alegou, em síntese:

a) Nulidade por cerceamento de defesa e deficiência de motivação

Alega ausência de indicação clara dos fundamentos das glosas nas planilhas do Contágil. Sustenta que muitas glosas se baseiam em expressões genéricas, como “base de cálculo apurada incorretamente” ou “descrição de serviço incompatível”, sem indicação do dispositivo legal ou entendimento administrativo correspondente. Alega violação ao art. 2º da Lei nº 9.784/1999, art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 e art. 489 do CPC.

b) Créditos extemporâneos – possibilidade legal de aproveitamento

Sustenta que a legislação permite o aproveitamento em períodos posteriores (§4º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003). Alega que tanto o CARF quanto a RFB autorizam o aproveitamento extemporâneo, não sendo obrigatória a retificação prévia de DACON ou EFD.

c) Créditos sobre insumos – peças, materiais e equipamentos

Alega, item a item, que os materiais glosados constituem insumos essenciais ao processo produtivo, amparados pela jurisprudência do CARF (laboratório, perfuratriz, empilhadeiras, embalagens etc.), com extensa fundamentação e precedentes citados.

d) Fretes entre estabelecimentos da mesma empresa

Sustenta que a jurisprudência do CARF reconhece o direito ao crédito, citando diversos acórdãos.

e) Cal hidratada – inexistência de alíquota zero

Alega que o produto é tributado, conforme NFs anexas, inexistindo base legal para a glosa.

f) Rateio – improcedência da revisão da fiscalização

Alega ausência de motivação na revisão do rateio; sustenta que a receita de exportação deve ser reconhecida na emissão da NF, citando precedentes. Rebate também a glosa relativa a frete e seguro destacado nas notas de venda.

g) Energia elétrica – competência

Defende que o crédito deve ser apropriado no momento da despesa incorrida (consumo), conforme art. 3º, III, da Lei nº 10.833/2003.

h) Descontos incondicionais

Alega erro material da fiscalização, demonstrando que o crédito foi calculado sobre valores líquidos dos descontos.

i) Devoluções – DACON preenchido incorretamente

Alega equívoco formal no preenchimento, mas afirma que as devoluções eram referentes a operações tributadas.

j) Pedidos finais

Requer o deferimento integral do ressarcimento e homologação das compensações. Subsidiariamente, requer diligência para reanálise dos créditos.

A manifestação de inconformidade foi julgada parcialmente improcedente, nos termos do acórdão assim ementado.

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.

PAF. DILIGÊNCIA. PERÍCIA. REQUISITOS. Faz-se incabível a realização de perícia ou diligência quando presentes nos autos os elementos necessários e suficientes à dissolução do litígio administrativo.

PIS/PASEP. RESSARCIMENTO. REQUISITOS NORMATIVOS. O ressarcimento de valores decorrentes da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP vincula-se ao preenchimento das condições e requisitos determinados pela legislação tributária.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CRÉDITO. INSUFICIÊNCIA. A homologação da declaração de compensação condiciona-se à comprovação da existência do

crédito apontado como compensável. Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte

Em seu recurso a recorrente pleiteia em síntese:

1. Nulidade Processual por Falta de Motivação: A empresa alega que o despacho da Receita Federal é nulo porque a fundamentação das glosas é vaga e confusa (“base de cálculo apurada incorretamente”), impedindo o pleno exercício do direito de defesa.

2. Divergência sobre Créditos: A empresa contesta a glosa de créditos em diversas áreas, defendendo que:

◦ O conceito de insumo da Receita é restritivo e ignora a jurisprudência do CARF/STJ, que permite o creditamento de itens essenciais ao processo produtivo (ex: materiais de laboratório, chapas de aço).

◦ O aproveitamento de créditos extemporâneos é legal e não exige retificação de obrigações acessórias.

◦ O crédito de energia elétrica deve ser apropriado pelo mês do consumo (competência), e não pela data da nota fiscal.

◦ A revisão do rateio de receitas de exportação feita pelo Fisco está incorreta.

Reverter a glosa e homologar o ressarcimento integral ou, subsidiariamente, anular a decisão para que seja feita uma nova análise devidamente motivada.

É o relatório.

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 105/2017, que reconheceu parcialmente o crédito de PIS objeto do pedido de ressarcimento em epígrafe, relativo ao 3º trimestre de 2013, no valor de R\$ 436.934,65, cumulado com declaração de compensação. A unidade de origem, por intermédio do despacho decisório de fl. 483, reconheceu o crédito de R\$ 411.363,06, homologando parcialmente as compensações declaradas e assentando inexistir qualquer valor remanescente a ser restituído/ressarcido. Consta do Termo de Constatação Fiscal de fls. 474/482.

Apresentada manifestação de inconformidade, a DRJ entendeu, por unanimidade de votos, **julgar improcedente 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) a caracterização de bens e serviços como insumos depende de análise de particularidades da atividade da empresa e da aplicação do insumo, de modo que qualquer glosa poderia ser feita apenas com base na leitura de uma descrição do bem ou serviço; 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. E, quanto à alegação de que a caracterização de bens e serviços como insumos depende de análise de particularidades da atividade da empresa e da respectiva aplicação do insumo no processo industrial, verifica-se que a autoridade fiscal efetivou verificação física no estabelecimento da empresa “para melhor entendimento de seu processo produtivo” (fl. 478) e que, além disso, também há correlação entre os fundamentos das citadas glosas e a efetiva utilização do bem ou serviço. 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 nexos 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 e de que os valores de frete e seguro, destacados em notas fiscais de produtos sujeitos à alíquota zero, constituem receitas a serem tributadas pelas alíquotas ordinárias. Nesse sentido, elucidou o Termo de Constatação Fiscal que “há receitas tributadas à alíquota zero na venda de adubo e fertilizante, da filial 23.640.204/0093-00” (fl. 479), e que “as receitas mencionadas integram a base de cálculo das contribuições devidas pela interessada e foram excluídas das não tributadas no mercado interno e adicionadas às tributadas no mercado interno, para fins de rateio” (fl. 480), também aduzindo que, “ao comparar as DEs extraídas do sistema DW Aduaneiro com as relacionadas nas planilhas apresentadas pelo contribuinte, foram

observados registros de DEs em competências diversas das da data de embarque, bem como lançamento de DEs em duplicidade e inválida (vide coluna “Observações (Fisco)”, acrescida à planilha apresentada pelo contribuinte – fls. 365 a 369)” (fl. 480), acrescendo que “o rateio do 3º trimestre de 2013 foi refeito, conforme planilha juntada à fl. 371, considerando as informações extraídas do sistema DW – Aduaneiro Exportação (fls. 361 a 364)” (fl. 481). Por sua vez, os valores divergentes podem ser identificados em direto confronto entre aqueles constantes da planilha elaborada pelo fisco (fl. 371) e os inseridos pelo contribuinte em seu DICON. 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 às planilhas de fls. 292/334, as quais integram 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 às planilhas de fls. 292/334, elaboradas 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), tratando-se apenas da distribuição do crédito total entre as receitas auferidas pelo contribuinte. Por sua vez, para os casos em que houve efetiva redução da base de cálculo do direito creditório, apontou a autoridade fiscal o motivo da mesma, inexistindo qualquer anulabilidade a macular a decisão regulamente proferida pela autoridade competente. 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

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

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 a 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”;

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

Glosas

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 as descritas nas notas fiscais de fls 575/576 como: panela de moagem e tampa, ambas revestidas em carbetto de tungstênio e que seriam utilizadas em análises de laboratório, bem como relacionou os produtos ácido bórico, ácido clorídrico, bifluoreto de amônio, cloreto de potássio e tela aço para laboratório, sustentando tratar-se de insumos utilizados em teste dos produtos finais

O contribuinte questiona a glosa de créditos de PIS/COFINS relativos a produtos intermediários e peças de reposição de máquinas utilizadas no processo produtivo, bem como a serviços de manutenção de equipamentos.

A análise dos autos demonstra que os bens e serviços objeto das glosas não se destinam, efetivamente, às máquinas e equipamentos que respondem diretamente pela fabricação dos produtos destinados à venda, tampouco há prova de que não seriam incorporados ao ativo imobilizado. Assim, os créditos pretendidos não atendem à condição normativa exigida para apropriação de insumos, qual seja, que o bem ou serviço sofra desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função de sua ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

No que se refere às demais peças de reposição de máquinas como perfumatriz, empilhadeiras, carregadeiras e escavadeiras, verifica-se que tais equipamentos, embora necessários à atividade da empresa, não integram diretamente o processo de industrialização dos bens produzidos. Os custos com manutenção ou reposição dessas máquinas representam despesas gerais da produção e não gastos aplicados diretamente à fabricação dos produtos destinados à venda, de modo que não se enquadram no conceito de insumo para fins de creditamento.

Ademais, caberia ao contribuinte demonstrar minimamente que tais itens correspondem ao conceito de insumo defendido, não bastando a citação de um acórdão do CARF, sem indicar a semelhança ao caso aqui apresentado. Assim, mantenho a glosa em relação a tais itens.

Diante disso, entende-se que a glosa aplicada pela fiscalização encontra respaldo legal e normativo, uma vez que os bens e serviços questionados não atendem aos critérios para apropriação de créditos no regime não cumulativo de PIS/COFINS.

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 7.212/20101 (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 comendo, 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.

A recorrente contesta a glosa de créditos de PIS/COFINS sobre despesas com transporte de bauxita in natura entre seus próprios estabelecimentos. Tais despesas se vinculam diretamente ao processo produtivo, pois constituem etapa necessária para que a matéria-prima seja utilizada na industrialização.

As despesas de frete entre unidades do mesmo contribuinte configuram insumo, conforme entendimento consolidado do CARF, sendo aptas a gerar crédito no regime não cumulativo. Dessa forma, a glosa aplicada pela fiscalização não se justifica, e os créditos apropriados devem ser reconhecidos.

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 segundo trimestre de 2013” (fls. 299/337), 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 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.

Verifica-se que tais argumentos se limitam à reiteração de teses já apreciadas pela autoridade julgadora de primeira instância, sem o devido enfrentamento específico dos fundamentos adotados na decisão recorrida para a manutenção das glosas. Ausente, portanto, a necessária impugnação direta e objetiva dos fundamentos da decisão recorrida, resta comprometida a regularidade do recurso.

Ademais, a Recorrente não demonstrou, de forma inequívoca, a existência de erro material na apuração fiscal, desacompanhada de elementos probatórios suficientes para infirmar as conclusões da Fiscalização.

Diante disso, por inobservância dos pressupostos de admissibilidade do recurso, especialmente quanto à ausência de impugnação específica dos fundamentos da decisão recorrida, não conheço das alegações da Recorrente relativas às glosas supostamente decorrentes de erro da Fiscalização.

Assim, não conheço dessa alegação.

A fiscalização apontou que, na linha 12 da Ficha 06A dos DACON de 07/2013 a 09/2013, a empresa apropriou créditos de devoluções de vendas sujeitas à alíquota de 1,65% nas colunas destinadas a receitas tributadas, não tributadas e de exportação, embora os valores informados não correspondessem a vendas originalmente tributadas, motivo pelo qual procedeu às glosas, conforme planilhas de fls. 372/377.

A Recorrente sustenta que as notas fiscais anexadas demonstram que todas as devoluções decorreram de vendas internas tributadas, havendo apenas erro formal no preenchimento do DACON.

Não procede a alegação. Tratando-se de devoluções de operações internas, os respectivos créditos devem ser integralmente vinculados às receitas tributadas no mercado interno, não sendo possível sua distribuição entre receitas não tributadas e de exportação, como efetuado pelo contribuinte.

No caso, o pedido refere-se ao ressarcimento de créditos de PIS Não-Cumulativo vinculados à exportação, de modo que créditos derivados de devoluções internas não compõem a base do ressarcimento, ainda que possam ser aproveitados na apuração ordinária, conforme art. 3º, VIII, da Lei nº 10.637/2002. Assim, mantém-se a glosa.

Ante todo o exposto, conheço 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: panela de pressão e tampa, ácido bórico, ácido clorídrico, bifluoreto de amônio, cloreto de potássio, tela de aço para laboratório (ii) reverter as glosas sobre os materiais de embalagem (pallets, sacaria, big bags e caixa); (iv) 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 e (v) reverter a glosa do frete interno.

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 do voto condutor 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 provimento à reversão das demais glosas na forma do voto condutor do acórdão.

Assinado Digitalmente

Adriano Monte Pessoa