



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12585.720347/2011-99
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-008.043 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de março de 2021
Recorrente LOPESCO INDUSTRIA DE SUBPRODUTOS ANIMAIS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

NULIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO. DESCRIÇÃO DOS FATOS. SUFICIÊNCIA DOS FUNDAMENTOS. HIGIDEZ DO DESPACHO DECISÓRIO.

As arguições de nulidade do Despacho Decisório, sob o argumento de descrição dos fatos insuficientes para a perfeita compreensão, não prevalece se do mesmo constar e/ou indicar dos autos todas as informações nas quais foi embasado e a impugnação se referir a dados diversos do objeto de exame pelo Fisco.

VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. JURISPRUDÊNCIA VINCULANTE DO STF. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL.

Conforme decidido pelo STF, no RE nº 627.815/PR, com Repercussão Geral (o que vincula este Colegiado, a teor do art. 62 § 2º, do RICARF), consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, do que decorre inclui-las no cálculo do rateio proporcional para atribuição de créditos no regime da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins como receita de exportação e como receita bruta total, acrescendo tanto o numerador quanto o denominador do rateio.

RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RATEIO PROPORCIONAL DOS CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PORTARIA MF 356/88.

Para fins de cálculo do rateio proporcional dos créditos, deve-se adotar como parâmetro para o reconhecimento da efetiva realização da exportação a data em que houve o embarque para o exterior, conforme averbação no SISCOMEX. Aplicação do que dispõe a Portaria MF nº 356/88.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que o os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) **essencialidade ou relevância** com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) **aferição**, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

Neste sentido, confere-se o aproveitamento do crédito das contribuições os gastos com: (a) produtos químicos utilizados no tratamento de efluentes, limpeza e higienização dos ambientes de trabalho; (b) lenha e combustível bpf para aquecimento de caldeiras;

EMBALAGENS DE TRANSPORTE OU ARMAZENAGEM. PRESERVAÇÃO DO INSUMO OU PRODUTO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Nos casos em que a embalagem de transporte, destinada a preservar as características da matéria-prima ou do produto, durante as etapas de industrialização ou armazenagem, o aproveitamento de crédito é possível com fundamento no Art. 3.º, das Leis 10.637/02 (PIS/Pasep) e 10.833/03 (Cofins), pois configurada a essencialidade do insumo.

CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO SOBRE COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE INSUMOS E PRODUTOS ACABADOS.

Geram créditos os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que são empregados no transporte de insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) e de produtos acabados, por serem tais serviços essenciais para a produção e atividade do sujeito passivo - industrialização e comercialização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade do despacho decisório e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário no sentido de: (1) permitir a inclusão dos valores da variação cambial ativa para compor a Receita de Exportação; e (2) conceder o crédito da não cumulatividade referente a/ao (a) Produtos Químicos utilizados no tratamento de efluentes, limpeza e higienização dos ambientes de trabalho; (b) Lenha e combustível BPF para aquecimento de caldeiras; (c) Embalagens utilizadas no transportes e/ou acondicionamento de matérias primas; e (d) combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de matéria prima, produtos intermediários ou em elaboração, atendidos aos demais requisitos prescritos na Lei nº 10.833/03 para o aproveitamento do referido crédito.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Hélcio Lafetá Reis, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

O interessado acima identificado recorre a este Conselho, de decisão proferida por Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

Reproduzo os principais excertos do relatório da decisão recorrida:

Tratam os autos de representação para análise manual do direito creditório pleiteado por meio eletrônico, através do *Pedido de Ressarcimento e Compensação - PER/DCOMP*, referente à *Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS - Incidência Não Cumulativa*, vinculado às receitas de exportação, do período de apuração do 3º trimestre do ano calendário 2009.

2. O crédito total do trimestre, objeto do PER/DCOMP, é da ordem de R\$ 1.163.997,29 (um milhão e cento e sessenta e três mil e novecentos e noventa e sete reais e vinte e oito centavos).

A interessada manifesta, ainda, sua inconformidade quando à glosa relativa aos “créditos de exportação”, tanto porque fundamentado em dispositivo da IN SRF nº 379/2003 (art. 1) que cuida de créditos sobre “custos, despesas e encargos vinculados à exportação” (e não entradas de mercadorias), quanto porque, no mérito, entende que o princípio da não-cumulatividade da COFINS, instituído pela Lei nº 10.637/2002, assegura a manutenção do crédito.

Do Parecer e Despacho Decisório

3. A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo - DERAT, por intermédio do Parecer e do Despacho Decisório de fls. 1.295 a 1.305, deferiu parcialmente os pleitos.

4. Do Parecer, após o relatório e fundamentação legal do crédito, copiamos aqui trechos de esclarecimentos do procedimento de exame de documentos e auditoria dos créditos:

[...]

DOCUMENTOS EXAMINADOS E AUDITAGEM DOS CRÉDITOS

12. A Lopesco Industria de Subprodutos Animais Ltda, CNPJ 44.885.291/0001- 18, contribuinte domiciliado na jurisdição dessa Delegacia, com CNAE 1013- 9/02 tem como objetos sociais a industrialização e comercialização de produtos de origem animal e transformação de subprodutos de origem animal, alimento para animais, revenda de subprodutos da linha pet em geral.

[...]

DA APURAÇÃO DAS RECEITAS DE MERCADO INTERNO E EXTERNO

15. As análises foram conduzidas pela verificação das receitas do mercado interno, de exportação, diretas e indiretas, bem como dos valores que deram origem ao crédito pleiteado informados nas rubricas do DACON.

[...]

16. Além dos arquivos magnéticos, foram requisitados ao contribuinte os documentos listados a seguir:

a) amostragem de comprovantes de exportação;

b) amostragem de notas fiscais de compras de insumos e mercadorias para revenda;

c) amostragem de notas fiscais de serviços de fretes;

e) descritivo do processo produtivo da empresa e principais insumos utilizados na industrialização, com a respectiva classificação fiscal.

17. Os processos produtivos da empresa e os principais insumos utilizados estão apresentados nas fls. 627 à fls. 656, desse despacho.

MÉTODO DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS

18. O contribuinte adotou como critério de apuração dos créditos o método de rateio proporcional relativo ao percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, nos termos dos § 7º e 8º, II, do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/2003. Ao final, a contribuinte pediu deferimento da manifestação de inconformidade.

19. A análise deu-se pelo confronto dos percentuais informados pelo contribuinte nos demonstrativos de exportações com os respectivos lançamentos contábeis e arquivos magnéticos.

20. Com base nos documentos apresentados pelo contribuinte foram apuradas inicialmente as receitas de mercado interno e externo para apuração do rateio da proporção que foi aplicada na determinação do crédito.

21. Os valores declarados no Dacon **como receitas de vendas e serviços foram aceitas com base nas contas contábeis e análise dos arquivos de notas fiscais.**

22. Os valores declarados no DACON como **“Demais Receitas” foram demonstrados pelo contribuinte sendo aceitos pela fiscalização.**

23. Receita de Exportações: Considerou-se o entendimento dado pela Portaria nº 356/88, que determina que a receita bruta de vendas nas exportações deve ser aferida pela conversão, em moeda nacional, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa cambial, fixada pelo Banco Central do Brasil na data do embarque dos produtos para o exterior, sendo tratadas como variações monetárias às diferenças verificadas a partir da data de saída dos produtos do estabelecimento. Assim, **a fiscalização adotou, para a apuração da base de cálculo de receitas brutas de exportações, os valores constantes no sistema da RFB, após confrontar as informações do demonstrativo de exportações apresentadas pelo contribuinte e com as informações contidas no sistema da RFB,** pelos seguintes motivos:

24. Pela necessidade de se adotar uma referência para apurar a base de cálculo das exportações, **a fiscalização considerou a Portaria citada acima, ou seja, a data do fato gerador da receita bruta de vendas nas exportações é a data de embarque das mercadorias;**

25. O mês de emissão das notas fiscais nem sempre coincide com o mês do embarque, quando comparados os números das DDEs vinculadas às notas fiscais;

26. Os valores referentes a Receita de Exportação foram extraídos do Sistema Interno da Receita Federal DW. [...]

[...]

DA APURAÇÃO DA PROPORCIONALIDADE

27. Conforme informado no DACON, o contribuinte adota o método do rateio proporcional para determinar o crédito do PIS/PASEP e da COFINS. Apuradas as receitas conforme apresentada no ANEXO III, foram calculados os rateios da proporção entre as receitas (mercado interno tributado, mercado interno não tributado e mercado externo). Os valores referentes ao mercado interno tributado foram verificados na conta contábil no. 3.1.1.01 – Vendas. Segue abaixo planilha comparativa da Apuração do Rateio

Proporcional Mercado Interno e Externo, confrontando os valores apurados pelo contribuinte e pela auditoria fiscal.

Tabela 2 – Comparativo Apuração Rateio Proporcional Receita de Exportação

% Rateio Proporcional – Receita Exportação	JULHO 2009		AGOSTO 2009		SETEMBRO 2009	
	LOPESCO	FISCALIZAÇÃO	LOPESCO	FISCALIZAÇÃO	LOPESCO	FISCALIZAÇÃO
Receita Mercado Interno	7.577.046,53	7.577.046,53	7.722.233,80	7.722.233,80	7.466.686,36	7.466.686,36
Receita Exportação	8.361.468,81	9.109.683,00	6.851.135,12	6.385.368,00	7.406.990,18	7.236.655,00
Receita Total	15.938.515,34	16.686.729,53	14.573.368,92	14.107.601,80	14.873.676,54	14.703.341,36
% Vinculado a Receita Mercado Interno	47,5392	45,4076	52,9887	54,7381	50,2007	50,7822
% Vinculado a Receita Mercado Externo	52,4608	54,5924	47,0113	45,2619	49,7993	49,2178
% Total	100,0000	100,0000	100,0000	100,0000	100,0000	100,0000

DA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO

28. Para apuração dos créditos foram utilizadas as informações contidas nos arquivos de notas fiscais formato ADE 15 confrontadas com as planilhas demonstrativas da empresa onde foram relacionadas as notas fiscais que deram origem ao crédito, com informação da conta contábil correspondente e demais contas que compuseram as rubricas do DACON. Foi incluído também no demonstrativo os valores dos créditos do PIS e da Cofins correspondentes. **Os créditos não aceitos por essa fiscalização estão apresentados no ANEXO IV Planilha 1 - Detalhe dos Créditos não Considerados [1.253/1.288].** Segue abaixo a composição das rubricas Dacon e os créditos considerados e os não considerados pela auditoria.

5. Na sequência, o Auditor Fiscal esclareceu sobre *Bens e Serviços Utilizados como Insumos*, demais *Despesas no processo de produção*, bem como da *Importação de Produtos para Industrialização*, onde explana sobre as bases legais atinentes e especifica os que **foram considerados e rejeitados para fins de direito a crédito, detalhando as razões.**

6. Os insumos **não considerados** foram: *Produtos Químicos utilizados no tratamento de efluentes, limpeza e higienização dos ambientes de trabalho; Lenha e combustível BPF para aquecimento de caldeiras; bem como Embalagens utilizadas no transporte e ou acondicionamento de matéria prima e; Combustíveis e Lubrificantes.*

7. Após as explicações e esclarecimentos apresentou sua *Conclusão* nos seguintes termos:

CONCLUSÃO

36. Base de Cálculo do Crédito: tendo como base as considerações anteriores, foi apurado o **valor devido a compensar conforme planilhas apresentadas no ANEXO V [1.289/1.297]:**

[...]

8. Embasado nessas demonstrações listadas, e apresentadas anexas ao Despacho, o Auditor elaborou quadro resumo informando o crédito apurado pela Auditoria e finalizou com a seguinte *Decisão*.

[...]

45. *Concluímos pelo DEFERIMENTO PARCIAL do PER 27873.18308.141010.1.1.09-0700 que trata de crédito COFINS Exportação apurado de forma não cumulativa por Lopesco Industria de Subprodutos Animais Ltda, CNPJ 44.885.291/0001-18 referente ao saldo credor do 3o Trimestre de 2009 no valor de R\$ 1.083.667,55 (um milhão, oitenta e três mil, seiscentos e sessenta e sete reais e cinquenta e cinco centavos).*

9. Essa Decisão do Parecer, que concluiu pelo referido deferimento parcial do PER/DCOMP até o limite de R\$ R\$ 1.083.667,55 do crédito, foi enviada para consideração superior, onde foi homologada através do Despacho Decisório, cuja ciência foi dada à interessada em 06/02/2012, fls. 1.375 e 1.376.

Da Manifestação de Inconformidade

10. Discordando do deferimento parcial contido no Despacho, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 07/03/2012, fls. 1.309 a 1.330, cujos mais importantes argumentos são, em resumo, os seguintes:

11. Em *Preliminarmente*, após explanar sobre a tempestividade da impugnação, tratou dos *II. Antecedente*, onde após relatar do objeto do Despacho Decisório, assim se pronunciou, entre outros:

4. Pois bem, a não homologação parcial do crédito pleiteado pela Manifestante teve como fundamento dois motivos, quais sejam: (i) não concordância da Receita Federal do Brasil com a proporção entre as receitas auferidas pela Manifestante no mercado interno e no mercado externo; (ii) desconsideração de alguns custos e despesas incorridos pela Manifestante na apuração do crédito, em razão de estes não se enquadrarem no restritivo conceito de insumo previsto no art. 66, § 5º, da Instrução Normativa n.º 247, de 21 de novembro de 2002, da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

[...]

12. Em *III. DOS FATOS* relatou do **objeto social da empresa**, suas atividades de industrialização e comercialização, no mercado interno e externo, de produtos de origem animal, inclusive a transformação de produtos de origem animal, alimentos para animais, revenda de subprodutos da linha pet em geral, acessórios para animais.

[...]

14. Reiterando das fontes de suas receitas, provenientes tanto com a venda de produtos no mercado interno como também no mercado externo (receitas decorrentes de exportação), observa que as decorrentes de negócios praticados neste último não se sujeitam à incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, nos termos em que dispõem o artigo 5º, I, da Lei n.º 10.637/2002, art. 6º, I, da Lei n.º 10.833/2003 e artigo 149, da Constituição Federal, cujos dispositivos reproduziu.

15. Observou que, embora a receita auferida com a venda de seus produtos no exterior não se submeta à incidência dessas contribuições, por força do disposto no artigo 17, da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, tem garantido o seu direito à manutenção do crédito vinculado a tais receitas.

16. Aprofunda-se na sistemática de aproveitamento dos créditos resultantes nas vendas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência dessas contribuições para

esclarecer que, justamente com fundamento nesses dispositivos legais que teria apresentado o PER/DCOMP pleiteando o ressarcimento e a compensação de créditos relativos ao período em causa, decorrentes da aquisição de insumos e produtos que foram exportados ao exterior.

17. Em IV. DA PROPORCIONALIDADE ENTRE AS RECEITAS AUFERIDAS NO MERCADO INTERNO E MERCADO EXTERNO tratou da IV.1 Preliminarmente: **nulidade do Despacho Decisório por não indicação do cálculo da proporcionalidade, como o título indica, alega nulidade do Despacho Decisório, sob o argumento de não demonstrar de modo preciso a forma como foi calculada a proporcionalidade**, limitando-se a indicar valores relativos a receitas auferidas pela Manifestante, quer no mercado interno, quer no mercado externo, em montantes diversos àqueles informados pela interessada em suas Declarações e livros fiscais.

18. Reproduziu parte das razões constante no Despacho quanto à legislação e forma e momento da apuração da receita bruta de vendas nas exportações, da conversão em moeda nacional do valor expresso em moeda estrangeira, taxa cambial na data do embarque, entre outros, para, dizer que pelo que se depreende da referida descrição **se verifica que o fundamento principal para a diferença entre os valores indicados pela Manifestante e os indicados pelo Despacho Decisório decorrem do momento em que foram reconhecidas as receitas**. Afirmou, ainda, que do Despacho Decisório dá a entender, que não haveria afirmação expressa nesse aspecto, que a Manifestante teria reconhecido tais receitas em momento inoportuno, não se sabe qual, se na data do fechamento do contrato de câmbio, emissão da Nota Fiscal de Exportação ou algum outro momento, posto que o correto seria ter reconhecido-as na data do embarque da mercado para o exterior.

19. Questionou, ainda neste item, da consequência secundária desse entendimento, observando que, também, não haveria qualquer esclarecimento no Despacho Decisório e que não sabe qual foi o tratamento dado ao valor da variação cambial ativa, isto é, se este foi considerado como receita de exportação ou não, situação que tornaria nulo o Despacho Decisório, posto que não haveria efetiva demonstração do valor apurado para fins de proporcionalidade.

20. Prossegue explicando que de acordo com o Despacho Decisório, a receita auferida pela Manifestante no mercado interno para o mês de janeiro de 2007 seria de R\$ 5.210.283,79, valor este que poderia ser verificado no "Demonstrativo de Apuração de Receita - Planilha 1" e que a Fiscalização não teria indicado quais os valores informados pela Manifestante que não foram considerados, bem como quais operações foram consideradas não ocorridas no período objeto do PER/DCOMP e afirmou que, como consequência, a Manifestante não teria condições de saber, por exemplo, qual operação de exportação que ela considerou ocorrida em janeiro e foi desconsiderada pela Receita Federal do Brasil, por, supostamente, ter a receita sido auferida em fevereiro e, muito menos, se tal receita foi efetivamente considerada pela Receita Federal do Brasil neste período ou, em razão do suposto equívoco da Manifestante foi desconsiderada.

21. Alega que estaria faltando ao Despacho descrição completa da infração supostamente cometida pela Manifestante, descrição esta que deve ser entendida como sendo aquela suficiente à perfeita compreensão, pelo contribuinte, da Ação Fiscal e, a continuação, reproduz o 10, III, do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, que trata do Auto de Infração e seus requisitos e se aprofundou no tema para observar que tal dispositivo exige, para a validade do Auto de Infração e Imposição de Multa (e também para o Despacho Decisório), a descrição completa do fato, ausente no presente caso, e a indicação da disposição legal supostamente infringida, condição esta que, infelizmente, não constou no ato administrativo praticado pela autoridade fazendária.

22. Em IV.2 *Da variação cambial* disse que, embora não tenha condições de afirmar se a variação cambial ativa decorrente de exportações foi considerada ou não pelo Despacho

Decisório como receita de exportação, por cautela, a Manifestante julga oportuno destacar que tal variação deve ser considerada como receita de exportação, posto que decorrente desta última e, na sequência, esgota o assunto reproduzindo dispositivos legais e jurisprudência administrativa atinentes.

23. Em V. *DO CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS NÃO CUMULATIVA - V.1* Do conceito de *insumos* também reproduz parcialmente as razões do Fisco para cada um dos itens não considerados:

[...]

25. Detalhou das características quanto às contribuições em pauta e o IPI para afirmar, entre outras, que, diferentemente do IPI, onde a conceituação de insumo está vinculada ao produto do processo de industrialização, na Contribuição ao PIS e na COFINS o conceito se relaciona à atividade que dá lugar à formação de receita. Custo incorrido com lubrificante de uma máquina pode não necessariamente ser um insumo para efeitos de IPI, mas certamente será quanto à Contribuição ao PIS e à COFINS.

[...]

28. Em VI. *DO PEDIDO* finalizou sua manifestação requerendo o seguinte:

73. Ante o exposto, é a presente para requerer que se dignem V. Sas. a receber e prover a presente Manifestação de Inconformidade, reformando-se o Despacho Decisório ora impugnado, reconhecendo a totalidade dos créditos pleiteados pela Manifestante, nos termos da fundamentação supra.

*74. Caso não seja este o entendimento de V. Sas., o que se admite apenas e tão somente por argumento, requer seja dado provimento à presente Manifestação de Inconformidade, para o fim de **anular o Despacho Decisório, eis que desprovido de elementos que permitam à Manifestante se defender de forma adequada acerca da proporcionalidade entre as receitas auferidas no mercado interno e no mercado externo.***

[...]

30. É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS julgou improcedente a manifestação de inconformidade e não reconheceu o direito creditório além da parcela deferida em despacho decisório. Da ementa da decisão constou:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

Pedido de Ressarcimento e Compensação - PER/DCOMP - Despacho Decisório Eletrônico Validade

O PER/DCOMP se presta a formalizar o encontro de contas entre a contribuinte e a Fazenda Pública, por iniciativa do primeiro, a quem cabe a responsabilidade pelas informações sobre os créditos e os débitos, ao passo que à Administração Tributária compete a necessária verificação dessas informações no mesmo sistema e a sua validação, via de regra, através do mesmo mecanismo.

Alegação de Nulidade do Ato Administrativo - Descrição dos Fatos - Dados de Impugnação Diverso do Objeto de Análise Fiscal

As arguições de nulidade do Despacho Decisório, sob o argumento de descrição dos fatos insuficientes para a perfeita compreensão, não prevalece se do mesmo constar e/ou indicar dos autos todas as informações nas quais foi embasado e a impugnação se referir a dados diversos do objeto de exame pelo Fisco.

Despacho Decisório Deferindo Total ou Parcialmente Pedido de Ressarcimento e Compensação - PER/DCOMP - Diferente de Lançamento

O despacho decisório de não homologação ou homologação parcial de PER/DCOMP não é instrumento de constituição de crédito tributário e não caracteriza lançamento, muito menos aplica penalidade por infração e contra o qual a contribuinte possa se insurgir.

Apuração das Receitas de Mercado Interno e Externo - Questionamento Embasado em Dados Diversos à Análise Fiscal

Apuração das Receitas utilizando os mesmos critérios do declarante, mas, ajustados às informações confirmadas nos sistemas da Receita Federal, inclusive com algumas alterações favoráveis ao impugnante, torna improcedente seu questionamento, em cujos argumentos constam dados que nem foram objeto de análise pelo Fisco.

Variação Cambial Ativa - Receita Financeira Reconhecida pelo Fisco

As variações monetárias ativas em virtude da taxa de câmbio são consideradas receitas financeiras, reconhecida pela Fiscalização, o que torna insustentável a dívida do contribuinte quanto à integração na apuração da receita de venda para o exterior, com mais razão quando verificado que, em alguns dos períodos analisados, o valor apurado pelo Fisco é superior ao declarado pelo contribuinte.

Apuração Não Cumulativa - Créditos - Insumos

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo *insumo* não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O Acórdão da DRJ proferiu sua decisão sob os seguintes fundamentos:

1. No despacho decisório, inversamente ao alegado, há indicação de modo preciso quanto a forma de cálculo da proporcionalidade. E o critério utilizado foi o mesmo da interessada;
2. A correção efetuada pela Fiscalização compreendeu o ajustes com base nos dados dos sistemas da Receita Federal;
3. O procedimento não tratou da receita apurada em janeiro de 2007, pois ateuve-se ao terceiro trimestre de 2009;
4. Não houve demonstração ou apresentação de provas que indicassem erros nas apurações realizadas pelo Fisco;
5. Quanto aos precedentes do CARF que sustentariam a tese de defesa para manter os créditos com insumos das Contribuições (PIS/Pasep ou Cofins), não há imposição legal que os vincule os julgadores de primeira instância;

6. Manteve o entendimento exarado no despacho decisório de que o direito ao crédito da não cumulatividade das Contribuições requer a utilização direta no bem ou serviço na produção do bem ou na prestação de serviço a terceiro;

7. Adotou e transcreveu como fundamento de manutenção das glosas a Solução de Divergência Cosit nº 7, de 12/8/2016; e

8. Manteve as glosas sobre aquisições de embalagens, pois segunda a SC nº 99.032/2017, somente aquelas destinadas à apresentação do produto dariam direito ao crédito.

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário no qual insiste nos argumentos suscitados em manifestação de inconformidade relacionados às matérias:

i. Ausência de demonstração do cálculo da proporcionalidade efetuada pela Fiscalização (nulidade);

ii. Receitas de Vendas vinculadas às operações de exportações;

iii. Inclusão da variação cambial ativa no cálculo da proporcionalidade (nulidade e mérito);

iv. Conceito de insumos para fins do aproveitamento dos créditos da não cumulatividade da Cofins;

v. As glosas de crédito da Cofins não cumulativa referentes a: Produtos Químicos utilizados no tratamento de efluentes, limpeza e higienização dos ambientes de trabalho; Lenha e combustível BPF para aquecimento de caldeiras; Embalagens utilizadas no transportes e/ou acondicionamento de matérias primas; e combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de matéria prima, produtos intermediários ou em elaboração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Relator

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Trata o presente processo de declaração de compensação transmitida/apresentada pelo contribuinte interessado cujos créditos alega ser decorrentes da não cumulatividade do PIS.

A autoridade administrativa analisou o pedido e proferiu despacho decisório com o reconhecimento de parcela do crédito homologando a compensação até o limite do crédito disponível.

Preliminar

Nulidade do despacho decisório: demonstração do cálculo da proporcionalidade

A proporcionalidade que se analisa diz respeito ao coeficiente matemático entre as receitas de exportações e o total da Receita Bruta (mercado interno e externo) que se aplica na apuração dos créditos decorrentes das exportações (não tributadas pelas Contribuições Sociais – PIS e Cofins), com direito ao aproveitamento para dedução do PIS/Pasep e da Cofins devido no período.

A recorrente afirma que não houve a demonstração desse cálculo e suscita a nulidade do despacho decisório por pretensa cerceamento de direito de defesa.

Não há razão à interessada.

A controvérsia não reside nos valores da Receita de Exportação reapurados pelo Fisco com base em exclusões de notas fiscais ou mesmo operações desconsideradas como vendas ao mercado externo, mas sim no tocante à data em que foram considerados exportados.

A contribuinte adotou a data da emissão da nota fiscal de venda e obteve a somatória dos valores que entende corretos em seus cálculos da exportação no 3º trimestre de 2009. Do contrário, a Fiscalização, com base na legislação que apontou, tomou como receita de exportação auferida no período somente aquelas em que as datas de embarque ocorreram dentro do trimestre.

Assim, não há cálculos a serem demonstrados, uma vez que os valores e períodos da exportações, extraídos nos sistemas informatizados da Receita Federal, são consolidados com base nas próprias informações prestadas pela interessada (ou seus intervenientes contratados), precisamente nos seus documentos de exportação e de transporte que indicam valores e datas, dentre outros dados.

Nulidade do despacho decisório: demonstração da divergência da Receita de Exportação

Quanto à divergência entre os valores da Receita de Exportação defendido pela recorrente e o apurado pelo Fisco, o cerne da questão está na data em que se considerou a efetivação da Receita de forma que a interessada pretende adotar a data da emissão da nota fiscal e o Fisco a data de embarque da mercadoria, que constam nos documentos de exportação.

Correto o entendimento do Fisco, pois alinhado com que dispõe a Portaria MF nº 356/88:

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 aos produtos para o exterior.

1.1 - 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.

Dessa forma, entendo como correto o procedimento de apuração da Receita de Exportação no 3º trimestre de 2009 efetuado pelo Fisco o que afasta a nulidade suscitada.

Nulidade do despacho decisório: inclusão da variação cambial ativa no cálculo da proporcionalidade

Arguiu, ainda, a nulidade do despacho decisório por ausência de demonstração do tratamento da variação cambial ativa no cálculo do rateio proporcional das receitas.

Inexiste qualquer nulidade por ausência de fundamento na matéria. Vê-se que a questão foi abordada nos seguintes termos no despacho decisório (fl. 1.298):

23. Receita de Exportações: Considerou-se o entendimento dado pela Portaria nº 356/88, que determina que a receita bruta de vendas nas exportações deve ser aferida pela conversão, em moeda nacional, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa cambial, fixada pelo Banco Central do Brasil na **data do embarque** dos produtos para o exterior, sendo tratadas como variações monetárias às diferenças verificadas a partir da data de saída dos produtos do estabelecimento. Assim, a fiscalização adotou, para a apuração da base de cálculo de receitas brutas de exportações, os valores constantes no sistema da RFB, após confrontar as informações do demonstrativo de exportações apresentadas pelo contribuinte e com as informações contidas no sistema da RFB, pelos seguintes motivos:

Entendo da leitura do excerto acima que a autoridade fiscal não levou em consideração os valores relativos às variações cambiais no cálculo do rateio proporcional, pois que posteriores à operação de exportação. Portanto, não lhe faltou fundamento.

O inconformismo da recorrente é, em verdade, matéria de mérito a ser enfrentada a seguir.

Mérito

Variação Cambial Ativa (inclusão no rateio)

No tópico sobre a nulidade esclareceu-se que o despacho decisório não considerou nas receitas decorrentes de exportação a variação cambial ativa reflexo da alteração da moeda utilizada naquelas operações.

A decisão recorrida defende o entendimento de que se trata de receita financeira, uma vez que auferida após a ocorrência da exportação, tendo pois natureza diversa, e dessa forma, não comporia a receita de exportação para efeito do rateio proporcional.

A contribuinte sustenta pela inclusão de tais valores no cômputo de sua receita exportação e para tanto, colaciona precedente do CARF.

Com razão a recorrente.

Há fatura de precedentes neste CARF que considera a variação cambial ativa decorrente da valorização cambial da moeda negociada nas operações de exportação como receitas de exportação, dentre os quais: 9303-010.048, 3302-005.640 e 3801-004.723.

Apona-se ainda que as decisões amparam-se no art. 62, § 2º do RICARF que prescreve a reprodução de decisões do STF na sistemática de repercussão geral, que no caso trata-se do RE nº 627.815/PR no qual dispõe:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.

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

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

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

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

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

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

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

(RE nº 627.815/PR, com Repercussão Geral, Relatora Ministra Rosa Weber, Dje 01/10/2013, transitada em julgado em 14/10/2013).

Destarte, uma vez consideradas as variações monetárias ativas como decorrentes de exportação (receita do mercado externo) implica tomá-las na apuração do percentual a ser aplicado aos custos, despesas e encargos comuns, no numerador, como receitas de exportação, e no denominador, integrando a receita bruta total, conforme consta da ementa no Acórdão nº 3801-004.723, sessão de 10/12/2014, de Relatoria do Conselheiro Paulo Sergio Celani:

VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL. RECURSO REPETITIVO. REPRODUÇÃO DA DECISÃO DO STF.

A reprodução de decisão do STF em julgamento na sistemática do recurso repetitivo, que baseou-se no entendimento de que a receita originada da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos é considerada receita decorrente de exportação, implica incluir tal receita, no cálculo do rateio proporcional para atribuição de créditos no regime da não-cumulatividade da Cofins e da contribuição para o

PIS/Pasep, como receita de exportação e como receita bruta total, acrescendo tanto o numerador quanto o denominador do rateio.

Créditos da Cofins não cumulativa sobre aquisições

Na matéria, consta dos autos o inconformismo da contribuinte em face do despacho decisório, mantido hígido na decisão *a quo*, que não reconheceu o direito ao crédito das Contribuições Sociais não cumulativas (PIS/Pasep e/ou Cofins), sobre as aquisições de bens e serviços não considerados insumos e outros dispêndios.

A recorrente desenvolve atividades relacionadas à industrialização e à comercialização, no mercado interno e externo, de produtos de origem animal, inclusive a transformação de produtos de origem animal, alimentos para animais, revenda de subprodutos da linha pet em geral, acessórios para animais.

Dessa forma, consoante às Leis que instituíram a sistemática de apuração não cumulativa para o PIS/Pasep e para a Cofins é permitida à pessoa jurídica que se dedica à atividade industrial a tomada de créditos nas aquisições de bens e serviços considerados insumos na produção e prestação de serviços, e de despesas específicas, a teor do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, bem como de crédito de mercadorias adquiridas para revenda.

Assim, incumbe a este Colegiado decidir acerca da extensão dos dispêndios que a legislação de regência permite a apropriação dos créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, considerando as seguintes premissas:

i. Este Conselho, incluindo esta Turma, há tempo, entende que o conceito de insumo é mais elástico que o adotado pela fiscalização e julgadores da DRJ nas suas Instruções Normativas n.ºs. 247/2002 e 404/2004, mas não alcança a amplitude de dedutibilidade utilizado pela legislação do Imposto de Renda, como normalmente pleiteiam os contribuintes;

ii. O Superior Tribunal de Justiça firmou posicionamento mantendo uma posição intermediária entre as legislações do IR e do IPI na concessão do crédito considerando-se a essencialidade ou relevância do bem ou serviço no processo produtivo, conforme o REsp nº 1.221.170/PR, julgamento de 22/02/2018 na sistemática de Recurso Repetitivo, de Relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

Isto posto, e por força da reprodução obrigatória do precedente acima, entendo que a aceção correta para a utilização do conceito de insumos, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, é aquela em que os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de:

1. **essencialidade ou relevância**, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte;

2. **aferição casuística da essencialidade ou relevância**, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e o processo produtivo ou a atividade desenvolvida pela empresa;

Assim, há de se verificar se o recorrente comprova a utilização dos insumos no contexto da atividade - fabricação, produção ou prestação de serviço - de forma a demonstrar que o gasto incorrido é de essencial importância ao processo produtivo/prestação de serviço, mediante seu emprego, ainda que indireto, de forma que sua subtração implique ao menos redução da qualidade.

Passo à análise da possibilidade de apropriação de créditos das contribuições nas despesas com bens e serviços no processo industrial da contribuinte.

De forma geral, as glosas foram efetuadas porque as aquisições não se referiam a bens ou serviços que se agregassem ou incorporassem aos produtos fabricados.

A recorrente discorreu sobre cada uma das glosas indicando a utilização do bem ou serviço em seu processo produtivo.

Quanto aos demais gastos incorridos, que não se enquadram no conceito de insumos a apropriação ou não do crédito é analisada à luz das disposições do art. 3º, incisos III a XI da Lei nº 10.833/03.

Glosas de créditos de produtos químicos utilizados no tratamento de efluentes, limpeza e higienização dos ambientes de trabalho

São itens necessários, inclusive alguns deles exigidos pelo Poder Público, utilizados para limpeza e higiene do ambiente de produção e controle de gêneros alimentícios.

Revelam-se essenciais à atividade industrial desenvolvida quando utilizados nas instalações industriais.

Este colegiado já decidiu pelo direito ao aproveitamento do crédito desses bens no Acórdão nº 3201-005.295, sessão de 25/4/2019, de minha relatoria, conforme dispositivo que transcrevo:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para conceder o crédito das contribuições para o PIS/Cofins, revertendo-se as glosas efetuadas, atendidos os demais requisitos dos §§ 2º e 3º dos arts. 3º das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003 e legislação pertinente à matéria: [...] III Bens e serviços utilizados na fase industrial de fabricação de açúcar e álcool [...] produtos químicos, desde que utilizados na limpeza de instalações industriais; e produtos químicos específicos para tratamento de águas; [...].

Também o Acórdão nº 9303-009.655, sessão de 16/10/2019:

BENS E SERVIÇOS APLICADOS NA REMOÇÃO E TRATAMENTO DE RESÍDUOS INDUSTRIAIS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Em razão de sua relevância, os itens cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, por imposição legal, tais como o tratamento de efluentes, ensejam direito ao creditamento na apuração das contribuições não-cumulativas.

Glosas de créditos de Lenha e combustível BPF para aquecimento de caldeiras

Os combustíveis, inclusive a lenha utilizada com tal finalidade, estão expressamente entre os dispêndios que concedem o direito ao aproveitamento do crédito da não cumulatividade da Cofins ao lado dos insumos, conforme disposto no inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.833/03, pois evidenciado a utilização no aquecimento de caldeiras produtoras de vapor.

Assim também decidiu a CSRF no Acórdão nº 9303-007.107, sessão de 11/7/2018, de relatoria da Conselheira Tatiana Midori Miyama:

PIS/PASEP. REGIME NÃO CUMULATIVO. DIREITO AO CRÉDITO. INSUMOS. MATERIAIS DE LIMPEZA, DESINFECÇÃO E HIGIENIZAÇÃO. HEXANO, ÓLEO DE XISTO, GLP. LENHA E DIESEL.

Cabe a constituição de crédito das contribuições os gastos com: (a) materiais de limpeza, desinfecção e higienização; e (b) hexano, óleo de xisto, GLP, lenha e diesel.

Embalagens utilizadas no transportes e/ou acondicionamento de matérias primas

As embalagens aqui analisadas são aquelas necessárias ao devido acondicionamento de matérias primas e produtos em elaboração, que repisa-se, tratam-se de gêneros alimentícios que exigem acondicionamento adequado com fins à preservação e à segurança do produto.

Portanto, são essenciais ao processo de industrialização da contribuinte, devendo ser mantido o crédito, desde que observados os demais requisitos prescritos na Lei nº 10.833/03.

São fartos os Acórdãos da Turma que conferem o crédito: 3201-006.328, de 17/12/2019; 3201-006.509, de 30/01/2020; 3201-005.359; 3201-005.721, de 25/9/2019; 3201-004.920, de 25/02/2019.

Combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de matéria prima, produtos intermediários ou em elaboração

As despesas com combustíveis no transporte de insumos nas etapas de industrialização, inclusive na armazenagem, são essenciais à consecução do objeto da pessoa jurídica e, portanto, com direito ao crédito da não cumulatividade da Cofins, observado os demais requisitos para seu aproveitamento (Lei nº 10.833/03). Neste sentido os precedentes: 3201-007.258, de 23/9/2020, 3201-006.373, de 29/01/2020 e 9303-010.544, de 15/7/2020, com a reprodução da ementa deste último.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2001 a 01/01/2002

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. FRETES E COMBUSTÍVEIS. TRANSPORTE DE MATÉRIAS PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre fretes e combustíveis utilizados no transporte de matérias-primas e produtos intermediários empregados no processo produtivo.

Dispositivo

Diante do exposto, rejeito as preliminares de nulidade do despacho decisório e, no mérito, voto para dar provimento parcial ao Recurso Voluntário no sentido de: (1) permitir a inclusão dos valores da variação cambial ativa para compor a Receita de Exportação; e (2) conceder o crédito da não cumulatividade referente a/ao (a) Produtos Químicos utilizados no tratamento de efluentes, limpeza e higienização dos ambientes de trabalho; (b) Lenha e combustível BPF para aquecimento de caldeiras; (c) Embalagens utilizadas no transportes e/ou acondicionamento de matérias primas; e (d) combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de matéria prima, produtos intermediários ou em elaboração, atendidos aos demais requisitos prescritos na Lei nº 10.833/03 para o aproveitamento do referido crédito.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira