



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10850.900001/2009-45
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-010.112 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de novembro de 2020
Recorrente USINA MOEMA AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

NULIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. MATÉRIAS PRIMAS OU INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOA FÍSICA.

O benefício fiscal do ressarcimento do crédito presumido do IPI relativo às exportações incide mesmo quando as matérias primas ou os insumos sejam adquiridos de pessoa física ou jurídica não contribuinte do PIS/PASEP.

CRÉDITO PRESUMIDO. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. RECURSO REPETITIVO. REPRODUÇÃO DA DECISÃO DO STF. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RECEITA OPERACIONAL BRUTA. INCLUSÃO.

A receita originada da variação cambial positiva obtida nas exportações de produtos é considerada receita decorrente destas exportações, devendo ser incluídas na receita de exportação e na receita operacional bruta para efeito da apuração do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363, de 1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente), Corinto Oliveira Machado, Walker Araujo, Vinícius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green.

Relatório

Trata-se de processo administrativo fiscal no bojo do qual discute-se, sinteticamente, se o montante correspondente à exportação de produtos não tributados (NT) deve ser excluído da receita de exportação utilizada para o cálculo do crédito presumido do IPI.

Por retratar com precisão os fatos até então ocorridos no processo, adoto e transcrevo o Relatório elaborado pela DRJ quando da análise do caso.

Trata-se de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório que homologou parcialmente PER/DCOMP cujo crédito tem origem em ressarcimento do Crédito Presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363, de 1996.

Insurgindo-se contra as glosas que resultaram num valor do crédito reconhecido inferior ao solicitado, a contribuinte, na Manifestação de Inconformidade, inicialmente destaca que os procedimentos fiscais foram efetuados por amostragem e que o Auditor Fiscal retificou o crédito em razão do seguinte:

(i) Receitas de exportação reconhecidas pela recorrente quando do embarque do produto exportado e não no momento da emissão da nota fiscal, que seriam, segundo a autoridade, receitas financeiras (variação cambial);

(ii) Receitas de exportação de produto classificado como "Não Tributado" (NT) na TIPI; e

(iii) Insumos (cana de açúcar) adquiridos de pessoas físicas.

Preliminarmente alega a nulidade do procedimento fiscal, por impossibilidade de utilização de amostragem. Argúi afronta ao devido processo legal estatuído no art. 5º, LIV, da Constituição, e ausência de questionamento quanto à fidedignidade da escrita fiscal, lembrando que o art. 148 do CTN só prevê arbitramento nos casos em que não merecem fé as declarações ou esclarecimentos do sujeito passivo.

No mérito, com apoio da doutrina e jurisprudência do Segundo Conselho de Contribuintes que menciona insurge-se contra as três glosas.

Contrapondo-se à posição da autoridade fiscal, segundo a qual os valores das variações cambiais são receitas ou despesas financeiras e não integram a receita operacional bruta, a contribuinte menciona o art. 3º da Lei nº 9.363, de 1996, arguindo que “quer se referir o dispositivo não ao momento em que devem ser apropriados as receitas do contribuinte ou os créditos sobre os insumos, e sim ao seu montante, que deverá ser apurado segundo as normas que regem o PIS e COFINS.” E continua: “Tanto é que o parágrafo único deste artigo dispõe que será utilizada, subsidiariamente, a legislação do imposto de renda e do imposto sobre produtos industrializados para se estabelecer o conceito de receita operacional bruta.”

Considera que o Regulamento do IPI, no que determina que o fato gerador do Imposto “é saída de produto do estabelecimento, ou equiparado a industrial (art. 34, II, do RIPI/2002), não se aplica ao caso porque as operações de exportações não se submetem à incidência do mesmo, enquanto o art. 5º da Portaria MF nº 38, de 1997, ao tratar do prazo de 180 dias, contados da data de emissão da nota fiscal, que a empresa comercial exportadora tem para efetuar a exportação, não tem a menor importância por não cuidar do critério de receita de exportação.

Vê amparo para considerar a Receita de Exportação na data do embarque, em vez de no dia de emissão da nota fiscal, no art. 22, I, da IN SRF nº 243, de 2002, em trecho do Manual de Contabilidade da FIPECAFI que transcreve e em acórdãos do Segundo Conselho de Contribuintes que menciona.

Caso este Colegiado não entenda que a Receita de Exportação deva ser computada levando-se em conta os valores das notas fiscais de complemento do preço pela variação cambial, defende seja afastada qualquer penalidade relacionada a esta questão, com base no parágrafo único do art. 100 e no art. 112, ambos do CTN, “na medida em que a conduta da recorrente tem amparo legal e não houve prejuízo ao erário, já que a diferença de critérios apenas influenciará no instante em que será reconhecido determinado crédito, não alterando, pois, a sua expressão econômica.” Afirma que “a nota fiscal de complemento de preço não altera a natureza da operação, qual seja, a de **venda de açúcar e/ou álcool**, nem tampouco do recebível, qual seja, **preço do produto**”, que o complemento não “se trata, pois, de receita decorrente de variação cambial, quicá de receita financeira, e sim do simples preço do produto exportado”, e que mesmo se considerando receita de variação cambial o valor deve integrar a Receita de Exportação, para fins do Crédito Presumido de IPI.

No tocante aos produtos NT (NãoTributado) – o álcool para fins carburantes, cujo montante exportando foi excluído da Receita de Exportação, mas mantido na Receita Operacional Bruta pela autoridade administrativa –, defende que o benefício não se relaciona ao fato de o produto exportado estar ou não sujeito à incidência do Imposto, até porque nenhum produto industrializado exportado se submete à incidência do IPI, à luz da imunidade assentada no art. 153, § 3º, III, da Constituição Federal. Afirma:

O referido crédito presumido, em verdade, não se relaciona ao IPI, e sim ao PIS e COFINS. Logo, qualquer assertiva no sentido de que o produto exportado deve estar sujeito à incidência do imposto para que haja direito ao crédito deve ser afastada, por violar o objetivo da sistemática de créditos prevista na Lei 9.363/96.

Citando jurisprudência do Segundo Conselho de Contribuintes na linha da sua interpretação, alega que, caso seja mantida a exclusão do valor dos produtos NT no cômputo da Receita de Exportação, tal valor não pode ser computado na Receita Operacional Bruta, diminuindo o percentual a ser aplicado sobre os insumos (e em consequência reduzindo o montante do Crédito Presumido).

Trata então da última glosa, relativa às aquisições do insumo cana de açúcar de pessoas físicas, repudiando a interpretação da IN SRF nº 23, de 1997 (o seu art. 2º, § 2º, limita o cálculo do benefício às aquisições de pessoas jurídicas) e do Parecer PGFN nº 3.092, de 2002.

Para a contribuinte esta última glosa implica em violação ao princípio da legalidade (art. 150, I, da Constituição Federal), ao art. 100, I, do CTN, ao art. 2º da Lei nº 9.363, de 1996, e ainda à Portaria MF nº 38, de 1997. Explica que, como o referido art. 2º menciona “o valor total das aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem”, a IN SRF nº 23, de 1997, como ato secundário que é, não pode restringir o alcance do benefício em flagrante contradição com a Lei (norma primária).

Entende que o objetivo do legislador foi o de desonerar as exportações, concedendo créditos tributários para as aquisições dos insumos utilizados na produção, independentemente da origem destes.

Também alega exorbitância da competência regulamentar, na medida em que o art. 6º da Lei nº 9.363, de 1996, dispõe que ao Ministro da Fazenda compete a regulamentação da matéria, e não ao Secretário da Receita Federal. Neste ponto afasta a possibilidade de emprego da MP nº 252, de 2005, que ao alterar o citado art. 6º não modificou o vício na edição da IN SRF nº 23, de 1997, além do que, de todo modo, essa Medida Provisória perdeu a eficácia sem ser convertida em lei.

Antes de finalizar, insurge-se também contra a aplicação de multa e de juros de mora sobre a parte dos débitos não compensados em face do indeferimento parcial, invocando o CTN, art. 100, III, combinado com seu parágrafo único.

Requer, ao final, seja deferido integralmente o Crédito Presumido do IPI, homologando-se na totalidade a compensação efetuada e, em caso contrário, seja afastada a cobrança de multa e de juros de mora (sobre a parcela do débito não compensado), sendo que caso se entenda pela necessidade de provas requer também “seja aberta oportunidade da Requerente se manifestar na instrução do feito e solicitar a produção” delas.

Anexei às fls. 157/162 cópia da informação fiscal referida na Manifestação de Inconformidade, com base na qual foi expedido o Despacho Decisório.

É o relatório.

Como resultado da análise do processo pela DRJ foi lavrada a seguinte ementa abaixo transcrita.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados IPI

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. VARIAÇÃO CAMBIAL. NÃO INCLUSÃO NA RECEITA DE EXPORTAÇÃO.

Para fins de cálculo do Crédito Presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363, de 1996, a variação cambial ocorrida entre a data de emissão da nota fiscal e a do embarque não integra o valor das exportações.

PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. EXCLUSÃO DESDE O INÍCIO. RECEITA OPERACIONAL BRUTA. EXCLUSÃO DESDE 26/03/2003.

No cálculo do Crédito Presumido do IPI o montante correspondente à exportação de produtos não tributados (NT) deve ser excluído da receita de exportação, desde o início do benefício, bem como da receita operacional bruta, a partir de 26 de março de 2003.

AQUISIÇÕES A NÃO CONTRIBUINTES DO PIS E COFINS. PESSOAS FÍSICAS. EXCLUSÃO.

Matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de pessoas físicas, que não são contribuintes de PIS Faturamento e Cofins, não dão direito ao Crédito Presumido instituído pela Lei nº 9.363/96 como ressarcimento dessas duas Contribuições, devendo seus valores ser excluídos da base de cálculo do incentivo.

PARCELA DO DÉBITO COM COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. MULTA E JUROS. INCIDÊNCIA.

Incidem sobre a parcela do débito não compensado multa e juros, nos termos da legislação de regência.

Neste processo, julgado pela DRJ de Recife juntamente com os processos relativos ao 2º e 4º trimestres de 2003, a Manifestação de Inconformidade foi julgada procedente em parte para determinar a exclusão do valor do produto não tributado (NT) da Receita Operacional Bruta para fins de cálculo do crédito presumido.

Irresignada com a decisão prolatada pela DRJ a ora Recorrente interpôs Recurso Voluntário por meio do qual reitera os argumentos já trazidos e submete a questão ao CARF.

Voto

Conselheiro Raphael Madeira Abad, Relator.

1. Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e a matéria é de competência deste Colegiado, razão pela qual deve ser conhecido.

2. Preliminar de nulidade do procedimento fiscal.

A Recorrente insurge-se contra o procedimento fiscal sob o argumento de que ele teria sido realizado por amostragem, e que isto violaria a certeza imprescindível ao lançamento.

Todavia, a utilização de amostragem para apuração de créditos por si só não tem o condão de gerar a nulidade do presente procedimento, eis que esta é condicionada a dois elementos, quais sejam (i) a demonstração de prejuízo e (ii) violação à norma que rege o processo administrativo fiscal.

No caso concreto não foi demonstrado qualquer prejuízo em relação ao procedimento utilizado pela fiscalização, devendo prevalecer o entendimento segundo o qual não há nulidade sem prejuízo. Tal inteligência é válida em todo o ordenamento jurídico pátrio, como se pode aferir pela leitura do recente aresto de lavra do Supremo Tribunal Federal, na relatoria do Ministro Luis Roberto Barroso.

ARE 1076820 SP - SÃO PAULO 0000026-21.2015.6.26.0137

5. Inexistência de ofensa ao princípio da identidade física do juiz, tampouco prejuízo à Agravante, sendo certo que no sistema de nulidade vigora o princípio *pas de nullité sans grief*, o qual dispõe que somente se proclama a nulidade de um ato processual quando houver efetivo prejuízo à parte devidamente demonstrado. Todavia, não ficou evidenciado nos autos qualquer prejuízo à parte ou à marcha processual.

Ademais, tratando-se de processo administrativo fiscal, normatizado pelo Decreto n. 70.235/1972, vigora a seguinte regra em relação à nulidade:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

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

A norma ora invocada está em consonância com a máxima segundo a qual não há nulidade sem prejuízo (*pas de nulité sans grief*), o que em outras palavras condiciona a declaração de nulidade dos atos administrativos à demonstração de efetivo prejuízo. Em outras palavras, a comprovação de prejuízo é condição necessária à declaração de nulidade.

Por este motivo, (i) não tendo sido demonstrado prejuízo, (ii) não tendo sido apontado vício do ato administrativo em relação à competência, (iii) não tendo sido suscitada preterição do direito de defesa, é de se afastar a preliminar de nulidade.

3. Mérito.

É sabido que a Lei 9.363/96 concedeu às empresas exportadoras crédito presumido do IPI, calculado sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador. Para tanto é necessário realizar duas operações, sendo que a primeira consiste em estabelecer um percentual entre a receita operacional bruta e a receita de exportação, para posteriormente aplicá-la sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem.

A Recorrente apresentou PER/DCOMP n. 25 121.69761.050704.1.5.01-2043 na qual aponta a existência de crédito de IPI, do qual requer ressarcimento.

Às e-fls. 73 encontra-se o Despacho Decisório por meio do qual, em 11.05.2009 houve a homologação parcial do crédito:

O crédito reconhecido rol insuficiente para compensar integralmente os débitos Informados pelo sujeito passivo, razão pela qual:

HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação dedarada no PER/DCOMP 00504.56157.031003.1.3.01-2552

NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP:

01167.13012.300704.1.3.01-0718

Não há valor a ser restituído/ressarcido para o(s) pedido(s) de restituição/ressarcimento apresentado(s) no(s) PER/DCOMP: 25121.69761.050704.1.5.01-2043

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 29/05/2009.

Sinteticamente, o despacho decisório homologou parcialmente a compensação declarada no PER/DCOMP 00504.56157.031003.1.3.01-2552 e não homologou a compensação declarada no PER/DCOMP 01167.13012.300704.1.3.01-0718 e indeferiu o pedido de ressarcimento do PER/DCOMP 25121.69761.050704.1.5.01-2043.

Irresignada com o Despacho Decisório a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade por meio da qual afirma tratar-se de pedido de ressarcimento do crédito presumido de IPI, como ressarcimento do PIS e COFINS incidentes sobre a aquisição de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no processo produtivo de bens destinados ao exterior, de que trata a Lei nº 9.363/96.

As glosas foram podem ser assim sintetizadas:

(i) Variação cambial - Receitas de exportação reconhecidas pela recorrente quando do embarque do produto exportado e não no momento da emissão da nota fiscal, que seriam, segundo a autoridade, receitas financeiras.

(ii) Receitas de exportação de produto classificado como "Não- Tributado" (NT) na TIPI; e

(iii) Insumos (cana-de-açúcar) adquiridos de pessoas físicas.

3.1. Créditos oriundos de aquisições de insumos de pessoas físicas

A Recorrente insurge-se quanto às glosas efetuadas sobre a parcela do crédito relativa a cana de açúcar adquirida de pessoas físicas, sob o entendimento de falta de previsão legal.

Esta matéria já foi objeto de análise pelo Superior Tribunal de Justiça que a decidiu em sede de Recursos Repetitivos (REsp nº 993.164/MG), tendo originado a Súmula STJ nº 494, com redação que não deixa margem a qualquer dúvida:

O benefício fiscal do ressarcimento do crédito presumido do IPI relativo às exportações incide mesmo quando as matérias primas ou os insumos sejam adquiridos de pessoa física ou jurídica não contribuinte do PIS/PASEP.

Tal entendimento já foi reiteradamente esposado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, merecendo destaque o Acórdão n. 3401006.140, proferido por unanimidade de votos em 24 de abril de 2019, de relatoria da Conselheira Mara Cristina Sifuentes:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para reconhecer o crédito referente a aquisições de pessoas físicas, em função do REsp nº 993.164/MG.

Com arrimo na inteligência do Superior Tribunal de Justiça e da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre o tema, voto por dar provimento a este capítulo recursal.

3.2. Momento da apuração do valor crédito

A Recorrente inicialmente computa o valor da venda das mercadorias quando da emissão das notas mas, diante de desvalorização do real, emite nota fiscal com o complemento do preço, levando em consideração o novo câmbio da data do embarque, e soma ambos valores para obter o valor da “receita de exportação”.

Esta glosa decorre do entendimento esposado pela fiscalização de que as variações cambiais negativas (desvalorização cambial) ocorridas entre a emissão da nota fiscal de venda e o embarque, e que geraram recebimentos suplementares, não podem ser computadas como receita de exportação.

A matéria é de conhecimento deste Colegiado, já tendo sido discutida diversas vezes, merecendo destaque o Acórdão 3201-005.507, de Relatoria da Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário em 23 de julho de 2019, verbis:

Variações cambiais

Nesse tópico a Recorrente questiona o fato de a Fiscalização, ao apurar a base de cálculo do crédito presumido de IPI sobre as receitas de exportação, deixou de considerar o valor das notas fiscais complementares, que correspondem à variação cambial ocorrida entre a emissão da Nota Fiscal inicial e o efetivo embarque das mercadorias.

Afirma que, devendo o acréscimo patrimonial ser apurado de acordo com o regime de competência, ele deve representar a receita obtida no momento da tradição da mercadoria importada, assim considerado o embarque destas para o exterior.

A matéria em exame também foi objeto do citado Acórdão nº 3302-004.437, proferido no processo nº 13854.000086/99-01, examinado de modo muito bem fundamentado pela Relatora. Desse modo, faço minhas as razões de decidir utilizadas:

2.3.2. Notas fiscais de exportação

A fiscalização glosou as notas fiscais complementares, emitidas pela Recorrente, por entender que tais valores seriam decorrentes de variação cambial e, como tal, eles devem ser reconhecidos como receitas financeiras, não podendo ser computados na apuração do crédito presumido do IPI.

A Recorrente alega que o entendimento da fiscalização está equivocado, pois a Lei nº 9.718/1998 não se aplica na situação em análise, pois, em seu caso, as notas complementares por ela emitidas decorrem da variação cambial ocorrida entre a data da venda e a do efetivo embarque das mercadorias, isto é, antes de a Recorrente adquirir o direito ao preço das operações realizadas. Fundamenta que a jurisprudência reconhece que oscilações dessa natureza compõem a receita de exportação, não se confundindo com meras variações cambiais do direito de preço.

E expressa, *in verbis*, fls. 424:

Ou seja, se a receita de exportação deve ser convertida com base na cotação da moeda estrangeira vigente na data de embarque das mercadorias ao exterior, e se este é o momento em que os respectivos valores devem ser registrados na contabilidade, não faz qualquer sentido lógico jurídico o argumento de que as variações de preço, decorrentes de flutuações no câmbio anteriores ao embarque não representam receita de exportação, mas sim receitas financeiras.

O Supremo Tribunal Federal no **RE 627.815/PR**, recebido sobre o regime de repercussão geral, assim decidiu:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.

I Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supra-legal máxima efetividade.

II O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas.

III – O legislador constituinte ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as “receitas decorrentes de exportação” conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto.

IV Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

V Assenta esta Suprema Corte, ao exame do leading case, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos.

VI Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal.

(grifos não constam no original)

No caso em análise, não se trata, portanto, de variação cambial "financeira", pois não se encontra no "contas a receber", mas sim de variação cambial da "receita de vendas", já que é contabilizada como receita de vendas, portanto, faz jus a Recorrente ao crédito presumido de IPI sobre as receitas de exportação acrescidas (ou reduzidas) da variação cambial anteriores à data de fechamento do câmbio. Conforme expressou, o Supremo Tribunal Federal: "O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços". Nesse sentido, já decidiu este Tribunal Administrativo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI.

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2002 A 31/03/2002 CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS.

INCABÍVEL O CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI SOBRE MERCADORIAS NÃO CONSUMIDAS NO PROCESSO PRODUTIVO.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI, INSUMOS, COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

INCABÍVEL O CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI SOBRE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES EXVI DA SUMULA Nº12 DO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI, BASE DE CÁLCULO.

VARIAÇÃO CAMBIAL.

AS VARIAÇÕES CAMBIAIS COMPLEMENTARES OBJETO DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL CONFORME DETERMINADO PELA LEGISLAÇÃO ADUANEIRA INTEGRAM A RECEITAS DE EXPORTAÇÃO PARA FINS DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI.

(CARF; 2ª Seção de Julgamento; 1ª Câmara; 2º Turma Ordinária; Acórdão nº 210200.157; Data do julgamento: 04/06/2009)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI
PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/07/2001 A 30/09/2001 CREDITO PRESUMIDO DE IPI, INSUMOS.

INCABÍVEL O CÁLCULO DO CREDITO PRESUMIDO DO IPI SOBRE MERCADORIAS NÃO CONSUMIDAS NO PROCESSO PRODUTIVO.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

INCABÍVEL O CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI SOBRE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES EXVI DA SUMULA Nº 12 DO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI, BASE DE CÁLCULO, VARIAÇÃO CAMBIAL.

AS VARIAÇÕES CAMBIAIS COMPLEMENTARES OBJETO DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL CONFORME DETERMINADO PELA LEGISLAÇÃO ADUANEIRA INTEGRAM A RECEITAS DE EXPORTAÇÃO PARA FINS DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI.

VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.VISTOS RELATADOS E DISCUTIDOS OS PRESENTES AUTOS.ACORDAM OS MEMBROS DO COLEGIADO, POR UNANIMIDADE DE VOTOS, EM DAR MOVIMENTO PARCIAL AO RECURSO, NOS TERMOS DO VOTO DO RELATOR.

(CARF; 3ª Seção de Julgamento; 3ª Câmara; 2ª Turma Ordinária; Acórdão nº 3302-00348; Data do julgamento: 18/03/2010)

Portanto, reforma-se a decisão da DRJ/Ribeirão Preto no que concerne a tal ponto para considerar a variação cambial como receitas de vendas, especificadas nas notas complementares, fls. 57 a 64.

Mais recentemente, também assim decidiu a CSRF, em processo do próprio contribuinte ora Recorrente:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/2001 a 30/06/2001

CRÉDITO PRESUMIDO. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. RECURSO REPETITIVO. REPRODUÇÃO DA DECISÃO DO STF. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RECEITA OPERACIONAL BRUTA. INCLUSÃO.

A receita originada da variação cambial positiva obtida nas exportações de produtos é considerada receita decorrente destas exportações, devendo ser incluídas na receita de exportação e na receita operacional bruta para efeito da apuração do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363, de 1996.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS NÃO INDUSTRIALIZADOS PELO PRODUTOR EXPORTADOR. COEFICIENTE DE EXPORTAÇÃO. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RECEITA OPERACIONAL BRUTA. INCLUSÃO. PORTARIA MF 38/97. POSSIBILIDADE.

No cálculo do crédito presumido de IPI, de que tratam a Lei nº 9.363/96 e a Portaria MF nº 38/97, as receitas de exportação de produtos não industrializados pelo contribuinte, incluem-se na composição tanto da Receita de Exportação-RE, quanto da Receita Operacional Bruta-ROB. Ou seja, incluem-se nos dois lados do coeficiente de exportação, no numerador e no denominador.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

(...)

(Acórdão nº 9303-006.963, Rel. Andrada Marcio Canuto Natal, julgado em 13/06/2018)

Desse modo, deve ser acolhido o pleito do contribuinte quanto ao direito de cômputo, no cálculo do crédito presumido do IPI, dos valores correspondentes às notas fiscais complementares, quando correspondentes à variação cambial existente entre a data de emissão da nota fiscal de venda e o efetivo embarque das mercadorias.

Efetivamente, não deve prosperar o entendimento segundo o qual os valores das notas fiscais complementares, que ajustam o valor do produto ao câmbio, sejam receitas cambiais.

Com arrimo em tais entendimentos voto no sentido de que seja dado provimento a este Capítulo Recursal para assegurar o direito de cômputo, no cálculo do crédito presumido do IPI, dos valores correspondentes às notas fiscais complementares, quando correspondentes à variação cambial existente entre a data de emissão da nota fiscal de venda e o efetivo embarque das mercadorias.

3.3. Incidência da multa.

A Recorrente insurge-se contra a aplicação de multa, eis que afirma haver realizado os atos levando-se em consideração interpretação razoável, e que isto seria uma prática reiterada, razão pela qual estaria albergado ainda pelo artigo 100 do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo

Contudo, muito embora efetivamente o Código Tributário Nacional preveja a possibilidade de exclusão de penalidades nas hipóteses de “práticas reiteradas”, a Recorrente não se desincumbiu do ônus de demonstrar que o fato por ela praticado subsume-se a este conceito, razão suficiente para que seja negado provimento a este capítulo recursal.

Conclusivamente, voto no sentido afastar a preliminar e, no mérito dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad