



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11020.002942/2009-57  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-012.105 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 21 de outubro de 2021  
**Recorrente** SAN MARINO ÔNIBUS E IMPLEMENTOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. SIMILITUDE FÁTICA INEXISTENTE. NÃO CONHECIMENTO.

Para que seja conhecido o recurso especial, é imprescindível a comprovação do dissenso interpretativo mediante a juntada de acórdão paradigma que, em face de situações fáticas ao menos similares, interprete a mesma norma e dê solução jurídica oposta.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

RECEITA DE EXPORTAÇÃO. MOMENTO DO RECONHECIMENTO. DATA DO EMBARQUE DA MERCADORIA.

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 dará o reconhecimento da receita de exportação, nos termos da Portaria MF nº 356/1988.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação ao reconhecimento da receita de exportação e, na parte conhecida, por maioria, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Valcir, Gassen e Érika Costa Camargos Autran, que deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Vanessa Marini Ceconello.

*(documento assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

*(documento assinado digitalmente)*

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

*(documento assinado digitalmente)*

Vanessa Marini Cecconello – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Olmiro Lock Freire, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Pedro Sousa Bispo (suplente convocado(a)), Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas. Ausente(s) o conselheiro(a) Luiz Eduardo de Oliveira Santos, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Pedro Sousa Bispo.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra acórdão n.º 3001-001.022, da 1ª Turma Extraordinária da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar suscitada no recurso e, no mérito e, no mérito, negou provimento ao recurso voluntário.

O colegiado *a quo*, assim, consignou a seguinte ementa:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008*

*PRELIMINAR DE NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.*

*Demonstrado que o Despacho Decisório foi formalizado de acordo com os requisitos de validade previstos em lei e que não ocorreu violação ao disposto no art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972, improcedente a alegação de nulidade.*

*INSUMO. FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO E DE PRODUÇÃO.*

*No regime da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, existe a previsão legal expressa de apropriação de despesas com frete na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor. Para fins de apropriação das demais despesas com frete, somente há permissão de sua utilização quando estas comporem o custo de aquisição ou de produção.*

*RECEITA DE EXPORTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. ASPECTO TEMPORAL.*

*Com fundamento na Portaria MF no 356/88 e na Instrução Normativa SRF no 243/02, a receita bruta vendas derivadas das operações de exportação de bens, serviços e direitos será determinada pela conversão em reais à taxa de câmbio de compra, fixada no boletim de abertura do Banco Central do Brasil, em vigor na data de embarque bens.”*

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, trazendo, entre outros, que:

- A recorrente é pessoa jurídica de direito privado e tem como atividade econômica a industrialização, a comercialização, a importação e exportação de reboques, semirreboques, ônibus, caçambas para acoplagem em caminhões, peças e acessórios para veículos, entre outros, estando sujeita ao recolhimentos de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, dentre as quais se destacam as Contribuições ao PIS e à COFINS, atualmente, na modalidade não-cumulativa;
- Para que haja a industrialização dos veículos, necessita do transporte dos chassis desde o local do estabelecimento do fabricante (do chassi), na cidade de São Bernardo do Campo (São Paulo), até a sua sede na cidade de Caxias do Sul, no Estado do Rio Grande do Sul;
- A Recorrente apurou os créditos calculados sobre os valores despendidos na contratação dos serviços de terceiros para o transporte dos chassis (insumo), por ser este serviço de transporte um insumo essencial para a atividade-fim da empresa, ou seja, a fabricação de veículos (ônibus);
- As receitas vinculadas às exportações são hipóteses de não-incidência à tributação do PIS e da COFINS, por corolário da imunidade destas receitas

decorrentes de exportação às contribuições sociais, conforme disposto no artigo 149, § 2º, inciso I, da CRFB;

- tendo em vista que o fato gerador do PIS é o faturamento mensal e que este é determinado pelo cômputo de todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica no mês, que por sua vez são identificadas pelas Notas Fiscais de vendas, é razoável e adequado que as exclusões das receitas de exportação também sejam feitas através das Notas Fiscais.

Em despacho às fls. 747 a 753, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo em relação às duas matérias:

- Despesas com serviços de transporte de carga (chassis) – frete de insumo;
- Receitas de exportação – aspecto temporal.

Contrarrrazões foram apresentadas pela Fazenda Nacional, que trouxe, entre outros, que:

- Estamos diante do transporte de um insumo que não foi adquirido pela empresa fabricante do produto final. A própria interessada admite que o chassi utilizado na industrialização dos veículos é fornecido pelos seus clientes. Nesse caso, não há qualquer custo de aquisição, pois esse chassi não foi comprado pela empresa fabricante, mas fornecido pelo futuro adquirente do veículo, produto final;
- Consequentemente não há que falar no cálculo de crédito sobre o valor do frete para transportar esse insumo;
- A adoção do regime de competência revela que, sob o aspecto contábil, o momento do reconhecimento da receita, no caso de venda de mercadorias para o mercado externo, a exemplo do que ocorre com as vendas no mercado interno, ocorre no momento da tradição;
- O que determina a obtenção de uma receita não é a emissão da nota fiscal ou fatura, como o termo “faturamento” poderia levar a supor, mas sim a realização dos atos pelos quais foi fixada a contraprestação.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, importante discorrer sobre cada matéria suscitada e os acórdãos indicados como paradigma.

Assim, quanto à 1ª matéria, qual seja, se é possível a constituição de créditos das contribuições sobre as despesas com serviços de transporte de carga (chassis), é de se recordar (destaques meus):

- Acórdão recorrido:

Ementa (destaques meus):

“[...]”

**INSUMO. FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO E DE PRODUÇÃO.**

*No regime da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, existe a previsão legal expressa de apropriação de despesas com frete na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor. Para fins de apropriação das demais despesas com frete, somente há permissão de sua utilização quando estas comporem o custo de aquisição ou de produção. [...].”*

Voto (destaques meus):

“[...]”

*O primeiro tema a ser analisado refere-se a glosa de créditos relacionados ao serviço de frete pago pelo transporte dos chassis que foram fornecidos pelos clientes da Recorrente para proceder a industrialização dos veículos. A Recorrente entende que este é um serviço de transporte de insumo essencial e acessório para a atividade-fim da empresa (fabricação de veículos), por isso considerou tais dispêndios como geradores de crédito da Contribuição para o PIS.*

*A decisão vergastada decidiu por manter a glosa efetuada pela fiscalização tendo em vista que não reconheceram os dispêndios com o serviço de transporte de chassi como insumo da atividade da Recorrente.*

*O fundamento da decisão foi o seguinte:*

*Esta espécie de crédito passou a ser admitida administrativamente (processos de consulta) com base em construção interpretativa, sob o argumento de que o frete integra o custo de aquisição da mercadoria. Tal entendimento encontra-se em consonância com o disposto no § 1o do artigo 289 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR). Desta forma, o frete na aquisição, quando contratado com pessoa jurídica domiciliada no País e suportado pelo adquirente dos bens/insumos, pode gerar crédito do PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativos com base no art. 3º, I e II, da Lei n.º 10.637, de 2002, e no art. 3º, I e II, da Lei n.º 10.833, de 2003, haja vista integrar o valor de aquisição.*

*(...)*

*Ressalte-se que o serviço de frete, considerado isoladamente, não se enquadra na condição de serviço utilizado como insumo de acordo com a definição dada pelo § 4o do artigo 8o da Instrução Normativa SRF n.º 404/2004, uma vez que não se trata de serviço diretamente aplicado ou consumido na produção ou fabricação do produto destinado à venda. O crédito apurado sobre os valores pagos a título de frete nas aquisições decorre, no caso, da técnica contábil e fiscal que integram tais despesas ao custo de aquisição do bem.*

*Corroboro com o entendimento esposado pela decisão de piso.*

*[...]*

*Tendo por base os referidos dispositivos legais, verifica-se que o valor do frete, relativo ao transporte de bens para revenda, integra o custo de aquisição dos referidos bens. Portanto, somente nesta condição (frete integrando o custo de aquisição) é que o frete pode compor a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições. Com isso, de forma análoga, o valor do frete no transporte dos bens somente poderá integrar a base de*

*cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativas quando o custo de aquisição destes bens conferir direito a crédito.*

[...]

*Diante do exposto, entendo que o dispêndio com frete para transporte de **chassis de propriedade dos clientes não gera direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins**. Portanto, correta a glosa efetuada pela fiscalização e mantida pela decisão de piso.[...]*”

- Acórdão indicado como paradigma n.º 3201-003.454:

Ementa:

*“[...]FRETE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE PRODUÇÃO.*

*Gera direito a crédito da Cofins não-cumulativa o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar **bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda**. [...]*”

- Acórdão indicado como paradigma n.º 3302-007.596:

[...]

*FRETE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE PRODUÇÃO.*

*Gera direito a créditos do PIS e da COFINS não cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar **bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda**. [...]*”

Vê-se que o acórdão recorrido afastou a possibilidade de creditamento das contribuições, entendendo que o dispêndio com frete para transporte de **chassis de propriedade dos clientes** não gera direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Os acórdãos paradigmas não trouxeram a discussão acerca de frete de bens de propriedade alheia, mas bens suportados pelo próprio contribuinte e que foram utilizados como insumo. Não se sabe se o colegiado traria outro entendimento se os bens utilizados como insumo não fossem de sua propriedade.

Sendo assim, por se tratar de situações divergentes, entendo que não há como se conhecer o Recurso Especial nessa parte.

Quanto à segunda matéria, qual seja, discussão acerca do momento que deve ser considerado para fins de registrar a exclusão das receitas de vendas de produtos destinados ao exterior, importante recordar:

- Acórdão recorrido:

Ementa:

“[...]”

*RECEITA DE EXPORTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. ASPECTO TEMPORAL.*

*Com fundamento na Portaria MF no 356/88 e na Instrução Normativa SRF no 243/02, a receita bruta vendas derivadas das operações de exportação de bens, serviços e direitos será determinada pela conversão em reais à taxa de câmbio de compra, fixada no boletim de abertura do Banco Central do Brasil, em vigor na **data de embarque bens.**”*

Voto:

“[...]”

*A Recorrente alega que registrou todas as suas operações através do lançamento das suas notas fiscais de vendas, que correspondem ao seu faturamento. Na composição da sua base de cálculo referente às Contribuições para o PIS, considerou todas as notas fiscais de sua emissão nos respectivos períodos de competência conforme determinado pelo art. 1º, §§1º e 2º da Lei no 10.637/02. Após esta apuração, realizou a exclusão das receitas de exportações, nos termos do art. 5º, I da citada lei e que, para estas exclusões, utilizou como referência a data de emissão das notas fiscais com os respectivos registros de exportação. Neste sentido, entendeu a recorrente serem incorretos os procedimentos adotados pela fiscalização e mantido pela decisão recorrida tendo em vista ser incorreta a data de embarque como critério para a exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da contribuição para o PIS.*

*Não assiste razão à Recorrente.*

*A Lei no 10.637/02 previu expressamente em seu art. 5º, I a não incidência da Contribuição para o PIS sobre as receitas decorrente das operações de*

*exportação de mercadoria para o exterior, e sobre este tema não há controvérsia. Contudo, não houve uma previsão na citada lei do critério temporal para definição do momento da geração da receita bruta derivada das operações de exportação.*

*Neste contexto, corroboro com entendimento da decisão recorrida ao aplicar ao presente caso os ditames estabelecidos tanto pela Portaria MF no 356/88 quanto na Instrução Normativa SRF no 243/02 as quais definiram que a receita bruta vendas derivadas das operações de exportação de bens, serviços e direitos seja determinada pela conversão em reais à taxa de câmbio de compra, fixada no boletim de abertura do Banco Central do Brasil, em vigor na **data de embarque bens**. [...]"*

- Acórdão paradigma n.º 3302.01.613:

*"[...]*

*RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RECONHECIMENTO.*

*A data da entrega do bem pelo vendedor exportador ao comprador estrangeiro é fato virtualmente impossível de ser determinado e controlado, razão pela qual não se presta à definição do momento em que deve ser apurado o valor em Reais da receita de exportação."*

No acórdão recorrido, entendeu-se que o valor das receitas de exportação deve ser calculado com a conversão em reais à taxa de câmbio de compra, fixada no boletim de abertura do Banco Central do Brasil, em vigor na data de embarque bens"; no paradigma decidiu-se que a data da entrega do bem pelo vendedor exportador ao comprador estrangeiro é fato virtualmente impossível de ser determinado e controlado, razão pela qual não se presta à definição do momento em que deve ser apurado o valor em Reais da receita de exportação.

Os arestos, assim, refletiram entendimentos divergentes – o que, conheço o recurso especial interposto pelo sujeito passivo nessa parte.

Ventiladas tais considerações, quanto à segunda matéria, entendo que a Portaria MF n. 356, de 1988 refere-se ao ajuste cambial e não ao momento da ocorrência da condição para fruição do benefício – o que, de fato, ocorrem em momentos diferentes.

O que, a efetiva entrega ou tradição ao exportador não é parâmetro para aferimento da consumação da compra e venda, uma vez que é virtualmente impossível saber o que irá ocorrer no exterior.

O reconhecimento das receitas de exportação, sendo praxe no mercado, se dá na data em que ocorre a formalização do ato de venda, ou seja, no momento da emissão da nota fiscal de exportação pela impossibilidade -, inclusive tal documento é suporte para registro contábil e fiscal.

Frise-se esse entendimento o acórdão 3301-007.336, da lavra do nobre conselheiro Valcir Gassen, que consignou a seguinte ementa, por unanimidade, eis que o relator conseguiu transmitir muito bem a transação usual do mercado de exportação:

*“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.”*

Em vista do exposto, conheço em parte do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo e, na parte conhecida, dou-lhe provimento.

É o meu voto.

*(Assinado digitalmente)*

Tatiana Midori Migiyama

## Voto Vencedor

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Redatora designada.

Com a devida vênia ao bem fundamentado voto da Ilustre Conselheira Relatora, ousou-se divergir do seu entendimento para negar provimento ao recurso especial do Contribuinte, para se considerar 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.

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 n.º 9303-006.664**, de 12 de abril de 2018, por esta 3ª Turma da CSRF, tomando como base o **Acórdão n.º 9303-003.043**, de 12 de agosto de 2014, de relatoria do Nobre 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 n.º 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 n.º 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.

**Corroborado 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 estabelecimentos 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 n.º 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 n.º 356/1988, reproduzida também no art. 26, §5º da Instrução Normativa n.º 1.700, de 14 de março de 2017, com redação dada pela Instrução Normativa n.º 1.881, de 03 de abril de 2019.

Diante do exposto, negou-se provimento ao recurso especial do Contribuinte.

É o voto.

*(Assinado digitalmente)*

Vanessa Marini Cecconello