



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11020.002943/2009-00
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3001-002.030 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 14 de outubro de 2021
Recorrente SAN MARINO ÔNIBUS E IMPLEMENTOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA

Não é nulo o despacho decisório que cumpriu as formalidades do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, bem como foi devidamente motivado, nos termos do art. 50 da Lei nº 9.784/99.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

FRETE NO TRANSPORTE DE INSUMOS ADQUIRIDOS PELO ENCOMENDANTE DA INDUSTRIALIZAÇÃO. ESSENCIALIDADE

Dada a indubitável imprescindibilidade à conclusão do processo produtivo, classificam-se como insumos, para fins de creditamento do PIS, nos termos do inciso II do art. 3 da lei nº 10.637/02, os fretes incorridos para transporte dos insumos adquiridos pelo encomendante da industrialização até o estabelecimento do fabricante. Há de se observar o critério de essencialidade consagrado pelo REsp 1.221.170/PR, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, e ao qual este colegiado está vinculado, por força de previsão regimental

EXPORTAÇÃO. FATO GERADOR. ASPECTO TEMPORAL.

A receita de exportação deve ser reconhecida na data do embarque dos produtos vendidos para o exterior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as glosas dos créditos de PIS calculados sobre os gastos com fretes incorridos para transporte dos chassis do estabelecimento do encomendante da industrialização até o estabelecimento fabril da recorrente. Vencido o Conselheiro Marcos Roberto da Silva que negava provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira e Sabrina Coutinho Barbosa.

Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

“Trata o presente processo de manifestação de inconformidade contra Despacho Decisório que deferiu parcialmente pedido de ressarcimento de créditos de PIS do segundo trimestre de 2008 no montante de R\$ 51.864,07.

A Fiscalização inicia o relatório de verificação fiscal alertando para o fato de que “A análise do presente processo está parcialmente cerceada pela sentença proferida no mandado de segurança n.º 2009.71.07.002659-9/RS (extrato em anexo). Tal decisão, proferida pelo Exmo Juiz Federal da Vara Federal de Execuções Fiscais de Caxias do Sul Sr. Rafael Farinatti Aymone, determina que a análise do presente processo deve ser efetivada no prazo de 360 dias, constados da data do respectivo protocolo.”

De acordo com o relatório de fls. 22/28 1, foram identificadas as seguintes irregularidades:

1. Inconsistências no cálculo dos créditos - Serviços de transporte de cargas – Fretes sobre chassis – Não foram admitidos créditos sobre valores gastos com transporte de chassis, uma vez que esses são adquiridos por clientes e colocados à disposição do contribuinte para montagem da carroceria. Nesse caso, não compõem o custo de produção, tampouco decorrem da aquisição de insumos;

2. Inconsistências no cálculo dos débitos – Receitas de Exportação – A empresa adotou como referência a data de emissão da nota fiscal e o registro de exportação, quando o correto seria a data do embarque do bem.

3. Inconsistências no cálculo dos débitos – Receitas de vendas de produtos diferenciados – Apuração de divergência dos valores de vendas dos produtos relacionados nos anexos I e II da Lei n.º 10.485/2002 em comparação com os valores informados em DACON pela empresa.

As irregularidades apontadas levaram ao deferimento parcial do pedido de ressarcimento, sendo reconhecido o valor de R\$ 48.660,90.

A interessada apresentou manifestação de inconformidade, onde insurge-se contra as glosas efetuadas. Defende a possibilidade de apurar créditos sobre os serviços de transporte de chassis, entendendo que, mesmo não tendo adquirido esse insumo, o seu transporte até a sede da empresa é essencial a atividade fim de industrialização de veículos. O frete nesse caso se subsumiria ao conceito de insumo.

Defende o procedimento adotado pela empresa de apropriar as receitas de exportação na data de emissão das notas fiscais com os respectivos registros de exportação.

Afirma que observou os critérios da regra matriz de incidência do tributo que estabelecem como base de cálculo o faturamento mensal. Ao adotar o critério de exclusão das receitas de exportação estaria sendo observado o critério de determinação temporal de incidência do imposto de exportação.

Requer a nulidade do cálculo da autoridade Fiscal que apurou débitos sobre receitas de produtos tributados com alíquotas diferenciadas, por ausência de

fundamentação legal. A fiscalização não teria apontado os motivos pelos quais os cálculos realizados pela empresa seriam inconsistentes. Teria apenas elaborado cálculo, sem apontar os critérios adotados nem a fundamentação legal utilizada. Tal ausência levaria ao cerceamento do direito de defesa da empresa.”

Em 28/03/13, a DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade e o Acórdão n.º 10-43.131 foi assim ementado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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, de 1972, não deve ser acatado o pedido de nulidade formulado.

FRETE NA OPERAÇÃO DE COMPRA - CUSTO DE AQUISIÇÃO - O frete na operação de compra só dará direito ao cálculo de créditos da contribuição para o PIS ou para a Cofins se houver custo de aquisição na operação e na mesma proporção/alíquota que o insumo/bem adquirido.

EXPORTAÇÃO. FATO GERADOR. ASPECTO TEMPORAL.

A receita de exportação deve ser reconhecida na data do embarque dos produtos vendidos para o exterior.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

Cumprе mencionar que há um erro na indicação do período de apuração. No corpo do voto, consistentemente com o restante dos autos, informa que trata-se de créditos da COFINS do 2º trimestre de 2008.

O contribuinte interpôs recurso voluntário, em que repete os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade e acusa a decisão de piso de ter se omitido da apreciação do pedido de decretação de nulidade do despacho decisório, em razão de o mesmo não ter indicado a fundamentação legal e tampouco os erros cometidos pela recorrente nos cálculos do COFINS às alíquotas diferenciadas previstas no art. 1º da Lei n.º 10.485/02.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Relator.

O recurso voluntário preenche os requisitos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

Os argumentos de defesa serão apreciados sob os títulos em que foram apresentados no recurso voluntário. A ordem, contudo, foi alterada, para que, em primeiro lugar, fosse examinada a preliminar de nulidade de atos administrativos.

“II – III – DA NULIDADE DO CÁLCULO DA AUTORIDADE FISCAL SOBRE OS DÉBITOS DAS RECEITAS DE PRODUTOS DIFERENCIADOS E DA NULIDADE PELA AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL”

A recorrente alegou o seguinte (fls. 578 a 585):

A ora Recorrente, no desempenho de suas atividades econômicas, também atua na comercialização de produtos de tributação diferenciada, relacionados nos anexos I e II da Lei nº 10.485/02, tendo realizado o seu cálculo com fundamento nas previsões legais às alíquotas de PIS e COFINS, bem como redução de base de cálculo estipuladas na referida Lei nº 10.485/02.

Como exemplo, a empresa Recorrente em relação às receitas advindas das vendas de ônibus, apurou o PIS e a COFINS aplicando, respectivamente, as alíquotas de 2% e 9,6% à base de cálculo de 51,9% do valor do produto, por força da redução legal de 48,1% da base de cálculo, conforme estabelecido no art. 1º, § 1º e § 2º, inciso II, da Lei nº 10.485/02, *in verbis*:

“Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - **PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente.**

§ 1º O disposto no caput, relativamente aos produtos classificados no Capítulo 84 da TIPI, aplica-se, exclusivamente, aos produtos autopropulsados.

§ 2º A base de cálculo das contribuições de que trata este artigo fica reduzida:

(...)

II - em 48,1% (quarenta e oito inteiros e um décimo por cento), **no caso de venda de produtos classificados nos seguintes códigos da TIPI:** 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, **8702.10.00** Ex 02, 8702.90.90 Ex 02, 8704.10.00, 87.05 e 8706.00.10 Ex 01 (somente os destinados aos produtos classificados nos Ex 02 dos códigos 8702.10.00 e 8702.90.90).”

(Grifo nosso)

Por conseguinte, em vendas de autopeças, que se enquadravam nos códigos contidos nos anexos I e II da Lei nº 0.865/02, a empresa Recorrente tributou o PIS e a COFINS, respectivamente, às alíquotas de 1,65% e 7,6% quando as vendas desses produtos se destinavam para fabricante dos veículos e máquinas relacionadas no art. 1º da Lei nº 10.865/04 (códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI) e de autopeças constantes nos anexos I e II, quanto relacionadas à fabricação de produtos; e às alíquotas de 2,3% e 10,8% quando as vendas dos produtos foram realizadas para comerciantes (atacadistas ou varejistas) ou para consumidores, em pleno atendimento ao que prescrevem os incisos I e II, do art. 3º da Lei nº 10.485/02, *in litteris*:

“Art. 3º As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores, relativamente às vendas dos produtos relacionados nos Anexos I e II desta Lei, ficam sujeitos à incidência da contribuição para o **PIS/PASEP e da COFINS** às alíquotas de:

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e **7,6%** (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, **nas vendas para fabricante:**

a) de veículos e máquinas relacionados no art. 1º desta Lei; ou

b) de autopeças constantes dos Anexos I e II desta Lei, quando destinadas à fabricação de produtos neles relacionados;

II - 2,3% (dois inteiros e três décimos por cento) e **10,8%** (dez inteiros e oito décimos por cento), respectivamente, **nas vendas para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores.”**

(Grifo nosso)

Contudo, a autoridade fiscal realizou cálculo diverso que resultou em valores diversos do que os valores apurados pela Recorrente, o que levou ao fiscal concluir que os cálculos da Recorrente foram inconsistentes. Por conseguinte, glosou o direito creditório da Recorrente decorrente desta rubrica.

Ocorre que conforme referido na Manifestação de Inconformidade o fiscal não fundamentou os critérios utilizados no seu cálculo, tampouco esclareceu os motivos pelos quais os cálculos da Recorrente seriam inconsistentes, limitando-se apenas a dizer que o seu cálculo estava aduzido no “Demonstrativo A” anexo ao despacho decisório, mas sem aduzir os critérios adotados no cálculo, nem apontar a fundamentação legal que norteou o cálculo fazendário.

(. . .)

Dessa forma, a exposição do despacho decisório quanto a este ponto, além de tornar-se inócua, prejudica a defesa recursal do Contribuinte por cercear a sua defesa, uma vez que não restam respeitados os princípios da ampla defesa e do contraditório, basilares da Constituição Federal e do ordenamento jurídico nacional, devendo, portanto, ser considerado nulo o ato administrativo (despacho decisório) pela falta de elemento essencial à sua formação, pontualmente, no que se refere ao item “cálculo dos débitos das receitas de vendas de produtos diferenciados”.

(. . .)

o acórdão ora combatido, não enfrentou os argumentos levantados pela ora Recorrente, apenas ratificando o Despacho decisório, devendo ser declarado nulo e por consequência determinado a desconstituição da decisão anterior, **quanto ao item “cálculo dos débitos das receitas de vendas de produtos diferenciados”, a fim de que seja determinada nova fiscalização as “receitas de vendas de produtos diferenciados”, sendo proferida decisão deferindo ou indeferindo o direito creditório sobre esta rubrica, a devida fundamentação e motivação da decisão administrativa.**

Em síntese, a recorrente afirma que o despacho decisório é nulo, porque não foi devidamente motivado. Alternativamente, que a decisão recorrida seria nula, pois não teria apreciado os argumentos que tinham como objetivo o de ver decretada a nulidade do despacho decisório.

Não assiste razão à recorrente.

Em primeiro lugar, consigno que examinei as planilhas de cálculo preparadas pela fiscalização e não encontrei incorreções, valores cuja origem não tenha sido os livros contábeis ou notas fiscais ou desconformidade com os artigos 1º e 3º da Lei nº 10.485/02.

E, por considerar que as decisões atacadas não contém qualquer outro vício, adotarei como razão de decidir o trecho da decisão da DRJ que afastou a nulidade do despacho decisório, pois, desta forma, restará demonstrado que o Acórdão de primeira instância não se omitiu de analisar os argumentos da recorrente e tampouco o despacho decisório carece de motivação (fls. 550 a 552):

“NULIDADE

Inicialmente, quanto à nulidade do procedimento referente aos débitos oriundos de receitas de produtos com tributação diferenciada, deve ser observado que a nulidade, na linguagem jurídica, tem sido utilizada para referir um ato jurídico executado com transgressão à regra legal, do qual possa resultar a ausência de condição ou requisito de forma, indispensável à sua validade. As hipóteses de nulidade no processo administrativo fiscal estão expressas no art. 59 de seu decreto regulador (Decreto nº 70.235/72):

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”

Portanto, em face dos princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal, somente duas são as espécies de irregularidades, elencadas nos incisos do artigo 59 retrotranscrito, que possuem o condão de contaminar de nulidade “*ab initio*” as peças que o compõem. Pela análise dos autos, constata-se que o questionado despacho decisório foi lavrado por servidores competentes, tendo como referência informação fiscal de auditor-fiscal da RFB.

Alega a empresa que não estaria citada a legislação aplicável. Essa informação não está correta. O Relatório Fiscal (fls. 27) menciona a Lei nº 10.485/2002 e seus anexos I e II quando aponta a existência de irregularidade na apuração das receitas oriundas dos bens relacionados nessa norma legal. Já no demonstrativo de fls. 19/21 consta o percentual de redução da base de cálculo e as alíquotas aplicáveis para os bens comercializados pela empresa. Portanto, não há que se falar em ausência de fundamentação legal para o procedimento adotado.

Da mesma forma, a alegação de que a Fiscalização não teria apontado os critérios utilizados para os cálculos efetuados não merece prosperar. A Fiscalização elaborou demonstrativo (fls.19/21) indicando os valores apurados, o percentual de redução de base de cálculo e as alíquotas aplicadas. Explicou ainda em seu relatório (fls. 27/28) a maneira como chegou aos números encontrados, ou seja, por meio de diferença entre o montante total de vendas e a aglutinação dos valores de tributação diferenciada de acordo com a NCM constante das notas fiscais.

Portanto, o Relatório Fiscal constante do Despacho Decisório contempla a legislação correspondente, a devida motivação e descrição dos fatos, não tendo sido possível identificar mácula do ponto de vista formal.

Ressalte-se ainda que o fato da interessada discordar dos valores glosados em absoluto torna nulo o Despacho Decisório atacado. Estes fatos são mera decorrência da lógica do contencioso administrativo fiscal, que possibilita a prerrogativa do contraditório, com a indicação dos pontos de discordância.

Dessa forma, ao contrário do alegado, não há que se falar em nulidade do ato administrativo, uma vez que não existe indício que denote vício irremediável, visto que no processo não restou provada qualquer violação às determinações contidas no regramento legal antes apontado.

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) é clara quanto ao assunto, conforme se verifica nos acórdão abaixo transcritos:

“PIS - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADES - DESCRIÇÃO DOS FATOS - PRINCÍPIO DA ECONOMIA PROCESSUAL - Deve ser rejeitado o pedido de nulidade do auto de infração fundado na deficiência da descrição dos fatos, quando os

elementos contidos no lançamento, em especial os anexos que contêm os cálculos do crédito tributário devido, deixam evidenciada a origem das diferenças apuradas pelo Fisco. A descrição dos fatos, ainda que incompleta, não enseja a decretação da sua nulidade, mesmo que se trate de elementos essenciais, tal como estabelece o art. 10, II, do Decreto 70.235/72, se não há prejuízo para a defesa e o ato cumpriu sua finalidade. O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese. O exame da impugnação e do recurso voluntário evidencia a correta percepção do conteúdo e da motivação do lançamento. Aplicação do princípio da economia processual. (...)”.

(3ª Câmara do 2º CC; Data da Sessão: 08/12/98; Relator: Renato Scalco Isquierdo; Decisão: RESOLUÇÃO 203-00029).

”ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003 CERCEAMENTO DE DEFESA E NULIDADE – INOCORRÊNCIA.

Não ocorre nulidade ou cerceamento de defesa quando o lançamento obedece à legislação que rege o lançamento fiscal e o contribuinte tem conhecimento da infração imputada, exercendo plenamente seu direito de defesa. (...)

(3ª Turma Especial da 3ª Sessão do CARF; Data da Sessão: 12/10/2010; Relator: Carlos Henrique Martins de Lima; Acórdão 3803-00.358)”.

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002 NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. AFRONTA AOS PRINCÍPIOS ADMINISTRATIVOS DA RAZOABILIDADE E EFETIVIDADE INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade de despacho decisório por afronta aos princípios administrativos da razoabilidade e efetividade, uma vez que não ficou evidenciada a preterição do direito de defesa nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, pois a interessada teve acesso a todos os elementos constantes do despacho decisório e demonstrou ter pleno conhecimento de todos os fatos relativos à não homologação das compensações, além de ter apresentado sua defesa de forma ampla e pormenorizada, com as provas que entendeu necessárias.

(...). (1ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento; Data da Sessão: 14/02/2012; Relator: Flávio de Castro Pontes; Acórdão 3801-01.015).

Portanto, não está caracterizada hipótese de preterição do direito de defesa que venha a acarretar a nulidade do despacho decisório.”

Com base no acima exposto, nego provimento à preliminar de nulidade.

“II – I – DA REGULARIDADE DO CÁLCULO DE CRÉDITOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS DE TRANSPORTE DE CARGA – FRETES DE CHASSIS”

Foram glosados créditos calculados sobre fretes no transporte de chassis, adquiridos por clientes e enviados para fabricação de veículos, por falta de previsão legal.

As Leis nº 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (COFINS) admitem apenas fretes em operações de venda (inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03, também aplicável ao PIS, por força do inciso II do art. 15) e os incorridos para aquisição de insumos para aplicação na produção de bens, entendidos como parte integrante do custo de aquisição, sobre o qual podem ser calculados créditos, sob o abrigo dos inciso II dos artigos 3º das referidas leis. Os fretes contratados pela recorrente não se incluem neste último caso, pois os chassis foram adquiridos por seus clientes.

A DRJ ratificou o entendimento da fiscalização.

A recorrente assim descreve sua operação e o motivo pelo qual incorria em gastos com fretes transporte de chassis (fls. 564 e 565):

Conforme referido na Manifestação de Inconformidade, a ora Recorrente é pessoa jurídica de direito privado e tem como atividade econômica a industrialização, a comercialização, a importação e exportação de reboques, semi-reboques, ônibus, caçambas para acoplagem em caminhões, peças e acessórios para veículos, entre outros, conforme estatuto social em anexo, 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 (Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03).

A ora Recorrente, na industrialização dos veículos, tem os chassis fornecidos pelos clientes, no entanto, não recebe os mesmos diretamente na sua sede, de modo que necessita do transporte dos chassis desde o local do estabelecimento do fabricante (do chassi), na cidade de São Bernardo do Campo/SP, até a sua sede na cidade de Caxias do Sul, para então proceder a industrialização do veículo. Para o transporte dos chassis, a empresa Recorrente toma serviços de transportes de diversas transportadoras e, inclusive, algumas vezes, a própria Recorrente procedeu a coleta dos chassis.

Com base nestes fatos, defende que os fretes enquadram-se no conceito de insumos e podem ser computados na base de cálculo dos créditos de PIS, com fundamento no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02.

Concordo com a recorrente.

No despacho decisório (fls. 24 e 25) consta que o serviço foi prestado por pessoas jurídicas, cumprindo o requisito do incisos I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/02.

E constitui-se insumo, pois, indubitavelmente, os chassis transportados são indispensáveis à conclusão do processo de produção de veículos. Para fins de classificação de um serviço como insumo, admissível na base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS, por força dos incisos I dos artigos 3º das Lei nº 10.637/02 e 10.833/03, há de ser consultado REsp 1.221.170/PR, julgado sob o rito dos recursos repetitivos e ao qual este colegiado está vinculado, por força de previsão regimental:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) 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 determinado item -bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.” (g.n.)

Portanto, dou provimento aos argumentos, para reverter as glosas dos créditos calculados sobre fretes para transporte de chassis.

“II – II – DA REGULARIDADE NO CÁLCULO DA RECORRENTE SOBRE OS DÉBITOS DAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO”

A fiscalização identificou erro no cálculo da receita de exportação.

O valor de venda, em moeda estrangeira, foi convertido para reais, com base na taxa de câmbio do dia da emissão da nota fiscal de venda, enquanto que a fiscalização entende que deveria ter sido com base na do dia do embarque, assim entendida a indicada na Guia de Exportação.

No Despacho Decisório, é abordado o reflexo no cálculo da relação percentual entre receitas de mercado externo e interno e a receita bruta total, cujo produto é aplicado sobre o saldo credor, para determinação do valor passível de ressarcimento, item 4.1.1 (fls. 25 e 26).

Reproduzo excertos do recurso voluntário que sintetizam os argumentos de defesa (fl. 577):

“(. . .)

Da mesma maneira, o mesmo critério utilizado na inclusão das receitas de vendas na base de cálculo da PIS deve ser utilizado na exclusão das receitas vinculadas à exportação da base de cálculo da referida exação, isto é, deve ser utilizado como critério a data da emissão da nota fiscal, a fim de que seja possível realizar as exclusões das receitas vinculadas à exportação no mesmo mês em que foram realizadas as respectivas vendas ao mercado externo.

Por estas razões, a glosa do agente fiscal, mantida pelo acórdão recorrido, ao cálculo dos débitos das receitas de exportação, não deve prevalecer, haja vista que a Recorrente apurou o seu cálculo visando o estrito cumprimento à base de cálculo e ao critério temporal de incidência do PIS, ou seja, apurando todas as suas receitas auferidas no mês com as devidas exclusões das receitas de exportação, tendo em vista as datas em que ocorreram as vendas, isto é, as datas de emissões das notas fiscais (inclusive dos registros de exportações); o que implica no devido registro do faturamento e, por conseguinte, no registro das receitas de exportações auferidas que são imunes à tributação do PIS.

Por mais esta razão, requer a reforma do r. acórdão recorrido, para afastando a glosa ao cálculo das receitas de exportações, reconheça o direito creditório pleiteado pela Recorrente.

(. . .)”

Examino a questão.

Ao final do 2º trimestre de 2008, a recorrente apurou saldo de créditos de PIS, isto é, os débitos incidentes sobre as receitas tributáveis foram menores do que os créditos calculados sobre bens e serviços (incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.637/02)..

Então, pleiteou ressarcimento da parcela do saldo de créditos de PIS vinculada às receitas de exportação (§§1º e 2º do art. 5º da Lei nº 10.637/02).

Para tanto, teve de calcular o percentual de participação da receita de exportação na receita bruta total (§ 3º do art. 6º c/c §§ 8º e 9º do art. 3º e art. 15 da Lei nº 10.833/03), cujo produto aplicou sobre o total dos créditos, encontrando o valor passível de ressarcimento.

Verifica-se, portanto, que qualquer distorção que tenha ocorrido na determinação do valor da receita de exportação também impactou o cálculo do valor do ressarcimento.

Dito isto, consigno que concordo com a fiscalização e a DRJ, com relação ao critério de cálculo da receita de exportação. E como ambas as peças de defesa foram apresentadas com as mesmas alegações, reproduzo o trecho correspondente da decisão da DRJ (fls. 553 a 556) e o adoto como razão de decidir, com fulcro no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99:

“RECEITAS DE EXPORTAÇÃO - MOMENTO DE APROPRIAÇÃO

Aqui cabe salientar que 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.

Com efeito, 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. Sob essa questão, extrai-se do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações – Fipecafi (Sérgio de Iudícibus e outros. Ed. Atlas, São Paulo, 2003, p. 333):

(...) o momento do reconhecimento da receita de vendas deve ser, normalmente, o do fornecimento de tais bens ao comprador. Nas empresas industriais e nas empresas comerciais, a contabilização das vendas pode ser feita pelas notas fiscais de vendas, já que a entrega dos produtos é praticamente simultânea à da emissão das notas fiscais. Ocorre, comumente, todavia, uma pequena defasagem entre a data da emissão da nota fiscal e a da entrega dos produtos, quando a condição da venda é a entrega no estabelecimento comprador. Teoricamente, deveriam ser registradas como receita somente após a entrega dos produtos. (grifou-se)

Com a entrega dos bens (ou a prestação dos serviços), e não com a mera contratação ou emissão da nota fiscal, o vendedor teria realizado o esforço necessário para fazer jus ao preço. Ocorre que o local de entrega dos bens pode ser livremente pactuado pelas partes, e essa definição vai interferir no momento em que se considera auferida a receita.

A aplicação desse raciocínio às operações de exportação poderia levar a dificuldades na determinação desse momento, já que o comércio internacional está

sujeito a diferentes práticas comerciais adotadas pelos países, o que envolve um número considerável de variáveis. Nesse contexto, as regras conhecidas como **Incoterms** contêm as categorias que refletem, entre outros, as modalidades de fixação da **responsabilidade** pelo transporte das mercadorias, o que compreende a definição da assunção dos **seus custos e também dos riscos por eventuais perdas e danos das mercadorias**. A observância dessas regras implicaria a existência de um momento diferente para o reconhecimento da receita em cada modalidade de operação.

No entanto, em relação às exportações, a legislação fixou um critério único para a definição desse momento:

Portaria MF n.º 356, de 1988:

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.

No mesmo sentido, a Instrução Normativa SRF n.º 243, de 11 de novembro de 2002, que regulamenta as normas relativas aos preços a serem praticados nas operações de compra e de venda de bens, serviços ou direitos efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas, dispõe (destacou-se):

*Art. 22. A receita de vendas 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:*

I - de embarque, no caso de bens;

II- da efetiva prestação do serviço ou transferência do direito.

§ 1º A data da efetiva prestação do serviço ou transferência do direito é a data do auferimento da receita, assim considerada o momento em que, nascido o direito à sua percepção, a receita deva ser contabilizada em observância ao regime de competência.

§ 2º Na hipótese em que o contribuinte seja optante pelo lucro presumido, com base no regime de caixa, considerar-se-á auferida a receita segundo o regime de competência.

Além disso, a RFB externa a sua posição acerca da matéria em exame em seu sítio à página <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2012/CapituloVIII/LucroOperacional2012.pdf>, nos seguintes moldes:

039 Como é determinada a receita bruta de venda nas exportações de produtos manufaturados nacionais?

A receita bruta de venda nas exportações de produtos manufaturados nacionais é determinada pela conversão, em moeda nacional, 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, assim entendida a data averbada no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).

(...)

040 Como é fixada a data de embarque para efeito de determinação da receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais?

Entende-se como data de embarque dos produtos para o exterior (momento da conversão da moeda estrangeira) aquela averbada no Siscomex.

(...)

041 Como deverão ser consideradas as diferenças decorrentes de alterações na taxa de câmbio ocorridas entre a data do fechamento do contrato de câmbio e a data de embarque?

As diferenças decorrentes de alterações na taxa de câmbio ocorridas entre a data do fechamento do contrato de câmbio e a data do embarque devem ser consideradas como variações monetárias ativas ou passivas, conforme o caso.

Embora essas normas sejam de natureza fiscal, elas correspondem à prática contábil, conforme se verifica na seguinte orientação retirada do mesmo manual de contabilidade supracitado (destacou-se):

*Na hipótese de exportações de produtos manufaturados nacionais, a receita bruta de vendas será **determinada** pela conversão, em moeda nacional, 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, **entendida esta como o data averbada pela autoridade aduaneira, na Guia de exportação ou documento de efeito equivalente**. 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 ativas ou passivas. (Op. cit., p. 333)*

Portanto, no concernente à questão relativa ao momento em que deve ocorrer o reconhecimento da receita derivada de exportação de mercadoria quando há um intervalo de tempo entre a emissão da nota fiscal de saída e a data do embarque de mercadorias, é de se dizer que, nessas operações comerciais, o exportador nacional contrata com o importador estrangeiro a venda das mercadorias por um preço fixado em moeda estrangeira. O direito de crédito e a receita decorrentes desta venda apenas são reconhecidos, em moeda nacional, com o embarque das mercadorias vendidas, pois neste momento todos os riscos e benefícios significativos inerentes ao bem exportado são transferidos para o comprador.

Eventuais ajustes em virtude de variações cambiais ou de outros motivos (pertinentes) que possam ocorrer entre a data de emissão da nota fiscal de saída e o momento do embarque desses bens, devem ser implementados na contabilidade da empresa.

Esclarecido, portanto, que as receitas de vendas para o exterior devem ser reconhecidas na data do embarque da mercadoria quando essa for divergente da data de emissão da nota fiscal.”

Nego provimento aos argumentos.

CONCLUSÃO

Voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as glosas dos créditos de PIS calculados sobre os gastos com fretes incorridos para transporte dos chassis do estabelecimento do encomendante da industrialização até o estabelecimento fabril da recorrente.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira