Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13609.720692/2011-70

Processo nº	13609.720692/2011-70
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3302-009.314 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	22 de setembro de 2020
Recorrente	COMPANHIA SETELAGOANA DE SIDERURGIA COSSISA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO DISPONIBILIZAÇÃO DE DOCUMENTOS. INEXISTÊNCIA. PREJUÍZO NÃO COMPROVADO.

Não constitui cerceamento de defesa a não devolução, no encerramento do procedimento de fiscalização, de demonstrativos apresentados pela contribuinte no curso das investigações, quando a contribuinte possui a fonte dos dados utilizados na sua elaboração, de modo que a ausência dele não prejudica o conhecimento pleno da situação fático e probatória.

REGIME DE COMPETÊNCIA. RECEITAS DE OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO.

O tratamento tributário concedido às exportações, no que tange à legislação do PIS e da Cofins, leva à inarredável conclusão pela não incidência da contribuição sobre as receitas.

É a averbação que confere à mercadoria a situação de exportada, e por conseguinte, atende a condição prevista na legislação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator designado. Vencidos os conselheiros Denise Madalena Green, Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus e Raphael Madeira Abad. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jorge Lima Abud.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

(documento assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimarães, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corintho Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

> Trata-se de Despacho Decisório que indeferiu Pedidos de Restituição e que não homologou Declarações de Compensação a eles relacionados.
>
> No Relatório de Fiscalização que subsidia o ato, a autoridade responsável assim relata os fatos que a levaram a propor o indeferimento e a não homologação:
>
>> Este relatório trata de pedidos de ressarcimento de Crédito da Cofins-Exportação (§ 1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003) e de Crédito da Contribuição para o PIS/Pasep Exportação (§ 1º do art. 5º da Lei nº 10.637/2002), referentes ao período 4º Trimestre/2005 (...).
>>
>> Porém, em consulta a (...) informações de exportações efetuadas no Sistema SISCOMEX (...), verifica-se que não consta exportação no período.
>>
>> (...) O contribuinte informa datas das exportações em 25/01/2006 e 20/05/2006, referentes às Notas Fiscais emitidas em outubro (...), novembro (...) e dezembro/2005 (...). Portanto, não informou exportações (embarque) no período compreendido no pedido.
>>
>> (...) Demonstrações de Resultados inseridos no Livro Balancetes/Balanços referente a Julho a Dezembro/2005, mostrando totalizações de Vendas de Ferro Gusa (...) em outubro/2005 (...), em novembro/2005 e (...) em dezembro/2005.
>>
>> Portanto, o contribuinte não tem direito aos ressarcimentos pleiteados.
>>
>> ...
>>
>> Vale lembrar que a data de exportação não é a data de emissão da nota fiscal de saída do estabelecimento para o recinto alfandegado. A data de exportação é a data do efetivo embarque dos produtos exportados.
>>
>> ...
>>
>> (...) a data a ser considerada, como data de embarque, para todos os efeitos fiscais, será aquela averbada no sistema SISCOMEX. Diante do exposto, como não há averbação de embarque no SISCOMEX para o período do pedido, considera-se que não há receita de exportação.
>>
>> Ainda, foi verificado, por amostragem, a relação de insumos utilizados no processo produtivo que dão direito a crédito para a COFINS e PIS não-cumulativos. Constatou-se, para o mês de outubro/2005, que o contribuinte informou no relatório descritivo – outros valores com crédito, apresentado como resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal, o total de R$ 579.932,39 (...). Já no DACON, o valor informado para Outras Operações com Direito a Crédito foi de R$ 674.519,79 (...). A diferença de R$ 94.587,40 foi glosada (...) pelo método da proporção da receita bruta auferida, considerando glosas das deduções indevidas.
>
> Cientificada, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade, alegando, em síntese, que:
>
>> protocolizou pedido eletrônico de compensação de crédito de PIS (...) indicando ter efetuado exportações de fero gusa nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2005, apurando os valores (...) originários de aquisições de insumos e material intermediário empregados na industrialização (...).

Documento nato-digital

...

A receita de exportação foi contabilizada nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2005, consoante se poderá ver no Livro Diário, Razão e nos balancetes mensais por ela escriturados no livro de balancetes e balanços, bem como em sua Declaração de Rendas do exercício de 2006.

Os balancetes escriturados naquele livro foram entregues ao i. auditor fiscal autuante, o qual não os devolveu ao contribuinte, impossibilitando a defesa plena, porquanto não pode a defendente cotejar os valores da receita de exportação mensal com o montante anual lançado na sua Declaração de Rendas do ano-base de 2005, exercício de 2006. Evidente, o cerceamento da defesa.

...

O contribuinte apresentou planilha em 07/06/2011 onde confirma o montante da receita auferida com exportações no trimestre referido devidamente registrados em sua escrita contábil e fiscal e datas do embarque.

...

Com todo respeito (...), o direito ao crédito decorre de lei, não guardando relação com os atos por ele citado e não sendo a averbação de "averbação de embarque no SISCOMEX" requisito intrínseco para aproveitamento do crédito.

Com efeito, exportação de produtos e mercadorias é procedimento complexo a demandar vários atos antecedentes ao seu embarque, como se poderá ver da Instrução Normativa SRF nº 28, de 1994 (...).

Examinando-se a IN pode ver ser o procedimento de exportação composto por 'registro de exportação – RE' no SISCOMEX (art. 2º da IN), 'Declaração de Despacho' (art. 3º da IN), sendo esta declaração apresentada na forma do art. 8º da IN (...).

Após a 'Declaração para Despacho de Exportação' segue-se o despacho de exportação, o qual será instruído na forma do art. 16.

...

E no art. 29 da IN a ocorrência do 'despacho aduaneiro' propriamente dito (...).

Portanto, a exportação de mercadorias não é constituída de ato único, ou seja, a 'averbação do embarque no SISCOMEX', mas de vários atos, sendo o último mera formalidade a ser cumprida pela Fiscalização e não pelo contribuinte, não sendo motivo para descaracterização ou da não existência de receita de exportação.

A questão deve ser analisada num contexto mais amplo e não singularmente como assim quer o i. auditor fiscal autuante, ou seja, atentando-se para os textos legais reguladores da matéria (...), os quais consagram o princípio do 'Regime de Competência' para registro contábil das mutações patrimoniais e o reconhecimento de receitas e despesas.

...

Examinando-se a legislação de regência, pode-se anotar ter a defendente observado a legislação comercial e fiscal quando registrou suas receitas de exportação nos livros 'Diário', 'Razão', Balancetes mensais e Balanço Geral Anual, posto que escrituradas na conta 'Receitas de Exercícios Futuros', apenas diferindo à sua inclusão no resultado do ano-calendário para aquelas exportações cujo embarque ocorreram no ano seguinte, utilizando-se da faculdade conferida ao contribuinte pela Portaria MF nº 356, de 1988. Tal não implica ter a empresa defendente não auferido receitas de exportação nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2005.

...

Documento nato-digital

> O i. auditor fiscal comete equívocos viscerais na interpretação da legislação, pois, a redação do próprio artigo art. 6º, inciso I, § 2º, da Lei 10.833 de 2003, é de clareza meridiana ao conferir o direito (...), não exigindo a comprovação do embarque da mercadoria exportada para fruição do benefício.
>
> ...
>
> Se o pedido de ressarcimento dos créditos poderá ser feito 'até o final de cada trimestre do ano civil', basta ter o contribuinte auferido receita de exportação e efetuado o reconhecimento pelo regime de competência na sua escrituração comercial em livros (Diário, Razão) revestidos das formalidades legais.
>
> A Portaria MF nº 356 de 1988, e a Instrução Normativa SRF nº 28 de 1994 não estabelecem nenhuma condição para aproveitamento do crédito, até porque estas assim não poderiam dispor, tendo em vista que o crédito a ser apurado em cada mês decorre da aquisição de insumos aplicados na industrialização dos produtos, independentemente de serem esses produtos comercializados no mercado interno ou externo – art. 3º da Lei nº 10.833 de 2003. Como a defendente possuía créditos acumulados no 4º trimestre de 2005 no montante de R$ 674.519,79, o seu aproveitamento na compensação com débitos de outros tributos, independia de ter auferido ou não receita de exportação. Logo, numa ou noutra hipótese, o seu direito à compensação não foi abalado, haja vista, o seu crédito acumulado ser suficiente para suportar os débitos extintos por compensação, ainda que se considere não ter havido exportação naquele trimestre. A glosa da compensação e a consequente não homologação da DCOMP não pode prosperar por existência de créditos passíveis de compensação e de vendas para o mercado externo. A simples averbação da data de embarque no SISCOMEX não obsta ao aproveitamento dos créditos acumulados.
>
> ...
>
> O procedimento adotado pela defendente, neste caso, não merece reparos, devendo o seu pedido de restituição e compensação ser deferido e sua DCOMP devidamente homologada.
>
> Registre-se que o i. auditor fiscal autuante, apesar de ter dito 'Ainda foi verificado, por amostragem, a relação de insumos utilizados no processo produtivo que dão direito a crédito para a COFINS e PIS não-cumulativos', deve-se ressaltar não ter havido o exame físico da documentação ensejadora dos créditos.

A lide foi decidida pela 14ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP nos termos do Acórdão nº 14-58.110, de 17/04/2015 (fls.202/209), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos da ementa que segue:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005
>
> DIREITO CREDITÓRIO. EXPORTAÇÃO. FATURAMENTO.
>
> O reconhecimento do faturamento, nos casos de exportação, vincula-se ao embarque da mercadoria para o exterior. A data de emissão da nota fiscal não se presta ao papel de assinalar o momento de reconhecimento do faturamento. No mesmo sentido, os créditos da não cumulatividade estão atrelados ao mês de auferimento da receita. Não existindo registro de exportações no período indicado na Declaração de Compensação, indefere-se o crédito pleiteado.
>
> Manifestação de Inconformidade Improcedente
>
> Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls.216/231), que veio apenas a repetir os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade.

Documento nato-digital

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Denise Madalena Green , Relator.

I – Da admissibilidade:

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 19/05/2015 (fl.213) e protocolou Recurso Voluntário em 16/06/2015 (fl.215) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72[1].

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

II – Preliminar:

Em sede de preliminar, se insurge a Recorrente contra o despacho decisório de não homologação da compensação, diz que "*houve cerceamento de defesa, tendo em vista, não estar em poder dos balancetes escriturados por não terem sidos devolvidos a ela dentro do prazo da defesa, impossibilitando o exercício da defesa plena, inviabilizando-se o cotejo dos valores da receita de exportação mensal apurados com o montante anual lançado na sua Declaração de Rendas do ano-base de 2005, exercício de 2006, ainda que, no seu entendimento, ser a matéria debatida, tão somente, de direito e não de fatos*".

Contudo, foram juntadas aos autos, pela Recorrente, cópias do Diário Geral abrangendo o último trimestre de 2005. Dessa forma, ainda que tenha ocorrido a retenção de livros secundários, a interessada demonstra ter em mãos a origem dos dados utilizados na elaboração dos balancetes, cuja ausência pretende ter prejudicado sua defesa. É dizer, poderia reconstruir aqueles demonstrativos contábeis secundários a partir das informações primárias.

A declaração de nulidade de qualquer ato do procedimento administrativo depende da efetiva demonstração de prejuízo à defesa do contribuinte, o que, no presente caso, verifica-se não ter ocorrido, atraindo a incidência do princípio *pas de nullité sans grief.*

Do exposto, rejeito a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa.

III- Das receitas de exportação:

Como relatado, trata-se de pedidos de ressarcimento de Crédito da Cofins-Exportação (§1º do art. 6º da Lei n° 10.833/2003) e de Crédito da Contribuição para o PIS/Pasep Exportação (§1º do art. 5º da Lei nº 10.637/2002), referentes ao período de apuração de 10 a 12/2005 (4° Trimestre/2005) cumulado com pedido de compensação.

Em síntese, o cerne do presente recurso que deve ser analisado por esse colegiado, é saber qual deve ser o critério temporal utilizado para o reconhecimento de receitas de exportação para fins de cálculo dos créditos não-cumulativos do PIS/COFINS passíveis de ressarcimento/compensação.

Ao apreciar o pleito, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Sete Lagos instaurou o procedimento fiscal com o objetivo de examinar o pedido apresentado pela

[1] Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Documento nato-digital

contribuinte, resultando no Relatório Fiscal de fls. 63/72, no qual a autoridade fiscal afirma que não foram registrados, nos meses que compõem o trimestre a que se refere o pedido, averbações de exportações no SISCOMEX.

O pedido foi indeferido, sob o argumento de não ocorreram exportações no último trimestre de 2005 e que o cotejo entre operações internas e de exportações deve levar em conta os eventos do trimestre em que ocorrerem os registros destas no SISCOMEX. O critério jurídico adotado pela Delegacia de origem consta dos seguintes trechos do Relatório Fiscal:

> O DACON (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais) do período informa as seguintes receitas (fls. 08 a 28):
>
> | Ficha 06 | OUTUBRO/2005 | NOVEMBRO/2005 | DEZEMBRO/2005 |
> |---|---|---|---|
> | DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO | | | |
> | 01.Receita da Exportação de Bens e Serviços | 5.400.000,00 | 5.400.000,00 | 3.882.600,00 |
> | 02.Receita da Venda no Mercado Interno de Produtos de Fabricação Própria | 79.505,72 | 59.905,37 | 70.849,63 |
> | **10.TOTAL DAS RECEITAS** | **5.479.505,72** | **5.459.905,37** | **3.953.449,63** |
>
> TABELA II - Receitas de Vendas informadas no DACON
>
> Porém, em consulta à Planilha I (fl. 63), que mostra informações de exportações efetuadas no Sistema SISCOMEX (Sistema Integrado de Comércio Exterior), verifica-se que não consta exportação no período.
>
> A folha 44 mostra planilha apresentada pelo contribuinte, em 07/06/2011 (fls. 42 a 62), contendo os dados referentes às exportações no período. O contribuinte informa datas das exportações em 25/01/2006 e 20/05/2006, referentes às Notas Fiscais emitidas em outubro (soma de R$ 5.400 mil), novembro (soma de R$ 5.400 mil) e dezembro/2005 (soma de R$ 3.882,60 mil). Portanto, não informou exportações (embarques) no período compreendido no pedido.

Abaixo, consta a planilha "Extração das Exportações Efetuadas informadas no SISCOMEX" elaborada pelo Fisco (fl.63):

Planilha I - Extração das Exportações Efetuadas informadas no SISCOMEX

DIA EMBQ	NUM RE	NUM DDE	DESCRICAO PROD EXP	VMLE DOLAR /RE EXP	VMLE REAL EXP
			Exportações no mês de	**outubro-05:**	**-**
			Exportações no mês de	**novembro-05:**	**-**
			Exportações no mês de	**dezembro-05:**	**-**
22/01/06	051998784001	20601035135	14.500 TONS DE FERRO GUSA PARA ACIARIA COM A SEGUINTE ANALISE QUIMICA: C : 3.50 - 4.50% MN : 1.00% MAX P : 0.15% MAX S : 0.05% MAX SI : 1.50% MAX	3.625.000,00	8.113.475,00
25/01/06	060013903001	20601034708	22.612 TONS DE FERRO GUSA PARA ACIARIA COM A SEGUINTE ANALISE QUIMICA: C : 3.50 - 4.50% MN : 1.00% MAX P : 0.15% MAX S : 0.05% MAX SI : 1.50% MAX	5.653.000,00	12.652.545,00
			Exportações no mês de	**janeiro-06:**	**20.766.020,00**
			Exportações no mês de	**fevereiro-06:**	**-**
			Exportações no mês de	**março-06:**	**-**
			Exportações no mês de	**abril-06:**	**-**
20/05/06	060673145001	20606302174	5.147- TONS DE FERRO GUSA PARA ACIARIA, COM A SEGUINTE ANALISE QUIMICA: C : 3.50 - 4.50 PCT MN : 1.00 PCT MAX P : 0.15 PCT MAX S : 0.05 PCT MAX SI : 1.50 PCT MAX	1.544.100,00	3.484.416,00
20/05/06	060519969001	20605925038	11.536 -TONS FERRO GUSA PARA ACIARIA, COM A SEGUINTE ANALISE QUIMICA: C : 3.50 - 4.50 PCT MN : 1.00 PCT MAX P : 0.15 PCT MAX S : 0.05 PCT MAX SI : 1.50 PCT MAX	3.460.800,00	7.589.534,00
30/05/06	060520115001	20608482005	13.308 TONS DE FERRO GUSA PARA ACIARIA COM A SEGUINTE ANALISE QUIMICA: C : 3.50 - 4.50% MN : 1.00% MAX P : 0.15% MAX S : 0.05% MAX SI : 1.50% MAX	3.992.400,00	8.833.584,00
			Exportações no mês de	**maio-06:**	**19.907.534,00**
			Exportações no mês de	**junho-06:**	**-**
			Exportações no mês de	**julho-06:**	**-**
			Exportações no mês de	**agosto-06:**	**-**
28/09/06	061304879001	20611906694	18.211 -TONS DE FERRO GUSA PARA ACIARIA, COM A SEGUINTE ANALISE QUIMICA: C : 3.50% - 4.50% MN : 1.00% MAX P : 0.15% MAX S : 0.05% MAX SI : 1.50% MAX	5.463.300,00	11.878.307,00
			Exportações no mês de	**setembro-06:**	**11.878.307,00**

Documento nato-digital

Sustenta aquela autoridade, com base nas disposições da Portaria 356/88 e na IN 28/94, que a data a ser considerada é a da averbação das operações no SISCOMEX, e não da data da emissão da nota fiscal.

A restrição ao direito ao ressarcimento/compensação, conforme destacado, funda-se na exigência de que a receita das operações relativas às exportações seja computada no trimestre civil em que ocorre o registro delas no SISCOMEX, consoante expôs a autoridade julgadora de primeira instância, nos fundamentos de seu voto. A adoção desse critério está claramente evidenciado no trecho a seguir colacionado:

> Destaca-se, para o caso aqui examinado a referência à relação percentual entre as receitas bruta total e a auferida a partir das exportações, auferidas no mês.
>
> Ora, se as receitas de exportação somente se consideram auferidas no mês do embarque, a apropriação dos créditos também devem seguir esse parâmetro.
>
> Nesse sentido, a alegação da contribuinte de que haveria saldo de créditos acumulados não socorre a contribuinte no sentido de permitir o reconhecimento do direito creditório, a homologação das compensações e a extinção dos débitos. Primeiro porque, se fossem créditos oriundos do mercado interno, não poderiam ser objeto de restituição. Segundo, porque a utilização dos créditos porventura existentes representaria a retificação do pedido de restituição que está na origem das declarações de compensação, o que não é permitido pela legislação de regência.

Já a Recorrente entende que deve prevalecer, como referência no cálculo do valor a ser ressarcido, a data da emissão das notas fiscais correspondentes às vendas efetuadas para o exterior, tendo em vista as diretrizes da legislação comercial e do IR as quais determinam que a receita deve ser imputada na data da ocorrência das transações, sendo irrelevante a averbação de que trata a Portaria MF 358/1988 e a IN 28/94.

Afirma que, ao prestar esclarecimentos a fiscalização. comprovou ter efetivamente realizado vendas e embarques, utilizando o transporte ferroviário, do ferro gusa por ela produzido nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2005, observando, quando à contabilização e recolhimento do IR e da CSLL o denominado regime de competência. Defende que o fato dos produtos não terem sido embarcados no navio dentro do próprio mês de sua entrega à transportadora não descaracteriza e nem retira o seu direito e nem afasta o seu crédito.

Diz que a receita de exportação do período foi contabilizada, consoante lançamentos contábeis no Livro Diário, Razão e balancetes mensais por ela escriturados, em atendimento a legislação comercial (art. 177, da Lei 6.404/1977; arts. 6º e 7º, do Decreto-Lei 1.598/1998; e arts. 251, 273 e 274, do Regulamento do Imposto de Renda), e que tais informações encontram-se em uma planilha (fl. 44) elaborada pela requerente onde confirma o montante da receita auferida com exportações no trimestre referido, cujo embarque ocorreram em período posterior, utilizando-se da faculdade conferida ao contribuinte pela Portaria MF n° 356, de 1988.

MG SETE LAGOAS DRF Fl. 44

COMPANHIA SETELAGOANA DE SIDERURGIA - COSSISA
RELATÓRIO DE RECEITAS COM EXPORTAÇÃO OUTUBRO A DEZEMBRO 2005

Data exportação	Nº RE	Nº DDE	Nota Fiscal	Natureza da operação	CFOP	Razão Social	CNPJ	Data	Descrição produtos	Classificação Fiscal	Quant.(TN)	Valor
25/01/2006	05/1998784-001	2060103513/5	45.110	Venda p/ entrega futura	7101	VAL THORENS INVESTIMENTS LTD.	00.000.000/0000-00	05/10/2005	FERRO GUSA	72011000	2.000,00	1.080.000,00
25/01/2006	06/0013903-001	2060103470/8	45.225	Venda p/ entrega futura	7101	VAL THORENS INVESTIMENTS LTD.	00.000.000/0000-00	11/10/2005	FERRO GUSA	72011000	2.000,00	1.080.000,00
25/01/2006	06/0013903-001	2060103470/8	45.330	Venda p/ entrega futura	7101	VAL THORENS INVESTIMENTS LTD.	00.000.000/0000-00	17/10/2005	FERRO GUSA	72011000	2.000,00	1.080.000,00
25/01/2006	06/0013903-001	2060103470/8	45.429	Venda p/ entrega futura	7101	VAL THORENS INVESTIMENTS LTD.	00.000.000/0000-00	21/10/2005	FERRO GUSA	72011000	2.000,00	1.080.000,00
25/01/2006	06/0013903-001	2060103470/8	45.506	Venda p/ entrega futura	7101	VAL THORENS INVESTIMENTS LTD.	00.000.000/0000-00	27/10/2005	FERRO GUSA	72011000	2.000,00	1.080.000,00
											TOTAL	5.400.000,00
25/01/2006	06/0013903-001	2060103470/8	45.592	Venda p/ entrega futura	7101	VAL THORENS INVESTIMENTS LTD.	00.000.000/0000-00	01/11/2005	FERRO GUSA	72011000	2.000,00	1.080.000,00
25/01/2006	06/0013903-001	2060103470/8	45.668	Venda p/ entrega futura	7101	VAL THORENS INVESTIMENTS LTD.	00.000.000/0000-00	07/11/2005	FERRO GUSA	72011000	2.000,00	1.080.000,00
25/01/2006	06/0013903-001	2060103470/8	45.746	Venda p/ entrega futura	7101	VAL THORENS INVESTIMENTS LTD.	00.000.000/0000-00	11/11/2005	FERRO GUSA	72011000	2.000,00	1.080.000,00
25/01/2006	06/0013903-001	2060103470/8	45.823	Venda p/ entrega futura	7101	VAL THORENS INVESTIMENTS LTD.	00.000.000/0000-00	18/11/2005	FERRO GUSA	72011000	2.000,00	1.080.000,00
25/01/2006	06/0013903-001	2060103470/8	45.901	Venda p/ entrega futura	7101	VAL THORENS INVESTIMENTS LTD.	00.000.000/0000-00	24/11/2005	FERRO GUSA	72011000	2.000,00	1.080.000,00
											TOTAL	5.400.000,00
25/01/2006	06/0013903-001	2060103470/8	45.987	Venda p/ entrega futura	7101	VAL THORENS INVESTIMENTS LTD.	00.000.000/0000-00	01/12/2005	FERRO GUSA	72011000	2.000,00	1.080.000,00
25/01/2006	06/0013903-001	2060103470/8	46.066	Venda p/ entrega futura	7101	VAL THORENS INVESTIMENTS LTD.	00.000.000/0000-00	07/12/2005	FERRO GUSA	72011000	2.000,00	1.080.000,00
25/01/2006	06/0013903-001	2060103470/8	46.145	Venda p/ entrega futura	7101	VAL THORENS INVESTIMENTS LTD.	00.000.000/0000-00	14/12/2005	FERRO GUSA	72011000	1.000,00	540.000,00
25/01/2006	06/0013903-001	2060103470/8	46.185	Venda p/ entrega futura	7101	VAL THORENS INVESTIMENTS LTD.	00.000.000/0000-00	20/12/2005	FERRO GUSA	72011000	1.000,00	540.000,00
20/05/2006	06/0673145-001	2060630217/4	46.225	Venda p/ entrega futura	7101	VAL THORENS INVESTIMENTS LTD.	00.000.000/0000-00	24/12/2005	FERRO GUSA	72011000	1.000,00	540.000,00
20/05/2006	06/0673145-001	2060630217/4	46.264	Venda p/ entrega futura	7101	VAL THORENS INVESTIMENTS LTD.	00.000.000/0000-00	31/12/2005	FERRO GUSA	72011000	190,00	102.600,000
											TOTAL	3.882.600,00

Documento nato-digital

Com razão a recorrente, senão vejamos.

O tratamento tributário concedido às exportações, no que tange à legislação do PIS e da Cofins, está expressa abaixo, e leva à inarredável conclusão pela não incidência da contribuição sobre as receitas da recorrente. Segue-se:

> **PIS Exportação - Lei nº 10.637/2002**
>
> Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:
>
> I - exportação de mercadorias para o exterior;
>
> **COFINS Exportação - Lei 10 833/03**
>
> Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:
>
> I - exportação de mercadorias para o exterior;

Ou seja, fundamentalmente, a mencionada lei desonerou as exportações da carga tributária resultante da incidência do PIS e da Cofins sobre os insumos utilizados nos produtos a serem exportados.

A lógica de tal beneficio fiscal consiste em diminuir o custo do produto exportado e tomar a mercadoria brasileira mais competitiva, aumentando as possibilidades de negócio ao exportador. Teoricamente, o valor correspondente ao PIS e à Cofins deixaria de ser um componente do custo do produto.

Impende, contudo, enfrentar o raciocínio sobre qual o período de referência no cotejo entre as operações internas e de exportação, para fins de compensação: se deve se levar em conta o trimestre em que imputadas as receitas respectivas, para efeito de contabilização e de cobrança do IR e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, ou se deve se levar em consideração apenas as transações ocorridas no trimestre em que forem efetuados os registros dessas mesmas operações no SISCOMEX. É que, nas transações envolvidas na discussão, os embarques ocorreram em meses posteriores aos das saídas dos produtos do estabelecimento do exportador.

Traz em seu favor, a autoridade fazendária, como fundamentos legais para a imposição da restrição imposta, os §§ 1.º e 2.º do art. 6.º da Lei 10.833/03 e §§ 1º e 2º do art. 5º da Lei nº 10.637/02 e, de forma subsidiária a Portaria MF 358/1988 e a IN 28/94. Merecem, portanto, ser transcritos os referenciados textos legais:

> § 1° Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica **vendedora poderá utilizar o crédito apurado** na forma do art. 3º, para fins de:
>
> I - **dedução do valor da contribuição a recolher**, decorrente das demais operações no mercado interno;
>
> II - **compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal**, observada a legislação específica aplicável à matéria. (**grifou-se**)
>
> § 2° A pessoa jurídica que, **até o final de cada trimestre do ano civil**, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1° **poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro**, observada a legislação específica aplicável à matéria.

O parágrafo 1º estabelece, claramente, situações alternativas: em primeiro lugar, os créditos podem ser utilizados na dedução das próprias contribuições; em segundo lugar, não sendo utilizado na extinção de débitos das próprias contribuições, pode ser utilizado na compensação com débitos próprios relativos a outros tributos e contribuições administrados pela RFB.

Documento nato-digital

Anota-se que no parágrafo 2º prevê que o crédito da não-cumulatividade deve ser requerido até o final do trimestre do ano civil que auferir receita decorrente de exportação, e foi justamente este procedimento realizado pela Recorrente, é disso que trata o processo, pois a receita de exportação foi contabilizada nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2005, consoante se pode ver no Livro Diário, Razão e nos balancetes mensais por ela escriturados, bem como em sua Declaração de Rendas do exercício de 2006.

O "caput" do parágrafo 1º faz referência ao art. 3º, o que, por sua vez suscita a questão de que: em qual período se torna utilizável os créditos relativos aos insumos adquiridos para produção dos produtos, cuja receita de venda enseja a incidência das contribuições. Não resta dúvida de que o período de referência para uso do crédito é o período em que os insumos são adquiridos.

O dispositivo da lei que regula especificamente a compensação prevê:

> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
>
> II - **bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (**grifou-se**)

Conforme a redação, o que confere ao contribuinte da contribuição o direito de descontar os créditos do valor apurado é a "aquisição". Não há como extrair, do texto da lei, a conclusão de que os créditos só possam ser descontados quando da venda dos produtos fabricados com os insumos. É taxativa a lei: bens e serviços utilizados com insumos na produção de bens ou serviços destinados à venda. Não leva em consideração a norma, para fins de "desconto" se os produtos fabricados já foram vendidos, mas que eles tenham sido produzidos com o fito de serem vendidos.

No mesmo norte, o débito das contribuições surge com a obtenção da receita, que deve ser imputada, nos termos da legislação do IR. A opção pelo regime de competência está definida no § 1º, do art. 1º, da Lei:

> § 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

O dispositivo referido no artigo, por sinal, da legislação básica do IR, está em sintonia com o art. 43, do CTN, segundo o qual o fato gerador do referido imposto é a "*aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica*", numa clara alusão aos dois princípios contábeis que norteiam a imputação da renda: o de caixa (disponibilidade econômica) e o de competência (disponibilidade jurídica). Na hipótese de pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, a disponibilidade jurídica é que determina a incidência do referido imposto.

Os defensores da tese de que as receitas a serem consideradas, no rateio dos créditos derivados das aquisições dos insumos, regulam-se pela data do registro das operações de exportação no SIXCOMEX, se valem das disposições dos §§ 8º, do mencionado art.3º, o qual, todavia, se refere, de modo expresso, aos contribuintes que, sujeitos, simultaneamente, aos dois regimes de apuração, o cumulativo e o não cumulativo, devem, da mesma forma, distribuir os

Documento nato-digital

créditos de acordo com a proporção de cada tipo de receita na totalidade da receita auferida em cada período.

Em primeiro lugar, o dispositivo não regula o benefício da manutenção do crédito, em relação aos insumos utilizados na fabricação de produtos vendidos para o exterior. Em segundo lugar, mesmo que aplicado subsidiariamente, a norma nele contida não determina que o período de apuração do crédito seja dissociado do em que geradas a receitas ou adquiridos os insumos. Têm o seguinte teor:

> § 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7o e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:
>
> II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, **auferidas em cada mês**." (**grifou-se**).

Não há como distinguir, no § 8º, acima, que o período aquisitivo do crédito se regula pela aquisição do insumo e que o período do rateio das receitas seja um período posterior. Não leva em consideração, o dispositivo transcrito, a data da aquisição da disponibilidade econômica das operações geradoras de receita. Crédito e débito são sujeitos ao um único critério.

Mas, mesmo que se use o dispositivo como base de argumento, conforme evidenciado na decisão recorrida, as expressões empregadas, acima grifadas, são: "***receita bruta total, auferidas em cada mês***".

O dispositivo não permite a ilação e que para fins de abatimento o crédito seja computado de acordo com o emprego no insumo no processo de fabricação e de rateio da receita bruta total se utilize o mês do recebimento efetivo dos valores relativos às vendas. O critério é um só, tanto para a utilização do crédito como para rateio das receitas.

Em suma, quanto à limitação temporal imposta pelo Fisco, ao alegar que o reconhecimento das receitas de exportação se dá no momento do embarque e não no momento da emissão da nota fiscal de exportação, não merece prosperar, pois trata-se de duas situações absolutamente distintas. Uma coisa é o reconhecimento do aferimento da receita de exportação, e outra, bastante distinta, é o momento em que se fecha o câmbio para fins de verificação da eventual ocorrência das variações monetárias (ativas e passivas).

Essa questão já foi discutida no CARF em caso análogo, nos termos da ementa transcrita:

> 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 se dá 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. (Acórdão nº 3301-007.338 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Processo nº 10850.904705/2011-10, Sessão de 17 de dezembro de 2019, Rel. Conselheiro Valcir Gassen)

Além do mais, incorre o FISCO em grave equívoco, ao pretender se valer da Portaria MF 358/1988 e a IN 28/94 para indeferir o pleito da contribuinte. É que tal ato se destina, tão-somente, à definição do tratamento que se deve dar às variações monetárias (ativas e

Documento nato-digital

passivas) resultante, justamente, do deslocamento, no tempo, entre a data de fechamento do contrato de câmbio e a data de embarque da mercadoria a ser exportada. Como determina expressamente a referida Portaria:

> A Portaria MF 356/88 dispõe, em seu item 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.

Por sua vez, assim dispõe o art. 51 da Instrução Normativa 28/94:

> Somente será considerada exportada, para fins fiscais e de controle cambial, a mercadoria cujo despacho de exportação estiver averbado, no SISCOMEX, nos termos dos arts. 46 a 49.

Em nenhum outro segmento da Portaria ou da Instrução Normativa, citadas acima, expressa qualquer menção ao momento de reconhecimento dos créditos decorrentes das receitas de exportação. Tais dispositivos apenas disciplinam a forma procedimental no despacho aduaneiro de mercadorias destinadas à exportação. Além do mais, a fiscalização em nenhum momento questionou efetivamente a ausência dos requisitos previstos em lei no procedimento de exportação realizado pela Recorrente.

Portanto, satisfeitos os requisitos dos arts. 6º, da Lei 10.833/03 e 5º da Lei nº 10.637/02, e reconhecido que as mercadorias foram realmente exportadas, está clara a possibilidade de ressarcimento/compensação dos créditos relativos a aquisição de insumos utilizados em operações de exportação, tendo em vista a inexistência de restrição temporal e a individualizada contabilização das receitas auferidas relativo aos custos respectivamente dispendidos.

IV – Conclusão:

Diante do exposto, conheço do recurso para afastar a preliminar arguida e no mérito dou-lhe parcial provimento para reconhecer as receitas de exportação e homologar a compensação até o limite do crédito reconhecido.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green

Voto Vencedor

Conselheiro Jorge Lima Abud.

Em que pese o devido respeito à posição esposada pela Relatora, a quem congratulo pelo VOTO, ouso discordar.

O cerne da questão se refere ao reconhecimento do faturamento, nos casos de exportação. Esse reconhecimento se vincula ao embarque da mercadoria para o exterior, e não à data de emissão da nota fiscal. Por conseguinte, os créditos da não cumulatividade estão atrelados ao mês de auferimento da receita.

Documento nato-digital

O tratamento tributário concedido às exportações, no que tange à legislação do PIS e da Cofins, está expressa abaixo, e leva à inarredável conclusão pela não incidência da contribuição sobre as receitas da recorrente. Segue-se:

> **PIS Exportação - Lei nº 10.637/2002**
>
> Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:
>
> I - exportação de mercadorias para o exterior;
>
> **COFINS Exportação - Lei 10 833/03**
>
> Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:
>
> I - exportação de mercadorias para o exterior;

Ou seja, fundamentalmente, a mencionada lei desonerou as exportações da carga tributária resultante da incidência do PIS e da Cofins sobre os insumos utilizados nos produtos a serem exportados.

A lógica de tal beneficio fiscal consiste em diminuir o custo do produto exportado e tomar a mercadoria brasileira mais competitiva, aumentando as possibilidades de negócio ao exportador. Teoricamente, o valor correspondente ao PIS e à Cofins deixaria de ser um componente do custo do produto.

Impende, contudo, enfrentar o raciocínio sobre qual o período de referência no cotejo entre as operações internas e de exportação, para fins de compensação: se deve se levar em conta o trimestre em que imputadas as receitas respectivas, para efeito de contabilização e de cobrança do IR e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, ou se deve se levar em consideração apenas as transações ocorridas no trimestre em que forem efetuados os registros dessas mesmas operações no SISCOMEX. É que, nas transações envolvidas na discussão, os embarques ocorreram em meses posteriores aos das saídas dos produtos do estabelecimento do exportador.

Trago em favor da autoridade fazendária, como fundamentos legais para a imposição da restrição imposta, os §§ 1.º e 2.º do art. 6.º da Lei 10.833/03 e §§ 1º e 2º do art. 5º da Lei nº 10.637/02 e, de forma subsidiária a Portaria MF 358/1988 e a IN 28/94. Merecem, portanto, ser transcritos os referenciados textos legais:

> § 1° Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica **vendedora poderá utilizar o crédito apurado** na forma do art. 3º, para fins de:
>
> I - **dedução do valor da contribuição a recolher**, decorrente das demais operações no mercado interno;
>
> II - **compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal**, observada a legislação específica aplicável à matéria. (**grifou-se**)
>
> § 2° A pessoa jurídica que, **até o final de cada trimestre do ano civil**, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1° **poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro**, observada a legislação específica aplicável à matéria.

O parágrafo 1º estabelece, claramente, situações alternativas: em primeiro lugar, os créditos podem ser utilizados na dedução das próprias contribuições; em segundo lugar, não sendo utilizado na extinção de débitos das próprias contribuições, pode ser utilizado na compensação com débitos próprios relativos a outros tributos e contribuições administrados pela RFB.

Documento nato-digital

Anota-se que no parágrafo 2º prevê que o crédito da não-cumulatividade deve ser requerido até o final do trimestre do ano civil que auferir receita decorrente de exportação, e foi justamente este procedimento realizado pela Recorrente, é disso que trata o processo, pois a receita de exportação foi contabilizada nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2005, consoante se pode ver no Livro Diário, Razão e nos balancetes mensais por ela escriturados, bem como em sua Declaração de Rendas do exercício de 2006.

O "caput" do parágrafo 1º faz referência ao art. 3º, o que, por sua vez suscita a questão de que: em qual período se torna utilizável os créditos relativos aos insumos adquiridos para produção dos produtos, cuja receita de venda enseja a incidência das contribuições. Não resta dúvida de que o período de referência para uso do crédito é o período em que os insumos são adquiridos.

O dispositivo da lei que regula especificamente a compensação prevê:

> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
>
> II - **bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (**grifou-se**)

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão n° 3401-005.972):

> *SOBRE O MOMENTO PARA O RECONHECIMENTO DE RECEITAS DE EXPORTAÇÃO*
>
> *A previsão para a utilização do saldo credor de COFINS não- cumulativa proveniente de operações de exportação e respectivo cálculo via rateio proporcional decorre está na própria Lei Federal 10.833/2003, nos artigos 3° e 6°:*
>
> *Art. 3° (...)*
>
> *§ 8° Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7o e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:*
>
> *I - Apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou*
>
> *II - Rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.*
>
> *§ 9o O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8o, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.*

Documento nato-digital

(...)

Art. 6°

§ 1° Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3°, para fins de:

I - Dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - Compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria. A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no §1^{0} poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.
§3^{0} O disposto nos §§ 1° e 2° aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8° e 9° do art. 3 ^{o}

Ora, a legislação ordinária previu expressamente a possibilidade de se fazer a apropriação de créditos de exportação via rateio proporcional, porém, não previu qual seria o critério temporal para se definir qual o momento que a receita bruta, seja de mercado interno, seja a de exportação, seria tida como gerada.
No âmbito da Receita Federal do Brasil, a Instrução Normativa 404/2004, que regulamentou a matéria - a despeito de ter sido legitimada pela legislação ordinária a fazê-lo - tampouco o fez, limitando-se a reprisar os ditames exarados na norma federal. Caberia então verificar se haveria outra norma complementar que pudesse ser aplicada na estipulação do momento em que a receita de exportação seria apurada.
Nesse contexto, a decisão ora recorrida caminhou bem ao entender que a Portaria MF 356/1988 seria aplicável ao caso, já que ela definira, há muito tempo, que:

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.

Não só isso, partindo-se da discussão sobre quando se aperfeiçoa a operação de venda ao exterior, é importante ressaltar que, nos próprios argumentos na decisão recorrida, ela não se adstringe à mera verificação da data da emissão das respectivas notas fiscais, mas sim quando houve a tradição do bem ao respectivo cliente no exterior:

Documento nato-digital

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 de vendas no mercado interno, ocorre no momento da tradição.Com efeito, o que determina a obtenção de uma receita não é a emissão da NF ou da 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. São Paulo: Atlas, 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. (não grifado no original)

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.

Sendo certa a adoção da premissa acima, caberia, no caso concreto, entender quando houve, de fato, a entrega dos bens objeto de exportação ao comprador no exterior.

Diante desse cenário, talvez fosse relevante a condição de compra e venda para cada uma das notas fiscais - através dos denominados INCOTERMS -, porém, em se tratando de exportação, basta trazer à baila o fato de que, em qualquer hipótese de condição de venda, o responsável por proceder ao despacho de exportação é o exportador, qual seja, o Recorrente, não sendo possível, em qualquer hipótese, conceber a tradição de bem antes da averbação do embarque para o exterior.

Assim, sem entrar nos meandros de cada negociação comercial, parece-me razoável 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.

Nessa linha, entendo a administração fazendária acertou ao se utilizar dessa premissa, devendo ser mantida a decisão de primeiro grau.

Complementando, assinalo a importância do procedimento de AVERBAÇÃO em operações de exportação.

A averbação do embarque consiste na confirmação da saída da mercadoria do País. Apenas uma DU-E na situação averbada atesta, para todos os fins fiscais, cambiais e comerciais, a efetiva exportação da mercadoria para o exterior (art. 92 da IN RFB nº 1.702/2017). Portanto, para que seja considerada exportada, não basta que a mercadoria tenha sido desembaraçada, sendo necessária a confirmação do seu embarque ou transposição de fronteira.

A averbação do embarque ou da transposição de fronteira confirma e valida a data de embarque ou de transposição de fronteira e a data de emissão do conhecimento de carga registradas no módulo CCT, pelo transportador ou exportador, consideradas para fins comerciais, fiscais e cambiais (art. 89 da Instrução Normativa RFB nº 1.702, de 2017).

Documento nato-digital

Portanto, é averbação que confere à mercadoria a situação de exportada, e por conseguinte, atende a condição do artigo 5º, inciso I, da Lei n° 10.637/02 e do artigo 6º, inciso I, da Lei n° 10.833/03: *exportação de mercadorias para o exterior*.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.

Documento nato-digital