



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10920.001099/2004-71
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-007.847 – 3ª Turma
Sessão de 22 de janeiro de 2019
Matéria PIS/PASEP
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado EMPRESA BRASILEIRA DE COMPRESSORES S/A - EMBRACO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO. ADIANTAMENTOS SOBRE CONTRATOS DE CâMBIO (ACC) E DE CAMBIAIS ENTREGUES (ACE). DIREITO DE CRÉDITO.

Os juros e demais despesas cobrados pelas Instituições Financeiras nas operações de adiantamento sobre contrato de câmbio (ACC) e de cambiais entregues (ACE) dão direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS/Pasep não cumulativo, calculado na forma da redação original do inciso V, do art. 3º, da Lei nº 10.637/2002, eis que tais operações possuem natureza jurídica de financiamento às exportações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra Acórdão nº 3102-001.467, da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso, consignando a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO. ADIANTAMENTOS SOBRE CONTRATOS DE CÂMBIO (ACC) E DE CAMBIAIS ENTREGUES (ACE). DIREITO DE CRÉDITO.

Os juros e demais despesas cobrados pelas instituições financeiras nas operações de adiantamento sobre contrato de câmbio (ACC) e de cambiais entregues (ACE), dão direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS/Pasep de incidência não cumulativa, calculado na forma da redação original do inciso V, do art. 3º, da Lei nº 10.637/2002.”

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, trazendo, entre outros, que:

- Os contratos de adiantamento de câmbio e de adiantamento de cambiais entregues constituem, em verdade, antecipação do prego do contrato de compra e venda de moeda estrangeira, ou seja, são antecipações de contrato de câmbio, os quais tem incontroversa natureza de contrato de compra e venda, compra e venda de moedas;

-
- Tem-se que, no caso vertente, não ocorreu empréstimo de coisas fungíveis ou financiamento de algum investimento, mas sim adiantamento de preço em operação de compra e venda;
 - Por conseguinte, não há despesas financeiras decorrentes de contratos ou empréstimos que permitam a subsunção aos arts. 3º Lei 10.637/02 e 3º, V, da Lei 10.833/2003.

Em Despacho às fls. 509 a 511, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Contrarrazões ao recurso foram apresentadas pelo sujeito passivo, que trouxe, entre outros, que:

- Não há como se conhecer o Recurso Especial;
- Os valores decorrentes das operações de Adiantamentos sobre Contrato de Câmbio - ACC e de Adiantamento sobre Capitais Entregues - ACE realizadas se enquadram na descrição de despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos da pessoa jurídica, nos termos do art. 3º da Lei 10.833/03;
- Nestas operações ACCs, ocorre uma antecipação de recursos total ou parcial através de uma instituição financeira, do valor a ser exportado, anteriormente ao embarque da mercadoria;
- Nas ACEs, ocorre o chamado financiamento à exportação na fase pós embarque – o crédito é concedido quando a mercadoria já está pronta e embarcada, tendo como objetivo aproveitar a variação cambial e reduzir os custos financeiros para o exportador brasileiro.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, entendo que o recurso deva ser conhecido, pois observados os requisitos dispostos no art. 67 do RICARF/2015 – Portaria MF 343/2015 com alterações posteriores.

Eis que na decisão recorrida o Colegiado entendeu que os juros e demais despesas cobrados pelas instituições financeiras nas operações de adiantamento sobre contrato de câmbio (ACC) e de cambiais entregues (ACE), dão direito a crédito. Enquanto, no paradigma, o Colegiado entendeu que os contratos de câmbio e respectivos adiantamentos (ACCs) não se caracterizam como financiamentos, sendo incabível o direito de descontar créditos de despesas financeiras

Importante trazer que o contribuinte traz que o recurso não deva ser conhecido, alegando que o STF já havia se pronunciado, em sede de repercussão geral, sobre o tema. Cita, para tanto, o RE 627.815.

Não obstante ao ponto colocado pelo contribuinte, entendo que o RE 627.815 não tratou especificamente do ACC e ACE. O que afasto esse argumento.

Sendo assim, entendo que o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional deva ser conhecido.

Quanto à lide posta em recurso, compartilho do entendimento exposto no irretocável voto constante do acórdão recorrido – o que, peço licença para transcrevê-lo:

“Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Redator Designado

Reproduzo voto lido e discutido em sessão, que foi acompanhado pela integridade dos presentes, inclusive por este redator designado:

“Presentes os requisitos formais de admissibilidade recursal, passo ao respectivo exame.

Trata-se de recurso voluntário pelo qual a Recorrente pretende que lhe seja assegurada, dentro da sistemática não cumulativa de apuração da contribuição ao PIS/PASEP, a apuração de créditos sobre despesas as quais reputam ser financeiras, suscitando como esteio legal a norma jurídica do art. 3º, inciso V, da Lei n.º 10.637/2002, em sua redação vigente à época dos eventos.

A solução da controvérsia perpassa pela análise das operações de Adiantamentos de Contrato de Câmbio – ACC e de Adiantamento sobre Cambiais Entregues – ACE, especificamente no sentido de se saber se poderiam ser tratadas como operações de financiamentos ou empréstimos, a quem a norma jurídica acima citada assegurou a manutenção de créditos às respectivas despesas vinculadas.

Na decisão recorrida, a pretensão da contribuinte fora afastada pelas motivações contidas no trecho abaixo transcrito do referido acórdão:

‘Ocorre que as despesas financeiras tratadas no presente caso são decorrentes de contratos de Câmbio, ou seja, não são decorrentes de contratos firmados pelo sujeito passivo para obtenção de empréstimos ou financiamentos.

Assim, o Adiantamento de Contrato de Câmbio –ACC e o Adiantamento sobre Cambiais Entregues ACE, por constituírem-se consequência do contrato de câmbio propriamente dito, sendo, pois, uma operação de compra e venda de moeda estrangeira, escapam ao conceito de operação de crédito, estando, por isto, fora do alcance do dispositivo legal supratranscrito.

O próprio nome Adiantamento sobre Contrato de Câmbio ou Adiantamento sobre Cambiais Entregues está a indicar que se trata de uma operação de antecipação da moeda nacional que se faz ao exportador, relativa à moeda estrangeira adquirida pelos bancos. Não se trata de operação de crédito, não podendo, portanto, o adiantamento ser confundido com um financiamento concedido ao exportador.’

Investigando a natureza das operações versadas, constatamos, contudo, que razão não assiste a instância a quo, posto que se revestem os Adiantamentos de Contrato de Câmbio – ACC e os Adiantamentos sobre Cambiais Entregues – ACE de características diversas daquelas desenhadas no acórdão vergastado, reclamando, assim, por consequências diversas.

Embora admitindo que a nomenclatura eleita para as operações possa levar à confusão, como incorreu o acórdão recorrido, de que haveria um adiantamento do exportador (contribuinte) ao adquirente de seus bens, estou

convencido de que existe nas referidas operações um adiantamento financeiro por este último aquele primeiro.

Aliás, tratando-se de exportação de bens (mercadorias), fato este incontroverso, insensato seria imaginar, tal como fez a autoridade recorrida, que exatamente o exportador adiantasse recursos financeiros ao próprio adquirente, quando o trânsito de recursos se dá deste para aquele, como contraprestação ao negócio jurídico de compra e venda.

As operações designadas por Adiantamento sobre Contrato de Câmbio – ACC e Adiantamento sobre Cambiais Entregues – ACE são, na realidade, financiamentos efetivos à exportação, pois concedidos mediante cobrança de taxa de juros e de spread de risco, como forma de viabilizar a respectiva atividade, seja ela produtiva ou comercial.

Aliás, é o que se infere de nota explicativa sobre tais operações constante do sítio eletrônico do Ministério da Fazenda, em tópico sob o título “Mecanismos de Financiamento Privado a Exportação”, cujo texto reproduzimos:

‘Adiantamento sobre Contrato de Câmbio (ACC) e Adiantamento sobre Contrato de Exportação (ou sobre Cambiais Entregues) (ACE)

Os Adiantamentos sobre Contrato de Câmbio (ACCs) e Adiantamentos sobre Contratos de Exportação (ou sobre Cambiais Entregues) (ACEs) são as modalidades de financiamento a exportações mais difundidas no mercado, respondendo historicamente por mais da metade do volume de câmbio contratado. Em ambas as modalidades, o exportador recebe antecipação, parcial ou total, em moeda nacional do valor equivalente à quantia em moeda estrangeira comprada a termo pelo banco, descontada a uma taxa de juros internacional à qual é somado spread que embute o risco da operação. Essa antecipação de recursos representa importante incentivo à exportação, na medida em que dá meios ao exportador para custear o processo de industrialização e de comercialização a taxas inferiores às do mercado doméstico. A Circular BACEN 2.632/95, que regula a modalidade, determina que o fim precípua do mecanismo é o apoio financeiro à exportação.’

Apesar de serem modalidades idênticas quanto à forma de operação, os ACCs compreendem as operações pré-embarque (adiantamento até 180 dias antes do embarque, podendo ser estendido a 360 dias, para liquidação do

câmbio), ao passo em que os ACEs englobam as operações pós-embarque (até 60 dias após o embarque, podendo o prazo ser estendido até 180 dias).

Com isto, os ACCs destinam-se ao financiamento da produção, enquanto os ACEs destinam-se quase que exclusivamente à geração de capital de giro. Uma operação conjugada de ACC e de ACE obtém prazo de até 540 dias para liquidação.

Embora não vinculativas, de inestimável valor possuem as soluções de consulta colacionadas pela Recorrente, admitindo a tomada de créditos em relação as despesas vinculadas as operações em exame. Atente-se:

‘SOLUÇÃO DE CONSULTA nº 237 de 16 de Julho de 2004.

Órgão: Superintendência Regional da Receita Federal SRRF/10a Região Fiscal.

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: "REGIME NÃOCUMULATIVO. DIREITO DE CRÉDITO. ADIANTAMENTO SOBRE CONTRATO DE CÂMBIO (ACC).

Os juros pagos ou creditados a instituições financeiras domiciliadas no País, relativamente a operações de adiantamento sobre contrato de câmbio (ACC), bem como as variações cambiais passivas vinculadas a essas operações, dão direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS/Pasep apurada segundo o regime de incidência não cumulativa.

Esse direito extinguir-se-á a partir de 10 de agosto de 2004.

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins.

EMENTA: REGIME NÃOCUMULATIVO. DIREITO DE CRÉDITO. ADIANTAMENTO SOBRE CONTRATO DE CÂMBIO (ACC).

Os juros pagos ou creditados a instituições financeiras domiciliadas no País, relativamente a operações de adiantamento sobre contrato de câmbio (ACC), bem como as variações cambiais passivas vinculadas a essas operações, dão direito a crédito a ser descontado da Cofins cobrada segundo o regime de incidência não cumulativa. Esse direito extinguir-se-á a partir de 10 de agosto de 2004"

SOLUÇÃO DE CONSULTA nº 208 de 14 de Novembro de 2003

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: "ADIANTAMENTO SOBRE CONTRATO DE CÂMBIO (ACC). PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO.

DIREITO DE CRÉDITO.

Os juros cobrados pelas instituições financeiras nas operações de adiantamento sobre contrato de câmbio (ACC), bem como as variações cambiais passivas relativas a essas operações dão direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS/Pasep de incidência não cumulativa, calculado na forma da lei'.

Pois bem. Não tendo como se negar às operações examinadas a natureza de financiamentos, tem-se como consectário lógico a admissão, na forma do então vigente redação do inciso V, art. 3º, da Lei n. 10.637/2002, do desconto de créditos decorrentes da sistemática não cumulativa de apuração da contribuição ao PIS, referentes a todas as despesas vinculadas a tais operações, naturalmente juros, spread de risco e demais taxas incidentes sobre elas.

Confira-se a redação da citada norma legal, cujo texto não deixa margens à interpretação diversa:

‘Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

V despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e o valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte SIMPLES; ’’.

De fato, evidente:

- Ser o ACC – Adiantamento sobre Contrato de Câmbio uma modalidade de financiamento pré-embarque necessário à produção do bem a ser exportado;
- Ser o ACE – Adiantamento sobre Cambiais Entregues uma modalidade de financiamentos pós-embarque que possibilita a concessão de melhores prazos para o seu cliente no exterior. Tal financiamento ocorre com a contratação de câmbio de exportação

após o embarque da mercadoria e a entrega das cambiais – documentos de embarque.

Frise-se o disposto na Circular 3418/08 alterada pela Circular 3.444/09 – que caracteriza as operações como financiamento, bem como todas as análises de Câmbio externo feitas pelo BACEN.

Ademais, em Solução de Consulta 10/06 da 9ª Região Fiscal – a **RFB NOVAMENTE ATESTOU QUE O ACC TEM NATUREZA JURÍDICA DE FINANCIAMENTO À EXPORTAÇÃO**. Eis a íntegra da Solução (Grifos meus):

“[...]

11.1 Segundo a definição constante da publicação do Banco Central do Brasil – Bacen denominada “Consolidação das Normas Cambiais (CNC)”, em seu capítulo 5 – Exportação, e título 3 – Adiantamentos sobre Contratos de Câmbio, disponível no endereço eletrônico

<<http://www4.bcb.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vi=d=nms+DececLegis:idxDececLegis>>, tem-se que:

1 – O adiantamento sobre contrato de câmbio constitui antecipação parcial ou total por conta do preço em moeda nacional da moeda estrangeira comprada a termo, devendo ter a sua concessão pelos bancos e utilização pelos exportadores dirigida para o fim precípuo de apoio financeiro à exportação. (acesso em 11 de janeiro de 2006)

11.2 Na mesma linha, o manual denominado “Exportação Passo a Passo”, elaborado pela equipe do Departamento de Promoção Comercial (DPR) do Ministério das Relações Exteriores, disponível no endereço eletrônico <<http://www.braziltradenet.gov.br/publicacoes/arquivos/ExportacaoPassoAPasso.pdf>> (acesso em 11 de janeiro de 2006), em sua página 91, assim esclarece:

*14.2 . Adiantamento sobre Contrato de Câmbio – ACC Este tipo de **financiamento**, colocado à disposição das empresas exportadoras pela rede bancária, permite ao exportador obter recursos financeiros antes do embarque da mercadoria, a taxas de juros internacionais mais um spread. Com o Adiantamento Sobre Contrato de Câmbio (ACC), poderá o*

exportador contar antecipadamente com recursos para a produção do bem a ser exportado. O ACC pode ter o prazo de até 360 dias anteriores à data prevista para o embarque da mercadoria. A taxa reduzida do ACC proporcionará à empresa menores custos de produção e, conseqüentemente, maior competitividade, além de ganhos pelas aplicações financeiras no mercado interno. Ao obter um ACC, o exportador deve estar seguro de que o produto será embarcado dentro do prazo previsto, caso contrário, terá que devolver ao banco o valor do ACC, com correção monetária, diferenças cambiais, multa e outros encargos. (sem o destaque no original)

11.3 Ainda, é relevante o contido no texto “Mecanismos de Financiamento Privado a Exportações”, disponível na página da Secretaria de Assuntos Internacionais – SAIN do Ministério da Fazenda, na “Internet” (<<http://www.fazenda.gov.br/sain/>>), no “menu” lateral “Financiamento às Exportações” (acesso em 11 de janeiro de 2006), a seguir transcrito:

*Os **Adiantamentos sobre Contrato de Câmbio (ACCs)** e Adiantamentos sobre Contratos de Exportação (ou sobre Cambiais Entregues) (ACEs) são as **modalidades de financiamento** a exportações mais difundidas no mercado, respondendo historicamente por mais da metade do volume de câmbio contratado. Entre 1994 e 1996, cerca de 90% do total do câmbio de exportação foi contratado por intermédio de ACC/ACE (87,6% em 1994, 89,1% em 1995 e 87,4% em 1996), participação que reduziu-se a cerca de 60% entre 1997 e 1998 (61,0% em 1997 e 57,6% em 1998), 50% entre 1999 e 2000 (49,4% em 1999 e 49,8% em 2000) e 41,3% em 2001. Em ambas as modalidades, o exportador recebe antecipação, parcial ou total, em moeda nacional do valor equivalente à quantia em moeda estrangeira comprada a termo pelo banco descontada a uma taxa de juros internacional à qual é somado spread que embute o risco da operação.*

[...]

*Apesar de serem modalidades idênticas quanto à forma de operação, os ACCs compreendem as operações pré-embarque (adiantamento até 180 dias antes do embarque, podendo ser estendido a 360 dias, para liquidação do câmbio), ao passo em que os ACEs englobam as operações pós embarque (até 60 dias após o embarque, podendo o prazo ser estendido até 180 dias). Com isto, **os ACCs destinam-se ao financiamento da produção**, enquanto os ACEs destinam-se quase que exclusivamente à geração de capital de giro.*

Uma operação conjugada de ACC e de ACE obtém prazo de até 540 dias para liquidação

11.4 Resulta claro, dessa forma, que o ACC tem natureza jurídica de financiamento, tratando-se de financiamento às exportações.

[...]

Sendo assim, considerando à época dos fatos, é de se permitir o direito ao crédito das contribuições não cumulativas sobre os juros e demais despesas cobrados pelas instituições financeiras nas operações de adiantamento sobre contrato de câmbio (ACC) e de cambiais entregues (ACE), nos termos do art. 3º, inciso V, da Lei 10.637/2002 – vigente à época.

Em vista de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama