



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

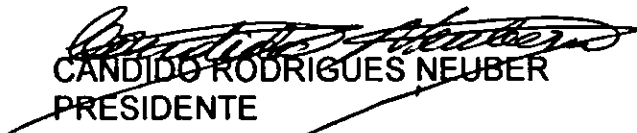
Processo nº : 10665.001022/93-45
Recurso nº : 118.760
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - Ex(s): 1991 e 1992
Recorrente : BRASIL VERDE SIDERURGIA LTDA.
Recorrida : DRJ em BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 22 de fevereiro de 2001
Acórdão nº : 103-20.519

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - RECEITA DE EXPORTAÇÃO - O simples confronto entre a receita contabilizada pelo valor das notas fiscais emitidas na data de saída dos produtos para exportação, com o valor das mesmas pela conversão da moeda estrangeira na data do embarque, sem verificar o efetivo valor da liquidação dos contratos de câmbio, não é suficiente para indicar omissão de receita.

Recurso provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BRASIL VERDE SIDERURGIA LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


MARCIO MACHADO CALDEIRA
RELATOR

FORMALIZADO EM: **27 JUL 2001**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NEICYR DE ALMEIDA, MARY ELBE GOMES QUEIROZ, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO, PASCHOAL RAUCCI e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10665.001022/93-45

Acórdão nº. : 103-20.519

Recurso nº : 117.760

Recorrente : BRASIL VERDE SIDERURGIA LTDA.

RELATÓRIO

BRASIL VERDE SIDERURGIA LTDA., recorre a este colegiado da decisão da autoridade de primeiro grau que indeferiu sua impugnação à exigência formalizada no auto de infração que lhe exige Contribuição Social sobre o Lucro, correspondente aos exercícios de 1991 e 1992.

O auto de infração imputa à ora recorrente, omissão de receita com a seguinte descrição dos fatos:

"Omissão de Receita Operacional nas quantias abaixo discriminadas por período, caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização da receita de exportação de produtos de sua fabricação, apurada de acordo com o item I da Portaria MF nº 356/88 e discriminadas no Termo de Verificação."

Mencionado Termo de Verificação, anexado às fls. 83, contém a seguinte narrativa:

"Do exame das Notas Fiscais de saída de produtos para exportação, do Livro Registro de Saídas, do Livro Registro do Controle da Produção e do Estoque, e das guias de exportação e cambiais correspondentes, ficou constatado que a empresa apurou incorretamente a receita bruta de exportação de produtos nas declarações de rendimentos dos exercícios de 1991 e 1992, reduzindo por consequência o resultado tributável desses períodos.

O valor da receita bruta de exportações apropriado pela empresa corresponde ao total das Notas Fiscais de saída para exportação emitidas no período. A receita a lançar, demonstrada para cada guia de exportação nos anexos de fls. a , corresponde à diferença entre as Notas Fiscais de saída e a receita determinada pela conversão,. Em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10665.001022/93-45
Acórdão nº. : 103-20.519

moeda nacional do 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, em conformidade com o item I da Portaria MF 356/88.”

A impugnação do sujeito passivo, de fls. 13/27, mereceu a seguinte síntese da autoridade monocrática:

“Inconformado o atuado apresentou, em 09.11.93, impugnação, às fls. 305/315, juntando os documentos de fls. 316/535, refutando a ação fiscal, sob argumentação, dentre outros aspectos, essencialmente de ineficácia das disposições da Portaria MF nº 356/88 nos exercícios atuados, em virtude de que, por força do inciso I, do artigo 1º, da Lei nº 8.034/90, não mais subsistiam benefícios na área do imposto de renda da pessoa jurídica em relação à exportação incentivada de produtos manufaturados para o exterior naqueles períodos. Assim sendo, levando em conta que a atualização da receita bruta pela conversão, em moeda nacional, do equivalente em moeda estrangeira na data do efetivo embarque, visava tão-somente refletir a adequada determinação do lucro da exploração correspondente à atividade incentivada, afigurava-se inócuo o procedimento de atualização, pois que não havia mais nem de se falar em lucro da exploração nas circunstâncias. Alegou, ainda, supostos equívocos cometidos no levantamento das diferenças, e contestou a cobrança de encargos da TRD.”

A decisão recorrida teve a seguinte ementa, relativamente à matéria de mérito:

“OMISSÃO DE RECEITA - A inobservância dos critérios de determinação e registro da receita bruta de exportação estabelecidos na Portaria MF nº 356, de 05.12.88, caracteriza omissão de receita”.

A irresignação quanto ao decidido em primeiro grau ensejou o recurso de fls. 51/52, onde o sujeito passivo, entendendo tratar-se de processo decorrente, visto que idêntica irregularidade foi apontada nos autos de IRPJ, reportou-se às razões ali expendidas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10665.001022/93-45
Acórdão nº. : 103-20.519

Vindo a exame por esta Câmara, na sessão de 15/03/2.000, decidiu-se pela conversão do julgamento em diligência para que fosse juntada, não só cópia do recurso apresentado no processo de IRPJ, como de cópia do Termo de Verificação Fiscal, mencionado no auto de infração, mas não constantes destes autos (Resolução nº 103-01.715, fls. 77/80).

O processo foi remetido a este Conselho por força de liminar concedida em mandado de segurança, para afastar o depósito de 30%.

Regularizados os autos, com anexação do Termo de Verificação Fiscal às fls. 83 e do recurso voluntário (IRPJ) às fls. 86, os mesmos encontram-se em condições de receber julgamento, observando, ainda, que a liminar para seguimento do processo, sem o depósito recursal, somente teve a comunicação do exame do mérito e da improcedência do pedido, com o resultado da diligência.

Assim, considerando que já se iniciara o processo de julgamento, com a publicação da pauta de julgamento da sessão de 15/03/2.000, deve ser dado continuidade ao julgamento e passo a relatar as razões recursais.

"Afirma a decisão monocrática que "cinge-se, pois, a discussão em torno do lançamento de ofício, nos períodos-bases de 1990 e 1991, relativo à omissão de receita operacional apurada em decorrência de inobservância do disposto no item "I" da Portaria MF nº 356, de 05/12/88, que revogou a Portaria MF nº 90/81, a qual **define critério de conversão de moeda estrangeira para efeito de registro de receita bruta de vendas na exportações de produtos manufaturados nacionais** (grifos não do original) ...", deixando claro que a acusação da fiscalização foi fundamentada na referida Portaria.

Entretanto, a Portaria nº 356/88 encontrava-se, na época da lavratura do auto de infração, implicitamente derogada posto que, ao iniciado o procedimento, não existia mais o lucro da exploração, o que, por conseguinte, significa que não se aplicava à época as regras contidas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10665.001022/93-45
Acórdão nº. : 103-20.519

naquela Portaria, a qual cuidava da determinação, exclusões, adições e metodologia de cálculo no tocante ao lucro da exploração.

Portanto, ainda que a contribuinte tivesse se beneficiado das variações afirmadas pelo Fisco, o mesmo não poderia ter fundamento tal acusação com base na Portaria nº 356/88, especialmente por que, a partir do exercício de 1991, ano-base de 1990, as exportações de produtos manufaturados passaram a ser tributadas à mesma alíquota aplicada ao lucro obtido com as demais operações da pessoa jurídica, por força da Lei nº 8.034/90.

Vale citar aqui o já explicado em momento oportuno referente à ineficácia da Portaria nº 356/88. Cabe notar que *"o estímulo fiscal à exportação de produtos manufaturados nacionais, regulamentado no artigo 290 e seguintes do correspondente ao período-base de 1990, quando, por força da Lei nº 8.034/90, art. 1º, I e II, passou a ser de 30% a alíquota do imposto aplicável ao lucro incidido os adicionais de que trata o artigo 25 da Lei 7.450/85 (Lei nº 8.383/91, art. 49).*

Posteriormente essa alíquota foi reduzida para 25%, aplicável ao lucro auferido a partir de 1º de janeiro, 'ex vi' do art. 3º, por 1º, da Lei nº 8.451/92.

Equivale dizer que, com o advento da legislação retro indicada, a receita bruta da exportação de produtos manufaturados nacionais passou a ter o mesmo tratamento tributário dado às demais receitas não objeto de favorecimento incentivado."

Não procede portanto a afirmação do digno julgado monocrático ao alegar que "a eficácia do dispositivo legal não está jungida à circunstância da empresa usufruir ou não usufruir incentivos fiscais na área de imposto de renda calculados com base no lucro da exploração, mas sim à regular vigência da norma".

Há que se enfatizar, mais uma vez, que não caberia, no caso em questão, aplicação da citada Portaria, visto que a receita bruta da exportação de produtos manufaturados nacionais passou a ter o mesmo tratamento tributário dado às demais receitas não objeto de favorecimento incentivado. Isso, demonstra que no momento da lavratura do auto de infração tal benefício fiscal não mais existia.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10665.001022/93-45
Acórdão nº. : 103-20.519

Desta forma a Portaria nº 356/88 viu-se derogada, posto que os estímulos deferidos à exportação de produtos manufaturados nacionais, contidos na citada Portaria, foram revogados, em razão da carga tributária passar a ser idêntica à das demais operações, deixando a receita de exportação de compor o lucro de exploração.

O ilustre julgador monocrático afirma que o MAJUR referente ao exercício de 1990 orienta como contabilizar as diferenças decorrentes de alterações na taxa de câmbio, ocorridos entre a data do fechamento do contrato de câmbio e a data do embarque, ou seja variações monetárias ativas ou passivas, citando tais regras. Contudo, com iria o contribuinte seguir tais regras de contabilizar a diferença, se ele não auferiu qualquer diferença alegada pelo Fisco, não ocorrendo, portanto, em nenhum momento, a figura do fato gerador do imposto de renda?!

Para comprovar o que acima se afirma, foram anexadas aos autos, na fase de impugnação, declarações do Banco Mercantil do Brasil S.A. e do Banco Sudameris Brasil, afirmando que "o contribuinte não recebeu qualquer prêmio e/ou vantagem decorrente da variação cambial ocorrida entre a data do contrato de adiantamento de câmbio e a efetivação do embarque das mercadorias exportadas".

Desta formar, ficou comprovada a inoccorrência de qualquer rendimento decorrente dessa variação, como afirma o Fisco, posto que nem mesmo ocorreu essa diferença. Assim, não ocorreu a omissão de receita caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização da receita de exportação de produtos, apuráveis de acordo com a Portaria nº 356/88.

Ora, se as entidades financeiras intervenientes nas operações de câmbio declaram que não ocorreram créditos econômicos ou jurídicos por parte do contribuinte, não há como o Fisco afirmar com certeza e convicção que ocorreram omissões de receita tributável decorrente de variações monetárias resultantes das operações de exportação de produtos nacionais.

Mais uma vez, portanto, não persiste a tese do ilustre julgador monocrático ao afirmar que "a receita de exportação deverá corresponder ao equivalente em moeda nacional, do valor da venda, pela cotação da moeda estrangeira na data do efetivo embarque. Como esta data não coincide, via de regra, com o fechamento do câmbio, eventuais diferenças são tratadas como variações monetárias...". Aqui, novamente incorre em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10665.001022/93-45
Acórdão nº. : 103-20.519

equivoco a decisão, pois, conforme já demonstrado, o contribuinte não auferiu qualquer rendimento resultante de tal variação.

Ademais, como poderia ocorrer omissão de receita, ou seja ganho decorrente dessa variação monetária em favor do contribuinte se o fato gerador, no caso em questão, não ocorreu? Se o fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica e/ou jurídica, e se não houve nenhum ganho por parte do contribuinte decorrente dessa operação, não há que se falar em tributação de um ganho que não existiu. Isso equivale dizer que não houve omissão de receita, uma vez que o contribuinte não teve qualquer aumento de sua disponibilidade econômica ou jurídica que caracterizasse a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda.

Nesse sentido vem sendo o entendimento dos Conselhos de Contribuintes, conforme se constata através da transcrição da recente ementa:

'IRPF - FATO GERADOR DO IMPOSTO - O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica e, por determinação legal, ele é considerado devido no momento da percepção dos rendimentos e ganhos de capital. Nos termos do art. 142 do CTN a prova da existência do fato gerador é da autoridade fiscal, a ausência dessa implica em cancelamento da exigência tributária decorrente de omissão de rendimentos caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto'. Recurso parcialmente provido. (Ac. 102-42.597, DOU de 23/10/98, pág. 24).

Ipso facto, não havendo rendimento gerado pelas aludidas variações, inexistente a base tributável "sine quae non" para ensejar a pretensa tributação."

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10665.001022/93-45
Acórdão nº. : 103-20.519

VOTO

Conselheiro MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, Relator

O recurso é tempestivo e, encaminhado por força de medida liminar para afastar o depósito de 30%, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, a matéria em exame refere-se a insuficiência de contabilização de receitas de exportação, dos períodos-base de 1990 e 1991, exercícios de 1991 e 1992, pela inobservância do disposto na Portaria MF nº 356/88.

Segundo a descrição dos fatos constantes do Termo de Verificação Fiscal, a contribuinte registrou em sua contabilidade o valor das exportações pelo total das Notas Fiscais de saída para exportação, deixando de fazer os ajustes pela conversão do valor expresso nas guias de exportação, em moeda estrangeira, convertido pelo câmbio na data do efetivo embarque. O valor levado à tributação corresponde à diferença entre o valor da conversão do dólar na data do embarque e aquele constante das notas fiscais.

A mencionada Portaria Ministerial, ao disciplinar o cálculo do lucro da exploração, nas exportações incentivadas, define o critério de conversão de moeda estrangeira para efeito de registro da receita bruta nestas transações, critério este adotado pela autoridade fiscal.

Este critério considera que a receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais deve ser determinada pela conversão, em moeda



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10665.001022/93-45

Acórdão nº. : 103-20.519

nacional, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos produtos para o Exterior, como tal entendida a data de averbação, pela autoridade competente, na Guia de Exportação ou documento equivalente. As diferenças decorrentes de alteração nas taxas de câmbio ocorridas entre a data do fechamento do contrato de câmbio e a data do embarque, devem ser consideradas como variações monetárias ativas ou passivas.

É importante salientar que o ajuste feito de acordo com a Portaria MF nº 356/88 é relevante para o caso de cálculo do lucro da exploração, considerando que este é uma relação entre a receita total e a receita das exportações incentivadas.

Por outro lado, temos que se adotado o critério da Portaria, teremos um ajuste na receita, caso haja variação da moeda da transação, o que justificaria a emissão de uma Nota Fiscal complementar, para adequar a receita ao valor da moeda na data do efetivo embarque (havendo desvalorização da moeda nacional). E, as eventuais diferenças ocorridas entre a data do fechamento do contrato de câmbio e a data do embarque terá o tratamento de variações monetárias ativas ou passivas, conforme o caso.

Não sendo adotado o critério da Portaria, como no presente caso, há o registro da receita pelo valor constante da nota fiscal, no momento de sua emissão. Havendo variações cambiais, estas teriam o tratamento de variações monetárias, na forma do artigo 18 e parágrafo único do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Em ambos os casos, seja como receita de exportação (art. 12, DL 1598/77), seja como variação cambial (art. 18, DL 1598/77), os valores apurados integrarão o lucro operacional da empresa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10665.001022/93-45
Acórdão nº. : 103-20.519

Na espécie, o fisco, deparando-se com receitas de exportação, efetuou um levantamento com base nos valores constantes das guias de exportação e comparou a receita contabilizada com a convertida pela moeda estrangeira na data do embarque. Não consta dos autos outras verificações, exceto, como narrado na decisão de fls. 30/42 (IRPJ) na qual se fundamentou a decisão destes autos (fls. 44/47), onde o decisor relata as diligências determinadas, com as seguintes conclusões:

"Com vistas à adequada instrução para julgamento, esta instância monocrática, diante despacho de fls. 680/681, propôs o retorno dos autos à Repartição de origem, que procedeu diligências complementares apontando ao processo os documentos de fls. 683/691.

Consoante aludido despacho esta instância monocrática requereu fosse confirmado se todos os contratos de Adiantamento de Câmbio Exportação (ACC), relacionados no processo, foram efetivamente fechados antes do embarque dos produtos para o exterior e, caso negativo, identificar aqueles cuja a contratação teria ocorrido após o embarque. Adicionalmente, solicitou fossem aportados aos autos composição analítica da origem e natureza dos valores de Cr\$ 17.074.746,00 e Cr\$ 45.820.771,00, consignados a título de Variações Monetárias Passivas nas Declarações de Rendimentos dos exercícios de 1991 e 1992, respectivamente; e do valor de Cr\$ 19.457.194,00, consignado a título de Variação Monetária Ativa na Declaração de Rendimentos do IRPJ do exercício de 1992.

Inferre-se da documentação representativa da diligência efetuada, especialmente do "Termo de Diligência Fiscal" de fls. 691 que:

- a) o autuado alega que o Razão Analítico das contas de Variações Monetárias Passivas e Ativas dos períodos-base de 1990 e 1991, eram escriturados em fichas e já teriam sido destruídos após decorrido prazo legal de 05 (cinco) anos;
- b) o autuado reafirma que não foi efetuado qualquer registro de variação cambial decorrente dos adiantamentos de contrato de câmbio, justificando que a empresa não recebeu dos bancos nenhum valor a esse título;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10665.001022/93-45

Acórdão nº. : 103-20.519

- c) *a fiscalização afirma que em exame do livro Diário, não encontrou qualquer lançamento nas contas de Variações Monetárias Ativas e Passivas tendo como contrapartida contas relacionadas às operações de exportação;*
- d) *O autuado reafirma que todos os adiantamentos de câmbio foram contratados antes do embarque das mercadorias."*

Verifica-se, com as informações, que numa época inflacionária, o fechamento de câmbio, antes do embarque das mercadorias ensejaria a ocorrência de variações monetárias passivas, fato que tem coerência com os valores lançados a esse título, como visto nas conclusões das diligências.

Neste sentido, não poderia ter ocorrido variações monetárias ativas e, o registro complementar de receitas, adotado o critério da Portaria nº 356/88, ensejaria o reconhecimento de complemento de receitas mas, posteriormente haveria um reconhecimento a maior de variações monetárias passivas, que anularia a receita complementar.

Tal raciocínio serve apenas para trazer indícios a inexistência da alegada omissão de receita.

Entendo que, após a revogação dos incentivos fiscais, a adoção da forma preconizada pela Portaria nº 356/88, serviria apenas de parâmetro para registros contábeis, sem qualquer alteração no resultado final. Isto porque, o importante é o efetivo aporte de receitas na empresa, seja a título de receitas de exportação, seja a título de variações monetárias ativas. Explicitamos apenas variações monetárias ativas, tendo em vista tratar-se de período inflacionário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10665.001022/93-45
Acórdão nº. : 103-20.519

Desta forma, o importante é verificar o valor real da liquidação dos contratos de câmbio, valores estes que efetivamente ingressaram na empresa, oriundo das exportações.

Os autos não dão conta destes valores, exceto informação da empresa de que os contratos de câmbio foram todos fechados antes do embarque das mercadorias, bem como declaração do Banco intermediador da operação de que não foram auferidos nenhum prêmio de exportação.

Para que o lançamento fosse consistente, haveria que se ter informações acerca dos valores da liquidação dos contratos de câmbio, porquanto, como visto, somente com estes dados se poderia aferir se houve omissão de receitas. A simples constatação de que as receitas foram registradas pelos valores constantes das notas fiscais e não com pela conversão da moeda estrangeira na data do embarque é elemento insuficiente para caracterizar qualquer omissão. Referida portaria, ao definir o critério de conversão e registro de receitas especifica que as diferenças decorrentes da alteração na taxa de câmbio, ocorridas entre a data do fechamento do contrato de câmbio e a data do embarque, serão consideradas como variações monetárias passivas ou ativas.

Desta forma, utilizando-se o autor do procedimento fiscal, apenas de elementos de registro da receita, não poderia simplesmente compará-lo a receita calculada pela taxa de câmbio na data do efetivo embarque, sem confrontar estes valores com o decorrente da conversão da moeda na data do fechamento dos contratos de câmbio.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10665.001022/93-45
Acórdão nº. : 103-20.519

Assim, não havendo prova efetiva da omissão de receita, bem como pelos dados constantes dos autos que indicam a ocorrência de variações monetárias passivas, deve ser modificada a decisão singular para considerar improcedente o lançamento.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 22 de fevereiro de 2001


MARCIO MACHADO CALDEIRA

