



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo N.º 0860-009.089/81-33

QNR....

Sessão de 25 de agosto de 1982

ACORDÃO N.º CSRF/02-0.046

Recurso n.º RP/201-0.040

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sujeito Passivo: EMBRAER - EMPRESA BRASILEIRA DE AERONÁUTICA 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. Recurso 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 maioria de votos, em dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros JOSÉ GERALDO DE SOUSA JÚNIOR (relator) e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Designado Relator para o Acórdão o Conselheiro LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS.

Sala das Sessões, em 25 de agosto de 1982

AMADOR OUTEIRO FERNANDEZ - PRESIDENTE

LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS - RELATOR DESIGNADO

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, PAULO DE ALMEIDA, PAULO CESAR DE ÁVILA E SILVA e EDWALDO REIS DA SILVA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo N.º 0860-009.089/81-33

Recurso n.º: RP/201-0.040

Acórdão n.º: CSRF/02-0.046

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Sujeito Passivo: EMBRAER - EMPRESA BRASILEIRA DE AERONÁUTICA S.A.

R E L A T Ó R I O

Trata-se de recurso da Douta Procuradoria da Fazenda Nacional contra acórdão do Segundo Conselho de Contribuintes, cuja ementa é a seguinte:

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

Reproduzo o Relatório e Voto constantes do acórdão lavrado em nome da maioria:

"A empresa é acusada de se haver creditado indevidamente de valores correspondentes a acréscimos de variação cambial e juros, oriundos de vendas financiadas para o mercado externo, somando essas diferenças à base de cálculo para gozo do incentivo fiscal deferido à exportação. Impugnando, tempestivamente, alega a interessada que a base de cálculo para se aferir o crédito é o valor FOB, em moeda nacional, o qual deve ser o efetivamente recebido, levando-se em conta a taxa de câmbio vigorante à época da efetiva entrada das divisas, ou seja, quando se dá o fechamento cambial.

Acrescenta que documentos não tipicamente fiscais ou previstos na legislação, tais como Guia de Exportação, Contrato de câmbio etc, não podem servir de base para fixação do valor para se aferir o crédito, uma vez que os mesmos não podem inovar ou ser fonte de direito novo. Argui, ainda, que a Guia de Exportação nem sempre indica, em caráter definitivo, o efetivo valor FOB das vendas feitas ao exterior.

Argumenta que o Parecer Normativo CST nº 22/76 eliminou a necessidade de atendimento cumulativo das condições exigidas pelo Parecer Normativo CST nº 359/71, ou seja, a efetiva exportação e o cálculo sobre as

segue-

Processo nº 0860-009.089/81-33

Acórdão nº CSRF/02-0.046

divisas postas à disposição do exportador.

Expõe que o Parecer CST/SIPE nº 1.967/79 assegura a taxa vigente à época do efetivo ingresso das divisas e que a reformulação feita pelo Parecer CST/SIPE nº 3.185/80 não se aplica ao seu caso, porque inexistente à época do crédito.

Requer, finalmente, sejam cancelados os acréscimos de juros, com reação monetária e multa, com base no parágrafo único do art. 100 do CTN.

As fls. 28, o fiscal autuante se pronunciou pela manutenção do feito.

A autoridade julgadora de primeira instância confirmou a exigência fiscal, fls. 30/33, apoiada nos PN CST 359/71. 66, de 1979 e 22/76, que entende prevalecerem sobre Pareceres SIPE, porque enquanto estes configuram meras respostas a consultas, aqueles constituíam atos normativos na acepção de normas complementares da legislação. Excluiu, entretanto a aplicação da multa prevista no art. 2º do DL 1.722/79, porque os fatos ocorreram nos 2º e 3º trimestres de 1979. Interpôs recurso de ofício, afinal improvido (fls. 60/61).

Ainda inconformada com a exigência, a empresa recorre a este Colegiado, a fls. 37/57, reeditando as razões e argumentos expendidos em impugnação.

É o relatório.

Entendo que a Secretaria da Receita Federal interpreta corretamente a lei ao afirmar que o crédito deve ser escriturado pelo valor de conversão vigente na data do embarque para o exterior.

Entendo também que essa interpretação não obsta o crédito relativo a diferenças ocorridas ou apuradas posteriormente, mas apenas dá a diretriz que permite de imediato, o gozo do benefício.

Não tem o efeito, como não tem o objetivo, de alterar o texto da norma que defere e rege o direito ao crédito por exportação, e que esta belece o cálculo sobre o valor FOB, em moeda nacional, das vendas para o exterior.

Valor FOB não é o valor na data do embarque.

"FOB means "Free on Board". The goods are placed on board a ship by the seller at a port of shipment named in the sales contract. The risk of loss of or damage to the goods is transferred from the seller to the buyer when the goods pass the ship's rail."

(International Rules for the interpretation of trade terms - International Chamber of Commerce)

E valor de venda não é valor na data de embarque, e sim valor percebido em troca da alienação. A conversão do valor, na data do embarque, que, por consequência, subordina-se a ajustes futuros, eis que a norma

segue-

Processo nº 0860-009.089/81-33

Acórdão nº CSRF/02-0.046

deferir direito sobre o valor de venda efetivo, e não sobre o valor em data certa. Se, por qualquer razão, o valor efetivo percebido como pagamento supera, em moeda estrangeira ou na conversão por moeda nacional, o valor considerado na data de embarque, intitula-se automaticamente o exportador ao crédito pela diferença, e deve escriturá-lo à medida em que ocorram os recebimentos excedentes.

Dou provimento ao recurso."

O recurso da douta Procuradoria está expresso nos seguintes termos:

"A interpretação dada ao direito que se aplica ao caso concreto pela maioria do Conselho de Contribuintes não se coaduna com o entendimento manifestado pela administração em legislação de caráter normativo e, ademais, foge de princípios lógicos-jurídicos assentes.

Em tela encontra-se o creditamento indevido relativo a acréscimos de variação cambial e juros, oriundos de vendas financiadas para o mercado externo. O descumprimento, "in casu", foi do D. 64.833/69, que regulamentou o D.L. nº 491/69, com as alterações introduzidas pela alínea "a" do art. 1º do D. 67.031/70 e a redação dada pelo D. 68.044/71. O teor da regra jurídica mencionada é o seguinte: "as empresas fabricantes de produtos manufaturados poderão se creditar, em sua escrita fiscal, como ressarcimento de tributos, da importância correspondente ao Imposto sobre Produtos Industrializados, calculado, como se devido fosse, sobre o valor FOB, em moeda nacional, de suas vendas para o exterior..." O destaque sublinhado é nosso. O mesmo decreto, art. 3º, expressamente, exige que o lançamento na escrita fiscal somente se faça à vista da documentação que comprove a efetiva exportação da mercadoria. Por outro lado, a efetiva exportação se comprova com a emissão da Guia de Exportação.

Os pareceres normativos, que são legislação tributária complementar, editados sob nºs 359/71 e 22/76, estabeleceram que a taxa de câmbio para a conversão da moeda e a da efetiva exportação. Não há, portanto, margem de interpretação para se entender que acréscimos resultantes da variação cambial, posteriormente verificados possam vir a se constituir em créditos do imposto. Pensar assim é levar muito além do que o legislador desejava.

É claro que houve, de permeio, parecer exarado em processo singular (processo em que não há o efeito de extensão normativa), o de nº... CST/SIPE 1.967/79, que amparou esse entendimento para empresa diversa. Tais decisões singulares, no entanto, não podem ser invocadas, quando contrárias ao direito posto. E mesmo que isso fosse possível, "ad argumentandum tantum", outra decisão singular posterior, de nº CST/SIPE 3.138/80, repôs o assunto nos seus devidos termos, que são aqueles da inadmissibilidade de tal creditamento.

Os motivos até aqui expostos, singelos até porque se limitam ao conteúdo expresso e claro de normas legais (no sentido lato de legislação), seriam mais do que suficientes para amparar a inconformidade da Fazenda neste apelo de re-exame.

segue-

Processo nº 0860-009.089/81-33

Acórdão nº CSRF/02-0.046

A eminente Conselheira relatora, no entanto, afastando-se do direito escrito, traz novos argumentos que vieram até a ser aceitos pela maioria mas que são de todo improcedentes, justamente por falta de coerência para a inserção numa interpretação de caráter lógico. E dizemos interpretação de caráter lógico porque a interpretação literal é bastante em si, pela sua clareza.

A relatora afirma que a SRF interpreta corretamente a lei ao afirmar que o crédito deve ser escriturado pelo valor de conversão vigente na data de embarque. Há, portanto, desde logo, a formulação de um juízo de legalidade a respeito do enfoque dado ao assunto pela SRF.

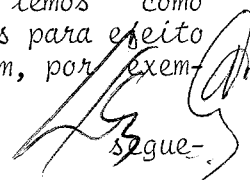
A seguir, ainda a relatora, diz que nada obsta que o crédito relativo a diferenças ocorridas ou apuradas posteriormente seja também a proveitado. E com a assertiva concordamos. Aquilo que é objeto de discordância é justamente o fato desse possível aproveitamento ser feito a libito do contribuinte sem que haja uma regra jurídica de qualquer nível amparando esse procedimento. Ora, na dúvida quanto à extensão e aplicabilidade da legislação tributária, a autoridade administrativa pode ser chamada previamente a se pronunciar, através do processo de consulta. "In casu", nem o contribuinte recorreu à consulta e nem tampouco a autoridade administrativa legislou (em sentido lato e no seu devido nível de competência) a respeito. Houve, assim, indevida extensão da aplicação da norma legal vigente, e "motu proprio" pelo contribuinte.

O que mais impressiona, pela sua inadequação ao caso, é a argumentação da relatora, tendo por base a cláusula FOB, citada até em inglês, no seu voto. Diz a relatora que o valor FOB não é valor na data do embarque mas sim valor de venda, ou melhor, valor percebido em troca da alienação. Ora, o que está expresso em inglês, retirado de "International Rules for the interpretation of trade terms", citado pela relatora não está amparando esse entendimento. Se não, vejamos, analiticamente, na parte significativa, o que está escrito naquele texto, vertendo para o vernáculo.

"The goods are placed on board of a ship by seller at a port of shipment named in the sales contract." (As mercadorias são colocadas a bordo de um navio pelo vendedor no porto de embarque designado no contrato de venda).

"The risk of loss or of damage to the goods is transferred from the seller to the buyer when the goods pass the ship's rail" (O risco de perda ou de dano das mercadorias é transferido do vendedor para o comprador quando as mercadorias ultrapassam a amurada do navio (a tradução, evidentemente, procura a melhor expressão em vernáculo do que está dito em inglês e quanto ao emprego de "amurada" para traduzir "rail", nos baseamos no significado do vocábulo "amurada" dado pelo Novo Dicionário Aurélio, 1a. edição, 7a. impressão, p. 90).

Mesmo que alguém não concorde com a nossa tradução, temos como certo que em nada modificará o conteúdo do texto em inglês para efeito de uma provável aplicabilidade no caso "sub judice". Assim, por exem-


segue-

Processo nº 0860-009.089/81-33

Acórdão nº CSRF/02-0.046

exemplo, se alguém, para a palavra "damage" escolher em vernáculo "prejuízo" e não dano como escolhemos. Isso não altera o que seja a cláusula FOB. Por essa razão, pelo pouco esclarecimento que a "International Chamber of Commerce" traz na "rule" citada, recorreremos àquele que foi o maior comercialista brasileiro: J. X. Carvalho de Mendonça. "... franco ou livre a bordo (free ou board) cuja abreviatura é F. O. B. (fob) exprimindo essa convenção que o vendedor ou carregador deve colocar as mercadorias a bordo, livres de quaisquer despesas e encargos de embarque para o comprador ou recebedor. Sendo estipulada a cláusula fob, a mercadoria viaja à custa e sob os riscos do vendedor até ser posta a bordo. Cabe, portanto, ao vendedor promover os documentos necessários para o embarque". (Tratado de Direito Comercial Brasileiro, Freitas Bastos 1.963 - Volume V, parte I, p. 84).

Ora, se o valor é FOB e empreendermos a interpretação da lei somente poderemos chegar a uma conclusão válida; o que ocorre após o momento em que a mercadoria ultrapassa a amurada do navio (momento do efetivo embarque) e que tiver expressão econômica, escapa ao regramento jurídico dos incentivos. As variações cambiais são posteriormente a esse momento e, por isso mesmo, não podem gerar créditos.

Voltando a Carvalho Mendonça, "opus cit.", "loc cit.", nota de rodapé nº 1, há interessante esclarecimento, que transcrevemos, apenas para demonstrar a isenção de ânimo que é inerente a esta representação da Fazenda, quando coloca as duas faces de uma mesma moeda, para o exame da CSRF:

"(1) No Relatório do síndico da Junta dos Corretores de Mercadorias da Capital Federal, 1.912, pág. 76, lê-se : "Condições f.o.b., franco a bordo, necessita para complementar sua significação que o vendedor declare se a mercadoria é entregue a bordo no porto de embarque ou de destino; porque varia radicalmente a essência do contrato se o vendedor oferece a mercadoria em um ou outro ponto".

Na mesma obra de Carvalho de Mendonça, o parecer do mesmo síndico da citação supra é transcrito, valendo citar aqui uma parte (p.53):

"Esta responsabilidade, porém, faz parte da cláusula FOB, e o negociante que compra CIF assume todos os riscos da expedição e, se quer contratar deixando todos esses riscos por conta do vendedor, tem que se prevalecer da cláusula FOB, isto é, franco a bordo no porto de destino".

Há, portanto, aqui, importante precisão a fazer, quanto à cláusula FOB; que é justamente as formas que ela pode assumir:

- a) FOB no porto de destino, em que o risco é suportado até o momento imediatamente anterior à ultrapassagem da amurada;
- b) FOB no porto de embarque, risco suportado pelo vendedor até a entrada no navio (ultrapassagem da amurada);
- c) FOB simplesmente, sem especificação do ponto de embarque ou porto de destino, haverá de seguir o "quod prosum"

[Assinatura]
segue-

Processo nº 0860-009.089/81-33

Acórdão nº CSRF/02-0.046

plerumque occidit " ou de ser interpretada em conexão com outros elementos.

Na hipótese "c", "retro" mencionada, o que usualmente ocorre é a mercadoria estar "free on board" no porto de embarque. O porto de destino é uma exceção e, como tal, deve ser claramente mencionado. Por outro lado, a interpretação em conexão com outros elementos, "in casu", se baseia no fato de existir uma orientação determinada pela SRF, exterioriza-se através de legislação complementar (PNs) e também do fato de que a própria empresa admite que o valor FOB é aquele do porto de embarque.

É claro que a empresa falta em data do fechamento do contrato, mas isso, "data venia", pe matéria estranha ao conteúdo da cláusula FOB. A cláusula FOB, nunca é demais lembrar, se até agora isso ainda não ficou claro, refere-se aos riscos decorrentes da perda ou danificação da mercadoria e ao pagamento do preço da mercadoria, considerada esta posta a bordo.

Para finalizar, diremos apenas que a eleição do valor FOB só denota uma coisa, a de que o valor pe o da data de embarque, com total desprezo de variações cambiais. Isso "de lege lata". "De lege ferenda", já é outra questão que escapa à apreciação desse Colegiado.

Deve, assim, ser reformada a decisão "a quo", como imposição de coerência, de fidelidade à legislação tributária e, acima de tudo, JUSTIÇA."

E o relatório.

Processo nº 0860-009.089/81-33

Acórdão nº CSRF/02-0.046

VOTO DO CONSELHEIRO LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS, RELATOR PARA O ACÓRDÃO

Discute-se a fixação da base-de-cálculo do incentivo fiscal às exportações da 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 NACIONAL, 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.

2. 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.

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

4. 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: neste 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 definí-la como aquela "fixada pelo Banco Central, para compra, em vigor na data do embarque das mercadorias para o exterior." (item III)

segue-

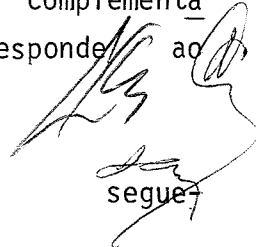
5. Posta, assim, a questão, no período anterior, a taxa de conversão teria que ser estabelecida via INTERPRETAÇÃO das normas disciplinadoras do estímulo, conjugadas com as normas de regência do imposto escolhido para instrumentalizar a política de expansão das exportações: o IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS.

6. 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 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 que 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.

7. 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 moeda. Vale, pois, transcrever a argumentação exposta 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 entrada no País, ao câmbio da data do respectivo fechamento cambial."

8. Essa argumentação desdobra-se adiante, quando o sujeito passivo acrescenta 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


segue

Processo nº 0860-009.089/81-33

Acórdão nº CSRF/02-0.046

exercício do direito concedido pela lei. Conclui seu raciocínio no sentido de que procedimento em contrário significa frustração do direito.

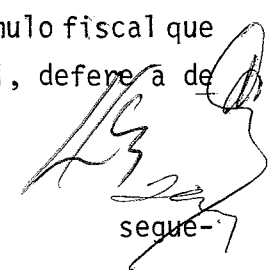
9. Temos, assim, duas posições extremadas e que se afastam de um critério lógico de interpretação. De um lado, porque tomar-se a taxa de câmbio consignada na GE resulta quantificar o benefício em momento anterior ao da ocorrência do evento que o caracteriza: A EXPORTAÇÃO DOS PRODUTOS. Essa restrição 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.

10. 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 de seu fechamento."

11. 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.

12. De fato. Na espécie em julgamento, trata-se de estímulo fiscal que o Poder Público, no interesse do desenvolvimento econômico nacional, defere a de


segue-7

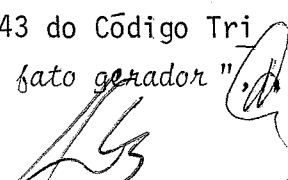
determinado setor de atividade (exportação de manufaturados) utilizando-se de instrumentos de política tributária (*créditos tributários sobre ... vendas para o exterior, como ressarcimento de tributos pagos internamente.*" - D.L. nº 491/69, art. 1º). Dessa forma, a apreciação da matéria e a delimitação de seus contornos hã de ser feita 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).

13. Pelo texto do artigo 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 no valor IPI devido em suas operações internas ou para aproveitamento sob outras formas autorizadas na legislação, inclusive como recebimento em espécie.

14. 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.

15. 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.

16. 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*".


segue-

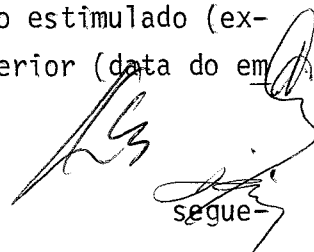
que, no caso presente (estímulo fiscal à exportação), corresponde ao câmbio do dia da ocorrência do EVENTO-CONDIÇÃO para outorga do benefício (a exportação) ou, melhor dizendo, na DATA DO EMBARQUE do produto para o exterior. Nem antes, nem depois.

17. 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 internos. 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.

18. 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.

19. 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 quer estimular. Nem mais, nem menos.

20. 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 em



segue

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.

21. 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 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.

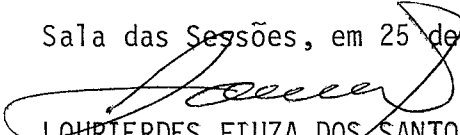
22. Se vigorasse a tese que vincula o benefício à entrada das divisas, duas soluções emergiriam do fato: ou não se permitiria o registro do crédito antes desse evento, ou exigir-se-ia a devolução do crédito utilizado se o valor da venda não fosse recebido. Como essa tese não tem prevalecido, reforça-se 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 argui eventos futuros para invalidar a outorga, não há como trazer fatos novos, posteriormente ocorridos, para alterações unilaterais no interesse de uma das partes.

23. 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 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 usufruição. 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.



segue-

Sala das Sessões, em 25 de agosto de 1982


LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS

Acórdão nº CSRF/02-0.046

24. Veja-se, ainda, que as disposições regulamentares confirmam, integralmente, o entendimento. Assim, vemos no artigo 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 Ministério da Fazenda."

25. Como se vê (mais uma vez), o que se exige é a comprovação 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.

26. 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 Ministro da Fazenda." (destaquei)

27. Assim, seja pela interpretação da norma específica (D.L. 491/69), lógica e sistematicamente feita; seja pela aplicação das normas regulamentadoras (Dec. 64.833/69); seja com a disciplina 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.

segue verso-

VOTO VENCIDO DO RELATOR, CONSELHEIRO JOSÉ GERALDO DE SOUSA JÚNIOR

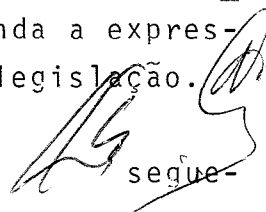
Em que pese o erudito recurso da douta Procuradoria, estribado no reconhecido saber de seu nobre representante no 2º Conselho, transcrito à íntegra, até em homenagem, não creio tenha havido discordância sobre a regra legal mencionada, na regulamentação do Decreto-lei nº 491/69, quanto a créditos relativos a acréscimos de variação cambial e juros, oriundos de vendas financiadas para o mercado externo, tendo para paradigma de cálculo, o valor FOB.

Interpretando que o valor FOB não é o valor na data do embarque, nem é esse o valor de venda, mas sim o valor percebido em troca da alienação, o voto majoritário apenas indica que a cláusula FOB subordina um momento de conversão de valor, sujeito, entretanto, a ajustamento futuro, já que a norma de regência defer o direito sobre o valor de venda efetivo e não sobre o valor em data certa.

Na verdade, a cláusula FOB referida ao momento de transmissão de responsável entre comprador e vendedor é, aqui, assimilada, para efeito de definição de base de cálculo, como se devido fosse, sobre o valor FOB, na verdade, no caso, o preço da exportação em cruzeiros.

Ocorre que esse valor só pode ser efetivamente conhecido no precessamento cambial, momento em que ocorre a conversão da moeda estrangeira em cruzeiros.

O fechamento de câmbio que pode ser antes ou depois do embarque, conforme o caso, de pré-requisito para expedição de Guia de exportação ou de vendas refinadas pela Cacex, pode divergir da pré-definição da taxa cambial disponível (às vezes arbitrada) para efeito de expedição de guia, mas, num ou noutro caso, não pode alterar o real valor da venda, de qualquer maneira, ainda a expressão do valor FOB em cruzeiros da venda, referida na legislação.



segue-

Veja-se, a propósito, a Portaria nº 081 de 19 de maio de 1982 que define critérios de conversão de moda estrangeira pa ra efeito de registro da receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais:

"I. A receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais será determinada pela conversão, em cruzeiros de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior.

1.1. Entende-se como data de embarque dos produtos para o exterior aquela averbada, pela autoridade aduaneira, na Guia de Exportação ou documento de efeito equivalente.

II. As diferenças decorrentes de alteração na taxa de câmbio, ocorridas entre a data do fechamento do contrato de câmbio e a data do embarque, serão consideradas como variações mo netárias passivas ou ativas.

III. O prêmio sobre saque de exportação inclui-se entre as parcelas que compõem a receita bruta e de exportação de produtos manufaturados nacionais".

De outra parte, o próprio 2º Conselho de Contribuintes, através do Acórdão nº 59.070, de 23 de outubro de 1979, em decisão unânime, já sufragou o entendimento, vertido no voto do Conselheiro EMILSON TORRES DOS SANTOS LIMA, no sentido de que "evidentemente, que a Guia de Exportação e seus aditivos, juntamente com o conhecimento de embarque, são relevantes como prova hábil da exportação, no que se refere ao aspecto quantitativo. Já o contrato de câmbio deve ser o preponderante quanto ao aspecto valor", reconhecendo, nessa conformidade, o direito a crédito de exportação utilizado com base em contratos de câmbio referentes ao recebimento de diferenças de "over price" aceitas pela CACEX.

Por essas razões, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 25 de agosto de 1982

JOSE GERALDO DE SOUSA JÚNIOR