



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Sessão de 23 de outubro de 1989

ACORDÃO N.º CSRF/02-0.317

Recurso n.º RP/201-0.193

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrida PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

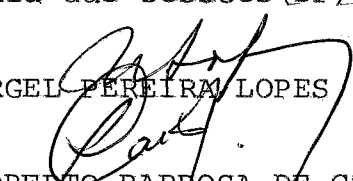
SUJEITO PASSIVO: EMAQ ENGENHARIA E MÁQUINAS S.A.

IPI - CRÉDITO COMO INCENTIVO À EXPORTAÇÃO - BASE DE CÁLCULO - TAXA CAMBIAL DE CONVERSÃO - A interpretação sistemática dos atos legais que disciplinam a concessão do benefício fiscal leva a definir-se a taxa cambial de conversão da moeda estrangeira como sendo aquela vigente na data do embarque. Recursos especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 23 de outubro de 1989.

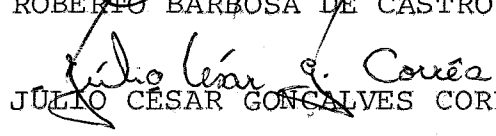


URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE

ROBERTO BARBOSA DE CASTRO

- RELATOR



JULIO CESAR GONÇALVES CORREA

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: HAMILTON DE SÁ DANTAS, ITAMAR VIEIRA DA COSTA, HÉLVIO ESCOVEDO BARCELLOS, SEBASTIÃO BRGES TAQUARY e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausente justificadamente o Cons. SÉRGIO GOMES VELLOSO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo N.º 0768/037.915/83-63

Recurso n.º: RP/201-O.193

Acordão n.º: CSRF/02-0.317

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Recorrida: PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sujeito Passivo: EMAQ ENGENHARIA E MÁQUINAS S.A.

R E L A T Ó R I O

A empresa epigrafada foi autuada em 07.10.83 por haver pleiteado e recebido ressarcimento de IPI, indevidos sob o ponto de vista da Auditoria, por terem sido calculados pela diferença das taxas de câmbio vigentes entre a data da efetiva exportação de um navio e da liquidação do contrato de câmbio, esclarecendo-se que em parte do incentivo não havia sido recebido antes, ou seja, a relativa a parcela de juros do financiamento, a qual foi calculada já pela taxa cambial mais recente. A cronologia dos fatos deu-se da seguinte forma:

- 1 - exportação efetivada em 09.02.79, taxa cambial de CR\$ 21,65, valor FOB US\$ 7.285.500,00, equivalente em CR\$ 170.463.537,82;
- 2 - entrega do casco ao importador em 12.02.79;
- 3 - carimbado no verso da Guia de Exportação, em 15.02.79 "averbação do embarque";
- 4 - requerimento em 15.03.79, à DRF, do crédito prêmio;
- 5 - recebimento do crédito requerido em 17.05.79 e 18.09.79, ao câmbio de CR\$ 21,65;
- 6 - fechamento do contrato de câmbio em 06.12.79, à taxa de CR\$ 32,56;
- 7 - requerimento de complemento do crédito em 18.12.79, relativo à diferença de câmbio (CR\$ 32,56 - CR\$ 21,65 = CR\$ 10,91) e ao acréscimo do valor dos juros do financiamento ao valor FOB, no valor de CR\$ 45.137.067,43;
- 8 - recebimento do complemento requerido em 03.03.80.

Do complemento requerido e recebido, a Auditoria considerou ilegítimas as parcelas relativas à aplicação da diferença cambial de CR\$ 10,91 sobre o valor FOB e sobre a parcela de juros

Processo nº 0768/037.915/83-63
Acórdão nº-CSRF/02-0.317
RP/201-0.193

(CR\$ 20.030.170,86 + CR\$ 8.412.660,99), no total de CR\$ 28.442.831,85.

Mantida a exigência pela autoridade julgadora singular e interposto o recurso ao Segundo Conselho de Contribuintes, sucedeu o Acórdão nº 201-63.319, que carrega a seguinte ementa:

"IPI - Crédito de Exportação. Deve ser escriturado pelo valor de conversão vigente na data de embarque para o exterior. Se por qualquer razão, o valor efetivo percebido como pagamento supere o valor considerado na data do embarque, cabe ao exportador creditar-se pela diferença. Dá-se provimento ao recurso. Decisão por maioria".

Foram razões do relator, aceitas pela maioria a pouca sorte da empresa que liquidou o câmbio justamente na véspera de uma maxi-desvalorização cambial de 30%, sendo que a alteração cambial, na explicação pública das mais altas autoridades do país, se alinhava num contexto de melhor incentivar as exportações e substituir os instrumentos pré-existent; e por outro lado, os precedentes de decisão já registrados nos anais da Câmara, pelos quais "o valor da venda não é o valor que se apura na data da venda, ou do embarque, e sim o valor que o alienante recebe pelo bem que vende".

Em tempo hábil, o Procurador-representante da Fazenda Nacional demandou junto a esta Câmara Superior a reforma daquele decisório.

Argumenta ele, principalmente, com o conceito da cláusula FOB, aceita na doutrina do Direito Comercial, citando e transcrevendo trechos de J. X. de Carvalho Mendonça. Conclui suas digressões sobre o tema afirmando:

"O legislador, todavia, optou pelo valor num momento dado, desprezando qualquer variação posterior. Afirmamos isso porque o referencial, cláusula FOB, "free on board", não admite variação posterior. É cláusula cujo valor nela subsumido não admite variação além do momento do embarque. Fosse escolhida outra cláusula como a CIF, por exemplo, a variação seria inerente. Se fosse, por outro lado, FOB no porto de destino, também a variação seria inerente. Mas não é o caso, FOB simplesmente não pode ir além da data de embarque".

Invoca, além disso o artigo 111 do CTN, que manda interpretar literalmente a legislação sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

M

RA.

Processo nº 0768/037.915/83-63
Acórdão nº-CSRF/02-0.317
RP/201-0.193

Replicou o recorrido. Após historiar os fatos, passa a combater a argumentação do Procurador em torno da doutrina de Direito Comercial, concluindo (em relação às citações de J.X. de Carvalho Mendonça).

"O que o notável mestre focaliza, nos trechos transcritos, são questões de responsabilidade e de risco. Nada mais. Com relação a estes institutos é que "varia radicalmente a essência do contrato."

Nega validade à tese do recorrente, mesmo que o crédito devesse ser calculado sobre o valor FOB; não está discutindo essa questão e sim o momento da conversão cambial, qualquer que seja a cláusula adotada o tal momento tem sido sempre a data do pagamento do preço.

Diz que o Procurador confunde preço com condições de contrato; cláusula FOB é condição de venda e o seu valor inclui além das despesas o preço da mercadoria, ou seja, tudo aquilo que o exportador recebe do importador.

Cita Luiz Souza Gomes J. X. Carvalho Mendonça e a "International Commercial Terms", para conceituar a cláusula FOB.

Considera que uma coisa é o preço da mercadoria combinado livremente entre exportador e importador e outra é o valor FOB na exportação e que o fato de ser determinado o cálculo do incentivo sobre o valor FOB não quer dizer que as parcelas em moeda nacional correspondentes aos dólares pagos posteriormente ao embarque da mercadoria estarão fora do incentivo.

Transcreve trecho de voto da Conselheira Selma Santos Salomão Wolszczak, no Acórdão 201-61.779.

Empreende digressão sobre a fundamentação jurídica e econômica do DL-491/69, defendendo que o prêmio à exportação se destina a complementar o valor cambial mantido baixo pelo Banco Central por vários motivos que enumera. Prova-o o fato de que no dia seguinte ao fechamento do câmbio pelo exportador o governo decretou a maxi-desvalorização e retirou os incentivos e o depósito compulsório sobre as importações. Menciona, a respeito, declarações de autoridades à época. Alega que a recorrida, vencedora a tese do recorrente, perderá duplamente, pois já perdeu a maxi-desvalorização e perderá o incentivo que se destinava justamente a compensá-la pelo desnível cambial.

Sendo essa a fundamentação econômica do incentivo, este deve ser calculado na data do seu fechamento de câmbio.

M.

DA.

Processo nº 0768/037.915/83-63

Acórdão nº-CSRF/02-0.317

RP/201-0.193

Enaltece a situação da recorrida, produtora de ciclo longo, em face das distorções do quadro cambial (lembra relação, na época, entre câmbio oficial e câmbio paralelo). Cita Affonso Celso Pastore sobre consequências da desvalorização cambial. Diz que pela tese da Procuradoria, o exportador perderá, no caso, mais da metade dos dólares auferidos na exportação (30% da maxi desvalorização mais 25,2% do incentivo sobre o valor do dólar na data imediatamente anterior.

Argumenta com o entendimento da Secretaria da Receita Federal, que aceita o complemento do crédito-prêmio no caso de exportação em consignação (PN-CST-427/71).

Argumenta que, nas vendas ao mercado interno, o IPI incide sobre as diferenças de preço ocorridas após a saída da mercadoria (Lei nº 4502/64, art. 19, § único), logo o princípio deve aplicar-se, nas vendas externas para calcular o incentivo, pois es se corresponde ao IPI como se devido fosse, sobre o valor FOB em moeda nacional.

Que, ao IPI, não se aplica o artigo 143 do CTN, logo, em vendas internas referenciadas em dólar sofrem tributação as variações cambiais ocorridas.

O artigo 143 do CTN também não se aplica ao incentivo à exportação já que conforme parecer da PGFN (D.O.U. de 5-2-79, parte I, fls. 1713) o mesmo nada tem a ver com o crédito tributário.

O incentivo é sobre todo o valor em moeda nacional percebido pelo exportador.

Se admitida a prevalência do art. 143 do CTN, contra o entendimento citado da PGFN, todos os exportadores de bens de capital poderão reclamar a diferença de incentivo pertinente a pagamentos em dólar recebidos antes do embarque, dando prejuízo à Fazenda Nacional.

Esclarece, por fim, que os fatos deste processo são anteriores à expedição da portaria MF-89/81, que não retroage.

Às fls. 227/236, juntado aos autos Ofício do Juiz Federal da 7ª Vara do DF, capeando sentença denegatória de mandado de segurança impetrado pela recorrida contra os Presidentes do Segundo Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, e que, visava a impedir a apreciação do Recurso Especial do Procurador da Fazenda.

É o relatório.



VOTO DO RELATOR, CONSELHEIRO ROBERTO BARBOSA DE CASTRO

Esta Câmara Superior, de há muito tem firmado abundante, sólida e pacífica jurisprudência sobre o assunto. Diversos Acórdãos foram prolatados, calcados todos em memorável voto do ilustre Conselheiro Lourierdes Fiuza dos Santos de cujas palavras faço uso integralmente nesta oportunidade, tal como registradas no Acórdão CSRF/02-116:

"A matéria já tem precedentes nesta Câmara Superior, através do julgamento dos recursos da Fazenda Nacional nºs RP/201-0.039 e 0.040, que resultaram nos Acórdãos nºs CSRF/02-0.045 e 0.046.

Nesses julgados, esta Câmara Superior, pela maioria dos seus membros, firmou o entendimento de que a taxa de câmbio a ser aplicada para apuração da base-de-cálculo do estímulo fiscal é a da data do embarque da mercadoria para o exterior.

Contrariamente, a maioria da Câmara recorrida entende que o estímulo em causa "deve ser escriturado pelo valor de conversão vigente na data do embarque para o exterior" ressalva, porém, que "se, por qualquer razão, o valor efetivo percebido como pagamento superar o valor considerado na data do embarque, cabe ao exportador creditar-se pela diferença". (ementa do acórdão recorrido).

Tal entendimento sufraga o do sujeito passivo que considera "de uma clareza manifesta" que a taxa de câmbio aplicável para conversão "é a constante do contrato de câmbio firmado com o estabelecimento bancário..." E justifica: "...isto porque, o valor FOB, em moeda nacional, das vendas para o exterior só pode ser conhecido, em termos concretos, efetivos e definitivos, quando do processamento cambial..." (contra-razões ao recurso especial).

Quando do julgamento dos precedentes mencionados, fui designado relator para o acórdão. As razões expendidas no voto então proferido permanecem as mesmas, uma vez que nenhum fato superveniente ocorreu para alterar minha convicção.

Permito-me, assim, ler o referido voto, que transcrevo para que faça parte integrante do presente julgado.

"Discute-se a fixação da base-de-cálculo do incentivo fiscal às exportações de manufaturados, instituído pelo D.L. nº 491/69. O litígio foi estabelecido a partir da divergência quanto à forma de ser encontrado o VALOR EM MOEDA NACIO-

R.B. de C.

Processo nº 0768/037.915/83-63

Acórdão nº-CSRF/02-0.317

RP/201-0.193

NAL, sobre o qual deve ser aplicada a alíquota correspondente, que permite conhecer o VALOR DO BENEFÍCIO. Para fixação desse valor (em moeda nacional), nos termos da legislação específica, hão de ser considerados: o valor da exportação, EM MOEDA ESTRANGEIRA (no caso, o dólar americano) e a TAXA DE CâMBIO, para conversão.

No tocante ao valor em moeda estrangeira, nenhuma dificuldade se apresenta para o seu conhecimento (nem é objeto da controvérsia). Dessa forma, o deslinde da questão depende da definição da taxa cambial a ser utilizada, o que implica definir-se EM QUE MOMENTO do processo determina-se essa taxa de câmbio para conversão.

A resposta há de ser encontrada nos próprios termos da legislação pertinente.

O ato básico, instituidor do benefício (D.L. nº 491/69), não se refere, expressamente, à matéria (taxa de câmbio para conversão). Tampouco o faz sua regulamentação (Decreto nº 64.833/69) ou os atos ministeriais posteriores. Para encaminhamento do raciocínio, há que distinguir entre duas situações. A primeira é a que foi estabelecida no período que decorreu desde a instituição do estímulo fiscal até sua suspensão pela Portaria MF nº 960, de 07 de dezembro de 1979: nesse período a definição da taxa cambial não estava indicada nem nos atos legais, nem nos atos administrativos. A segunda é a que decorre da expedição da Portaria MF nº 89, de 08 de abril de 1981. Mediante esse ato, a Administração determinou o momento no qual se indica a taxa de câmbio para conversão da moeda estrangeira, ao defini-la como aquela "fixada pelo Banco Central, para compra, em vigor na data do embarque das mercadorias para o exterior". (item III) Posta, assim, a questão, no período anterior, a taxa de conversão teria que ser estabelecida via INTERPRETAÇÃO das normas disciplinadoras do estímulo, conjugadas com as normas de regência do imposto escolhido para instrumentalizar a política de expansão das exportações: o IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS.

Tendo em vista a aludida falta de definição legal, e instado a pronunciar-se nos casos concretos, o Fisco elaborou esse trabalho de interpretação e expendeu seu entendimento através do Parecer Normativo nº 359/71, pelo qual a taxa de

21 M.

conversão a ser adotada no cálculo do benefício seria a que constasse da correspondente guia de exportação (GE). Tal entendimento, entretanto, não expressa, na espécie, a melhor interpretação da norma legal. Isso porque, considerada uma interpretação sistemática do conjunto de normas que se vinculam ao benefício, há de se concluir que a taxa indicada (constante da GE) nem sempre guarda adequada relação com o evento que se quer estimular: a EXPORTAÇÃO. Essa adequabilidade é que deve ser encontrada. Nesse particular, é insatisfatória a solução fiscal, uma vez que, na análise de situações concretas, verifica-se que o momento em que se consigna a taxa de câmbio na GE não coincide, às vezes, nem mesmo com o momento em que o produto sai do estabelecimento do fabricante.

No feito sob exame, o sujeito passivo aceita essa taxa de câmbio (consignada na GE), mas como mero referencial, ou seja, como possibilidade (ou faculdade) de utilização imediata do estímulo, ressalvado, porém, seu direito à complementação do valor do crédito em momento posterior. Esse momento, no seu entender, é aquele no qual venha a receber, efetivamente, o valor da venda. Vale, pois, transcrever a argumentação ex-posta no item 10 do seu recurso (fls. 33):

"Isto posto, o valor FOB, em moeda nacional, há de ser aquele que efetivamente receber a empresa exportadora em moeda nacional correspondente à moeda estrangeira en-trada no País, ao câmbio da data do res-pectivo fechamento cambial".

Essa argumentação desdobra-se adiante, quando o sujeito passivo acentua que o registro do crédito pelo valor (que chama de provisório) constante da GE atende a disposição regulamentar (RIPI, art. 93, IV) e que a complementação posterior sobre a diferença decorrente da variação cambial corresponde ao exercício do direito concedido pela lei. Conclui seu raciocínio no sentido de que procedimento em contrário significa frustração do direito.

Temos, assim, duas posições extremadas e que se afastam de um critério lógico de interpretação. De um lado, porque tomar-se a taxa de câmbio consignada na GE resulta quantificar o benefí-cio em momento anterior ao da ocorrência do

Da M

Processo nº 0768/037.915/83-63

Acórdão nº-CSRF/02-0.317

RP/201-0.193

evento que o caracteriza: A EXPORTAÇÃO DOS PRODUTOS. Essa restrição ainda mais se agrava, tendo em vista a política de desvalorizações frequentes da moeda nacional. De outra parte, entender que a taxa cambial de conversão deve ser a que for utilizada no fechamento do câmbio, quando do ingresso das divisas, implica deslocar esse momento para termo posterior ao da ocorrência do mesmo evento (exportação). A primeira posição leva à concessão de benefício fiscal em valor inferior ao devido. A segunda leva, exatamente, ao oposto.

Defendendo seu ponto de vista, o sujeito passivo alicerça boa parte de sua argumentação no fato de que a lei estabelece como base-de-cálculo para o benefício o VALOR FOB, EM MOEDA NACIONAL, que, para ele, tem a seguinte definição (v. recurso, item 8):

"E tal valor, nas exportações feitas em moeda estrangeira, será o valor efetivamente recebido, em moeda nacional, pela empresa que realizou a exportação, valor este obtido, dentro da mais elementar regra cambial, pelo câmbio do dia do seu fechamento".

Esse raciocínio ajusta-se, perfeitamente, aos termos da transação comercial efetivada, ou seja da venda realizada e do recebimento do seu valor. Entretanto, no campo específico do estímulo fiscal, esse VALOR FOB há de ser entendido no contexto de uma legislação especial, inserida num conjunto de medidas vinculadas à política econômica governamental, na qual o instituto tributário opera como instrumento. Vale dizer, não se trata de definir o alcance e as consequências do valor FOB para o aperfeiçoamento das relações comerciais; trata-se de conceituá-lo em universo de fronteiras mais restritas que delimitam a abrangência do benefício fiscal.

De fato. Na espécie em julgamento, trata-se de estímulo fiscal que o Poder Público, no interesse do desenvolvimento econômico nacional, defere a determinado setor da atividade (exportação de manufaturados) utilizando-se de instrumentos de política tributária (créditos tributários sobre ... vendas para o exterior, como ressarcimento de tributos pagos internamente. - D.L. nº 491/69, art. 1º). Dessa forma, a apreciação da matéria e a delimitação de seus contornos há de ser feita

D.1. M

Processo nº 0768/037.915/83-63

Acórdão nº-CSRF/02-0.317

RP/201-0.193

à luz da legislação que rege os tributos envolvidos: o imposto sobre produtos industrializados (como receptor dos créditos) e o imposto sobre as exportações (como definidor do evento-condição).

Pelo texto do art. 1º do D.L. nº 491/69, temos que as empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados têm direito a utilizar-se de um crédito tributário para dedução do valor do IPI devido em suas operações internas ou para aproveitamento sob outras formas autorizadas na legislação, inclusive como recebimento em espécie.

O valor do crédito é apurado mediante sistemática adotada para cálculo do imposto, ou seja, aplicação de uma alíquota ad valorem sobre o preço de venda dos produtos (nas condições estipuladas). Essa sistemática está, expressamente, indicada no regulamento (Decreto nº 64.833/69, art. 1º), quando diz que o crédito será 'da importância correspondente ao imposto, calculado como se devido fosse', utilizando-se as alíquotas especificadas na Tabela de Incidência do IPI.

Se o valor da venda, em moeda nacional, fosse o constante da nota fiscal, a questão não se apresentaria, vez que todos os elementos já estariam conhecidos. Entretanto, esse valor em moeda nacional deve ser encontrado mediante conversão do valor, em moeda estrangeira, da exportação realizada. A introdução desse novo elemento leva a indagar-se qual o momento em que, PARA EFEITO DO BENEFÍCIO (e não para qualquer outro), deve ser feita a conversão e, em consequência, qual a taxa cambial a ser utilizada.

Nesse passo, verifica-se que o valor do crédito é obtido da mesma forma pela qual se calcula o imposto (como se devido fosse) e, ainda, como se esse fosse expresso em moeda estrangeira. Consequentemente, sua conversão em moeda nacional deverá ser feita nos termos determinados no artigo 143 do Código Tributário Nacional, vale dizer, 'ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador', que, no caso presente (estímulo fiscal à exportação), corresponde ao câmbio do dia da ocorrência do EVENTO-CONDIÇÃO para outorga do benefício (a exportação ou, melhor dizendo, na DATA DO EMBARQUE do produto para o exterior.



Processo nº 0768/037.915/83-63

Acórdão nº-CSRF/02-0.317

RP/201-0.193

Nem antes, nem depois.

Essa data (do embarque é a que guarda maior conformidade com os fatos. E a que mais se ajusta aos objetivos para os quais a lei foi criada . Nesse caminho de interpretação, não se pode deixar de considerar as motivações que determinaram a instituição do benefício. Uma delas , talvez a mais importante, foi a de dar condições de competitividade às exportações brasileiras, dotando-as de mecanismos capazes de facilitar a penetração de nossos produtos no mercado internacional. Um desses mecanismos é a redução de custos de produção e um desses custos, sem dúvida expressivo, constitui-se nos tributos innternos. Daí constar no artigo 1º do D.L. nº 491/69 que o incentivo foi instituído "como ressarcimento de tributos pagos internamente". Estava , como se vê, na intenção do legislador evitar que tributos fossem exportados o que, além de ser prática condenada no comércio internacional. Um desses mecanismos é a redução de custos de produção e um desses custos, sem dúvida expressivo, constitui-se nos tributos innternos . Daí constar no artigo 1º do D.L. nº 491/69 que o incentivo foi instituído "como ressarcimento de tributos pagos internamente". Estava, como se vê, na intenção do legislador evitar que tributos fossem exportados o que, além de ser prática condenada no comércio internacional, contribuiria para viabilizar as vendas externas , produtoras de divisas.

Ora, se esse ressarcimento de custos tributários devia ser deduzido dos custos de produção e, por consequência, dos preços de venda, seu valor teria que ter a exata dimensão do pretendido pelo Governo. Pois que, se reduzido, não atingiria o objetivo, prejudicando o exportador. Se aumentado, além do devido, significaria ganho injustificado sobre o esforço da coletividade contribuinte, além de sacrifício não compensado do Erário.

Não é demais ressaltar que a política de incentivos fiscais não prescinde da avaliação CUSTO/BENEFÍCIO. Sendo o custo representado pela renúncia a uma parcela da receita tributária, a perda decorrente deve ser dimensionada em termos compatíveis com os resultados esperados da atividade que se quiz estimular. Nem mais, nem menos.



Processo nº 0768/037.915/83-63

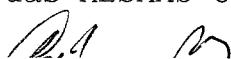
Acórdão nº-CSRF/02-0.317

RP/201-0.193

Por todas as razões mencionadas, tenho que o momento mais adequado para o cálculo do benefício é quando da concretização do negócio estimulado (exportação), o que se dá quando da saída da mercadoria para o exterior (data do embarque). Nesse momento, o valor do benefício corresponde, na justa medida, aos custos que se pretendeu reduzir. Além desse termo, é demais que não se conforma nem com a lógica, nem com o direito.

E há mais uma razão para convencer-me da correção do entendimento da maioria, que adotei. O benefício é outorgado pela exportação, considerado o direito ao crédito no momento mesmo da saída das mercadorias para o exterior (cf. Dec. 64.833, art. 3º e Port. MF nº 302/75). Eventos futuros não interferem na sua concessão. Assim é que o Conselho recorrido vem sustentando que o direito ao crédito é assegurado ao exportador ainda nos casos em que as cambiais correspondentes não foram liquidadas por inadimplência do importador estrangeiro, o que significa dizer que o direito daquele (exportador) se consolida com a exportação realizada e não com o ingresso das divisas.

Se vigorasse a tese que vincula o benefício à entrada das divisas, duas soluções emergiriam do fato: ou não se permitiriam o registro do crédito antes desse evento, ou exigir-se-ia a devolução do crédito utilizado se o valor da venda não fosse recebido. Como essa tese não tem prevalecido, reforça-se o entendimento de que o momento que caracteriza o gozo do benefício é o do embarque das mercadorias para o exterior. Ora, se o direito se consolida nesse momento, se a Fazenda não argúi eventos futuros para invalidar a outorga, não há como trazer fatos novos, posteriormente ocorridos para alterações unilaterais no interesse de uma das partes. Reforça, ainda, a certeza do acerto da decisão majoritária o fato de o Ministro da Fazenda, quando do restabelecimento do direito ao gozo do estímulo (Port. MF nº 89/81), ter definido o momento da conversão do valor da moeda estrangeira como o da DATA DO EMBARQUE. Esse disciplinamento não pode ser tomado como inovação na matéria, eis que se trata do MESMO benefício, da MESMA lei e das MESMAS condições para usufrui-



ção. Trata-se, assim, de mero esclarecimento para afastar as dúvidas suscitadas pela anterior omissão nos atos administrativos. Não se cuida, dessa forma, de fazer retroagir o ato ministerial para alcançar fatos anteriores. Menciono-o, apenas, para sublinhar que veio tornar mais claro o único entendimento capaz de ser extraído das normas legais de regência do incentivo.

Veja-se, ainda, que as disposições regulamentares confirmam, integralmente, o entendimento. Assim, vemos no art. 3º do Decreto nº 64.833/69 que:

"Os créditos tributários previstos no art. 1º deste Decreto somente poderão ser lançados na escrita fiscal à vista de documentação que comprove a exportação efetiva da mercadoria, atendidas as normas baixadas pelo Ministro da Fazenda".

Como se vê (mais uma vez), o que se exige é a prova da exportação da mercadoria, vale dizer, de sua saída para o exterior. Esse é o evento-condição e não o recebimento do valor, com o ingresso das divisas. Não resta dúvida que a canalização de divisas é outra das importantes motivações da legislação de que se cuida. Entretanto, o Governo não a erigiu como contrapartida necessária à fruição dos incentivos instituídos, eis que o direito ao crédito se consolida em etapa anterior. E se assim é, incabível invocá-la apenas quando significa vantagem.

Da mesma forma, o inciso IV do artigo 93 do RIPI/79, tantas vezes lembrado neste processo, não deixa dúvidas quanto ao entendimento esposado pela maioria. Diz o referido dispositivo:

"Art. 93 A escrituração está condicionada:

.....
IV - na exportação, inclusive nas remessas sem cobertura cambial para investimento no exterior, e nas remessas em consignação, ao EFETIVO EMBARQUE do produto para o exterior ou ao momento que vier a ser estabelecido pelo Ministério da Fazenda". (destaquei)

Assim, seja pela interpretação da norma específica (D.L. nº 491/69), lógica e sistematicamente feita; seja pela aplicação das normas regulamentadoras (Dec. nº 64.833/69); seja com a dis-

D. B

ciplina própria do tributo-instrumento do benefício (RIPI), apoiada em disposições do CTN, temos que o evento caracterizador do benefício é o EMBARQUE do produto para o exterior, sendo esse o momento em que se determina a taxa cambial de conversão.

Face ao exposto, e ao que mais consta dos autos, voto pelo provimento do recurso especial".

Nos termos do voto vencedor, na Câmara recorrida, toda a questão se resolve com a aceitação, pelo aplicador da lei, do conceito corrente do valor FOB. Ou seja, que ele deve ser entendido como "o valor FOB da venda realizada, aí incluída a título de pagamento do preço avençado na venda, seu valor FOB".

Como se percebe, a maioria concedeu prevalência absoluta ao "conceito corrente do valor FOB, segundo as práticas comerciais, para transladá-lo para o âmbito do estímulo fiscal, fazendo, daí, surgir a igualdade: valor FOB das vendas = valor afinal percebido. Não me parece que o assunto possa ser resolvido com essa facilidade. Como foi dito no voto transcrito, tal raciocínio ajusta-se, à perfeição, aos termos da transação comercial realizada: o exportador há de receber do importador o efetivo valor correspondente aos produtos vendidos. Contudo, no campo específico do estímulo fiscal, o valor FOB - conceito e alcance - precisa ser entendido no contexto da legislação especial na qual está inserido.

Logo, não se trata, a meu ver, de, ao conceituar o valor FOB para efeito do incentivo, dar-lhe o mesmo alcance que tem no aperfeiçoamento das relações comerciais. Mas de entendê-lo dentro das fronteiras mais estreitas do instituto tributário onde reside.

Nesse passo, volto a insistir em que as expressões contidas no D.L. nº 491/69 levam ao entendimento de que o alcance do conceito do valor FOB sofre a restrição defendida pela Câmara Superior. Vejamos.

Entendo que a restrição se apresenta quando conceitua o estímulo fiscal como ressarcimento de tributos pagos internamente e quando, através de sua regulamentação (D. nº 64.833/69), esclarece que o crédito será "da importância correspondente ao imposto sobre produtos industrializados calculado como se devido fosse, sobre o valor FOB das vendas para o exterior".

A propósito, a Exposição de Motivos justificou a instituição do benefício, referindo-se ao que chamou de "expressiva carga tributária contida nos custos dos produtos exportados", exemplificando com imposto sobre a im

Ad. M

Processo nº 0768/037.915/83-63

Acórdão nº-CSRF/02-0.317

RP/201-0.193

portação e IPI correspondente, taxas de portos e outras de variadas naturezas. A ênfase é dada, como se vê, aos tributos que oneram o custo dos produtos dificultando a competitividade do exportador brasileiro. Trata-se, portanto, de custos incorridos na produção e na comercialização, até a saída do produto para o exterior. O benefício tem o objetivo, também de evitar que, integrando o custo do produto, tais tributos sejam "exportados", contrariando prática tradicional no comércio externo.

Diz, por outro lado, a norma mencionada que o estímulo terá o mesmo valor do IPI, calculado como se devido fosse. Completa adiante, o comando, determinando que o crédito seja feito à vista dos documentos que comprovem a exportação. Note-se que o parâmetro é a exportação (saída dos produtos para o exterior) e não o recebimento do preço avençado na venda.

O entendimento esposado por esta Câmara Superior conforma-se com essas duas diretrizes. De uma parte, porque se o estímulo corresponde ao valor do imposto (se devido), seu cálculo não prescinde dos subsídios dos artigos 143 e 23 do CTN. A idéia está exposta com clareza no voto lido e não implica confusão de conceitos (objeto do benefício e fato gerador de obrigação), vez que tais conceitos foram utilizados tão-somente para conduzir o raciocínio que orientou a posição adotada.

Em boa parcela, o entendimento expressado pela maioria da Câmara recorrida, e nisso o sujeito passivo lhe acompanha, assenta-se em que o D.L. nº 491/69 não determina que a taxa de conversão seja a vigente na data do embarque. De fato, inexistente a determinação. Mas esse argumento conforta, em igual medida, a tese dos que sustentam posição adversa, eis que a norma não determina que essa taxa seja a vigente na data do fechamento do contrato de câmbio (como quer o sujeito passivo) ou qualquer outra posterior ao embarque, quando se verifique que o valor calculado foi superado, por qualquer razão, pelo valor efetivamente recebido como pagamento (como entende a maioria) o que pode levar a momento posterior ao do fechamento do câmbio.

Ora, se a lei não estabeleceu marco definido (mas não por desnecessidade, como entendem os discordantes), cabe ao aplicador da norma identificá-lo.

Repito, para bem acentuar o ponto nodal da divergência, que o sujeito passivo e a maioria da Câmara recorrida discordam do posicionamento da Câmara Superior, argumentando, enfaticamente, com o conceito corrente do valor FOB, cláusula comercial sediada, portanto, no direito privado. Veja-se, a propósito, que nos acórdãos ante-

D-1 M

Processo nº 0768/037.915/83-63

Acórdão nº-CSRF/02-0.317

RP/201-0.193

riormente recorridos (Ac. 60.053 e 60.054) que deram lugar às decisões desta Câmara, citados no início deste voto como precedentes (Ac. CSRF/02-0.045 e 0.046), foi privilegiada a definição dada à cláusula em questão pela International Chamber of Commerce, através de suas International Rules for the interpretation of trade terms.

Trata-se, pois, de posição assentada sobre base do direito privado para afastar a interpretação do texto por outra via.

Acredito, porém, que, na discussão da matéria, deve ser levado em conta que, na hipótese, trata-se de estímulo fiscal. Vale dizer, de instrumento de política econômica que, para consecução de seus objetivos, utiliza mecanismos tributários. A prática é corrente na administração tributária brasileira. Logo, como se vê, a matéria é de interesse público.

Esse benefício, segundo entendimento da antiga Instância Especial, "é do gênero fiscal, por se relacionar com o Fisco, e da espécie mais propriamente financeira do que tributária (...) tem origem tributária ou na "carga tributária" incidente sobre o produto", que procura reduzir (cf. Parecer da PGFN no processo MF nº 0130-09035/75). É de considerar-se, ademais, que o crédito em causa foi instituído com base em mecanismo do IPI (tabela de incidência, forma de cálculo do imposto (como se devido fosse), dedução no imposto devido...). Dessa forma, face à sistemática instituída na legislação, para outorga do benefício, as regras para interpretação do instituto (fiscal) têm mais pertinência com as normas que estão relacionadas com os tributos diretamente envolvidos (IPI e IE), opção da Câmara Superior, do que com as regras de interpretação de instituto de direito privado (interpretação de termos comerciais). E esse envolvimento não é, absolutamente, irrelevante para o deslinde da questão.

Nessa linha de raciocínio, temos que: (a) a lei não fixou parâmetros temporais para conversão da taxa cambial; (b) considerando necessária essa fixação, cabe ao aplicador da lei identificá-la; (c) tratando-se de norma de interesse público, é válido e pertinente interpretá-la à luz de normas de direito público, preferencialmente a regras de direito privado; (d) não há, no caso, ofensa à lei, mas, sim, divergência de entendimento, quanto à sua interpretação.

No particular (letra c), esta Câmara já se manifestou, enfaticamente, quanto à preponderância do direito público, quando da discussão de matéria relativa ao institu-

R.1 *M*

Processo nº 0768/037.915/83-63

Acórdão nº-CSRF/02-0.317

RP/201-0.193

to civil da condição. (Ac. CSRF/02-0.110).

Voltando à articulação feita com a legislação dos impostos relacionados com o benefício, como explicitado na posição já assumida por esta Câmara, permito-me discordar do sujeito passivo quando rotula a linha aqui defendida como excursão "em campo paralelo de normas e conceitos impertinentes e irrelevantes..." Vejo nesse e em outros epítetos apenas a necessidade de confortar sua tese, segundo a qual descobre o "conteúdo expresso e claro da singela norma aplicável (...) bastante e suficiente de per si".

Ora, a norma não é expressa no sentido invocado. Dizer, singelamente, que o crédito será calculado sobre o valor FOB, em moeda nacional, das vendas para o exterior, diz pouco para a muito que se pretende extrair da expressão. Também não é bastante e suficiente por si só. De fato. Não fosse a introdução do componente "valor em moeda estrangeira" a ser convertido em "valor em moeda nacional", nenhuma dificuldade existiria. Esse componente novo leva à necessidade de utilizar-se taxas de câmbio que, pelas peculiaridades da conjuntura econômica nacional, são extremamente variáveis no tempo.

Daí ser imperioso determinar-se qual a taxa de câmbio aplicável. Nesse ponto a discordância. A Câmara Superior, pelas razões expostas em casos anteriores, e dissecadas pelo sujeito passivo, fixou-se naquela que estiver vigente na data do embarque. O Fisco pretende outra que lhe é anterior. O sujeito passivo firmou sua posição na taxa constante do contrato de câmbio. E a maioria, em qualquer outra taxa, posterior à data do embarque (essa seria meramente referencial).

A posição desta Câmara (taxa da data do embarque) assenta-se no entendimento, contestado pelo sujeito passivo, de que o evento-condição para gozo do benefício é a saída dos produtos para o exterior. E, ainda, de que o incentivo dirige-se a premiar o esforço de exportação (tarefa dos particulares) e não à captação de divisas (objetivo governamental para equilíbrio do balanço de pagamentos). A distinção é bem nítida nos Planos Nacionais de Desenvolvimento I e II. Por outro lado, a assertiva é facilmente comprovada, uma vez que nenhum dos atos legais ou regulamentares invocados pelas partes condiciona o direito ao crédito-prêmio à entrada de divisas ou exige sua restituição caso isso não ocorra. O que toca ao particular é exportar. E só por isso faz jus ao direito que lhe foi assegurado pela lei.

Por essa razão, o Conselho recorrido sempre recusou procedência às ações fiscais que intentaram compelir o ex-

Da h

Processo nº 0768/037.915/83-63

Acórdão nº-CSRF/02-0.317

RP/201-0.193

portador a restituir o valor do crédito na hipótese de eventual não liquidação de cambiais, eis que sua parte, na relação com o Estado, fora integralmente cumprida. Finalmente, a decisão da Câmara Superior não foi fruto de aplicação retroativa da Portaria MF nº 89/81, baixada em período posterior aos fatos aqui apreciados e dirigida especificamente ao IPI (e não ao imposto sobre a renda, como afirmado). Seus reais fundamentos estão expostos com clareza. Deles, na defesa de seus interesses, o sujeito passivo discorda. De minha parte, não vejo nos argumentos por ele expostos razão para modificar o ponto de vista que, reiteradamente, venho externando".

Tenho que o voto, acima transcrito, esgota de maneira irresponsável a matéria. Caberia apenas acrescentar, talvez, comentários a propósito de algumas colocações da recorrida não abordadas anteriormente.

A recorrida procura convencer que o fundamento econômico do crédito prêmio era o de suprir a defasagem cambial, e que a vitória do pleito da recorrente virá a sacramentar enorme injustiça para com ela, recorrida, eis que teve a desdita de liquidar o contrato de câmbio justo na véspera de uma maxi-desvalorização que veio a marcar a mudança do sistema. Chega a acenar pateticamente com vultoso prejuízo que a ser verdadeiro, inviabilizaria certamente a atividade exportadora, pois causaria a perda de mais da metade dos dólares tão laboriosamente conseguidos.

Em primeiro lugar, não estou tão seguro de que o fundamento econômico da norma incentivadora fosse de simples complementação cambial. A uma, por que o próprio dispositivo legal já o esclarece: desonerar o produto exportado da carga de tributos internos a fim de evitar a chamada "exportação de tributos" e melhorar suas condições de competitividade. A duas, por que, sendo o IPI imposto seletivo, de alíquotagem variada, quedaria difícil entender como a defasagem cambial, assim compensada, fosse diferente para cada produto.

E depois, parece-me que o argumento prova demais. Se o objetivo fosse do de compensar desnível cambial, somente faria sentido que o fosse no momento da exportação e não em momento indefinido escolhido ao talante e à conveniência do beneficiário que, por exemplo, poderia reter suas divisas à espera de uma maxi-desvalorização e, assim, gozar dupla e injustificadamente o benefício, eis que teria desaparecido o desnível cambial e não caberia mais a compensação via crédito-prêmio...

Cart. 7.

Processo nº 0768/037.915/83-63
Acórdão nº-CSRF/02-0.317
RP/201-0.193

O amargor da recorrente por ter sido surpreendida com a maxi-desvalorização justamente no dia seguinte ao que negociou seus dólares pode justificar-se ante a pouca sorte que a castigou. Mas não chega a ser argumento válido neste caso, não sendo, sequer, jurídico.

Muito menos impressiona o argumento fundado em aritmética heterodoxa pelo qual esta Câmara estaria condenando a recorrida a perder mais da metade dos dólares tão laboriosamente conseguidos.

Sobre não ter qualquer pertinência com o julgamento da questão o cálculo de tal "prejuízo" aparentemente abstraiu aspectos relevantes do caso e certamente regras da aritmética, ao somar e subtrair quantidades heterogêneas.

O argumento relacionado com a possível analogia deste caso com aqueles decorrentes de vendas em consignação também não colhe a favor da recorrente. Simplesmente, na consignação não há de imediato o valor do negócio, mas tão somente o que seria uma estimativa no momento da exportação que somente vai ser confirmada com a venda em definitivo. Logo, trata-se de problema completamente distinto, que não serve de paradigma para a hipótese em exame.

Por fim, ocorre-me mencionar mais uma razão para o convencimento de que a taxa de câmbio há de ser a da data do embarque.

Talvez seja ela mais ordem financeira que jurídica, porém que de toda maneira se insere na linha de argumentação da recorrida.

Lembrou o Conselheiro Lourierdes Fiuza dos Santos que com a efetiva exportação consolida-se o direito ao crédito prêmio, que pode ser imediatamente requerido e recebido pelo exportador. Ou seja, a importância em dinheiro (ou em crédito a ser lançado na escrita fiscal e deduzido dos pagamentos a fazer) está imediatamente à sua disposição.

Vale dizer que o exportador tem uma garantia contra a inflação, lançando mão prontamente de tal valor. Se tivesse retardado na fruição do benefício, estaria sendo diminuído no montante do prêmio a que legalmente fez jus. Mas não assim. Conhecido o valor FOB em dólares, tem o direito de transformá-lo em moeda nacional pela taxa do dia e celeremente apropriar-se do valor correspondente. Se não o faz, é já arbítrio próprio. Pode então aplicar o dinheiro recebido no giro de seus negócios ou em outra qual-

Paul. M

Processo nº 0768/037.915/83-63

Acórdão nº-CSRF/02-0.317

RP/201-0.193

qualquer modalidade e protegê-lo da corrosão inflacionária.

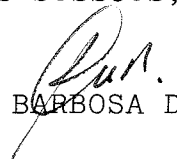
Pois bem. Ao pleitear a aplicação da taxa cambial mais posterior, isto é, da data da liquidação respectiva, o exportador nada mais está pedindo que seja ressarcido pela inflação ocorrida no interregno decorrido desde o dia da efetiva exportação. A desvalorização da moeda nacional frente à estran-geira, em condições normais, não é outra coisa senão resultado da inflação interna.

Observe-se, portanto, que atender-lhe o pleito significaria em verdade dar-lhe dupla vantagem frente à inflação. Teria ele a vantagem do recebido na época do embarque e cuja manutenção de valor frente à inflação ficou aos seus cuidados e teria a correção inflacionária representada pela diferença de taxa cambial. Ocioso dizer que o ônus de ambas as modalidades' seriam suportadas pelo governo. No primeiro caso, em tendo se privado precocemente da importância do crédito-prêmio. No segundo, por desembolsar valor já corrigido.

Portanto, cabe, à administração discernir e proceder para que o benefício, que decorre de lei e evidentemente' envolve interesse público - até mesmo porque traduz emprego de dinheiro público - não seja deferido em demasia. Não fossem suficientes as razões de fundo jurídico já competentemente levantadas no voto do Conselheiro LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS, bastaria esse para me convencer do acerto de suas conclusões.

Voto pelo provimento do recurso especial. 

Sala das Sessões, em 23 de outubro de 1989


ROBERTO BARBOSA DE CASTRO - RELATOR