



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10920.001606/2004-76
Recurso nº 271.228 Voluntário
Acórdão nº **3801-000.700 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 07 de abril de 2011
Matéria COFINS NÃO-CUMULATIVA
Recorrente EMBRACO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. ADIANTAMENTO DE CONTRATO DE CÂMBIO VINCULADO À EXPORTAÇÃO.

Os valores recebidos a título de antecipação de contrato de câmbio vinculado à exportação (ACC e ACE) não geram direito a crédito na apuração da Cofins não-cumulativa, considerando que tais operações não correspondem a empréstimo ou financiamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, [por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Leonardo Mussi da Silva e Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo.]

(assinado digitalmente)

Magda Cotta Cardozo

Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Magda Cotta Cardozo, Flávio de Castro Pontes, José Luiz Bordignon, Leonardo Mussi da Silva e Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ/Curitiba - PR, abaixo transcrito:

*“Trata o processo de Pedido de Ressarcimento de Créditos da COFINS – Mercado Externo (fl. 245), protocolizado em 13/04/2005, relativo ao 2º trimestre/2004, apurado no regime de incidência não-cumulativa, com fundamento na Lei nº 10.833, de 2003, no montante de **R\$ 8.135.866,89**. A parcela do referido crédito tributário correspondente a **R\$ 7.667.109,49** foi utilizada para compensação mediante a apresentação das DCOMP de fls. 01/02 e 06/11.*

*A DRF em Joinville/SC, por meio do Despacho Decisório de fls. 248/251, a partir das informações fornecidas pela interessada, deferiu parcialmente a solicitação, reconhecendo o crédito no valor de **R\$ 7.704.362,80**, e autorizando a compensação e pagamento até o limite do crédito reconhecido.*

De acordo com o referido despacho decisório, a parcela não deferida consiste:

1. Na glosa parcial, relativamente ao mês de abril de 2004, dos créditos relativos a despesas financeiras de empréstimos e financiamentos concernentes aos valores declarados a título de Juros s/ Financiamento de Capital de Giro, Juros s/ Exportação, Variação Cambial ACE e Variação Cambial ACC, por não se enquadrarem na descrição de despesas financeiras do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, quais sejam, despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica;

2. Na glosa total, relativamente aos meses de maio e junho de 2004, dos créditos relativos a despesas financeiras de empréstimos e financiamentos registradas a título de Outras Operações com Direito a Crédito, tendo em vista a nova redação do art. 3º, V, da Lei nº 10.833/2003, dada pelo art. 21 da Lei nº 10.865/2004, que não mais permite o crédito das despesas financeiras;

3. Na glosa parcial dos créditos relativos a despesas de aluguéis pagos a pessoas jurídicas, devido à apuração sob o regime de competência das despesas, segundo seus períodos de locação.

À fl. 261, em atendimento ao Despacho Decisório de fls. 248/251, consta a informação a respeito da efetivação das compensações consignadas nas DCOMP de fls. 01/02 e 06/11,

bem como da existência de saldo credor remanescente no valor de R\$ 37.253,31.

Cientificada do despacho decisório de fls. 248/251 e do procedimento de compensação informado à fl. 262 em 18/04/2005 (AR, fl. 263), a interessada, por intermédio do procurador habilitado (fls. 274/276), apresentou, em 17/05/2005, a tempestiva manifestação de inconformidade de fls. 266/273, cujo teor será a seguir sintetizado:

- *De início, após fazer referência às glosas procedidas pela autoridade fiscal, diz que o recorrido despacho decisório deve ser reformado no que diz respeito à glosa dos créditos relativos às despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica;*
- *Quanto ao direito, alega que as despesas financeiras, incorridas até o mês de abril de 2004, decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoas jurídicas podem ser descontadas como créditos na apuração da COFINS, de acordo com o art. 3º, V, da Lei nº 10.833/2003, e que os valores de operações de Adiantamentos sobre Contratos de Câmbio – ACC e de Adiantamentos sobre Cambiais Entregues – ACE enquadram-se efetivamente na descrição de despesas financeiras constante do mencionado dispositivo legal, em conformidade com os art. 375 e 377 do Decreto nº 3.000/99 (RIR) e art. 9º da Lei nº 9.718/98. Argumenta, ainda, que os Juros sobre Exportação referem-se aos juros cobrados pelas instituições financeiras domiciliadas no país, relativamente às operações de Adiantamento de Contrato de Câmbio -ACC e Adiantamento sobre Cambiais Entregues – ACE. Neste sentido cita as Consultas SRRF/10ºRF nº 208/2003 e 237/2004;*
- *Requer, pelo exposto, seja reconhecido o direito creditório da parcela correspondente aos valores declarados no demonstrativo de apuração da COFINS – Outras Operações com Direito à Crédito – mês abril de 2004, relativos a Juros sobre Exportação, Variação Cambial ACE e Variação Cambial ACC.”*

A DRJ/Curitiba - PR negou a pretensão do contribuinte (fls. 303 a 308), conforme ementa abaixo transcrita:

COFINS NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS.

As despesas financeiras sobre contratos de câmbio não dão direito a crédito para ser descontado da COFINS apurada segundo o regime de incidência não-cumulativa.

O contribuinte apresentou, tempestivamente, recurso voluntário (fls. 311 a 321), trazendo as seguintes alegações, em síntese:

1. *O direito a crédito de Cofins decorre da natureza não-cumulativa da cobrança do tributo, prevista expressamente no art. 1º da Lei nº 10.833/2003;*

2. Anteriormente à alteração promovida pela Lei nº 10.865/2004, era possível descontar créditos de despesas financeiras decorrentes de empréstimos da apuração da Cofins;

3. Logo, o direito ao desconto dos referidos créditos, antes da alteração do dispositivo não pode ser recusado pela RFB, sob pena de contrariar a legislação vigente à época dos fatos;

4. O entendimento de que tais créditos não se incluíam no conceito de créditos de despesas financeiras encontra-se equivocado;

5. Cabe evidenciar o enquadramento das variações cambiais de adiantamentos relativos a contrato de câmbio, das variações cambiais de adiantamentos de cambiais entregues e dos juros sobre exportação cobrados por instituições financeiras como “despesas financeiras”, previstas no RIR, art. 377 – variações passivas, observado o parágrafo único do art. 375;

6. A natureza de tais despesas e sua aplicação na apuração da Cofins é prevista no art. 9º da Lei nº 9.718/98;

7. Assim, conclui-se que os valores decorrentes de tais operações realizadas pela recorrente se enquadram na descrição de despesas financeiras, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.833/2003;

8. As operações de adiantamentos sobre contratos de câmbio (ACC) são consideradas financiamentos e produção exportável, do mesmo modo que as operações de adiantamentos sobre cambiais entregues (ACE);

9. Não procede o entendimento da autoridade julgadora de que não se trata aqui de operação de crédito, não podendo o adiantamento ser confundido com um financiamento concedido ao exportador;

10. Tanto o ACC, como o ACE se tratam de financiamentos efetuados por exportadores junto às instituições financeiras (contrato de crédito), regulados por norma do BACEN que se refere ao adiantamento como operação vinculada à utilização de crédito obtido junto a instituição financeira;

11. Em diversas consultas formuladas à SRRF/10ª RF, a RFB considerou que tanto os juros cobrados pelas instituições financeiras, quanto as variações cambiais passivas relativas a esse tipo de financiamento dão direito a crédito no regime não-cumulativo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Magda Cotta Cardozo, Relator

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Inicialmente, cabe ressaltar, como já o fez a decisão de 1ª instância, que o recurso interposto pelo contribuinte abrange apenas a glosa feita pela Fiscalização na base de cálculo dos créditos relativos a “Outras Operações com Direito a Crédito”, no mês de abril de 2004, correspondente aos valores relativos a “Juros sobre Financiamento Capital de Giro”, “Juros sobre Exportação”, “Variação Cambial ACE” e “Variação Cambial ACC”. Relativamente às demais glosas (meses de maio de junho de 2004), o contribuinte nada alega.

A questão única a ser abordada nos presentes autos diz respeito à natureza dos valores glosados, entendendo a Fiscalização que estes não se enquadram na descrição de despesas financeiras do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 (despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos), não podendo, portanto, compor a base de cálculo dos créditos.

O colegiado de 1ª instância concluiu que as despesas em questão não são decorrentes de contratos firmados para obtenção de empréstimos e financiamentos, mas de contratos de câmbio, operação de compra e venda de moeda estrangeira, não se incluindo no conceito de operação de crédito.

O contribuinte, por sua vez, entende que a Variação Cambial ACC é considerada financiamento à produção exportável, pré-embarque, do mesmo modo que a Variação Cambial ACE, pós-embarque. Afirma, ainda, que os Juros sobre Exportação são relativos às operações em questão, tendo a mesma natureza daquelas operações.

Sobre a apuração dos créditos de Cofins no regime não-cumulativo, dispunha a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

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;

(...) (Grifou-se)

Posteriormente, tal dispositivo foi alterado pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, nos seguintes termos:

(...)

V - 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;

(...)

Sobre os efeitos no tempo de tal alteração, dispôs a mesma norma que:

Art. 46. Produz efeitos a partir do 1º (primeiro) dia do 4º (quarto) mês subsequente ao de publicação desta Lei o disposto:

I - nos arts. 1º, 12, 50 e art. 51, incisos II e IV, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com a redação dada pelo art. 21 desta Lei;

(...)

Art. 53. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do dia 1º de maio de 2004, ressalvadas as disposições contidas nos artigos anteriores.

Como se vê, a possibilidade do desconto de créditos vinculados a despesas decorrentes de empréstimos e financiamentos vigorou até o período de apuração abril de 2004, considerando que o artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, alterado pelo artigo 21 da Lei nº 10.865/2004, não foi relacionado no artigo 46 desta última, incluindo-se, portanto, na regra prevista em seu artigo 53.

Assim, resta definir se as despesas glosadas no período abril de 2004 enquadram-se na previsão legal para a apuração de créditos.

Conforme mencionam a decisão de 1ª instância e também a recorrente, os valores relativos à Variação Cambial ACE e à Variação Cambial ACC correspondem a antecipações ao exportador, efetuadas pela instituição financeira responsável pelo contrato de câmbio para fins de exportação, do valor a ser recebido por ele, quando da efetivação da operação de exportação de mercadoria para o exterior, sendo que o ACE se refere à antecipação realizada anteriormente ao embarque, e o ACC após.

Deste modo, apesar de se tratar a operação em análise inegavelmente de operação de crédito, uma vez que se trata de antecipação de valor vinculado a evento futuro, não se traduz, no entanto, nem em financiamento, nem em empréstimo, considerando que estes últimos correspondem a um compromisso entre partes de que um determinado bem será emprestado ao devedor pelo credor, por um determinado período de tempo, devendo, ao final, ser devolvido, o que não ocorre no presente caso.

Não se pode pretender equiparar operações essencialmente distintas, pois, enquanto na hipótese de empréstimo e financiamento, o tomador detém um bem do credor (geralmente instituição financeira), durante determinado tempo, devendo, ao final, entregar tal bem, nos presentes autos trata-se de antecipação, pela instituição financeira, do valor por ela devido ao exportador, por conta de operação futura. Apenas na hipótese da não efetivação da operação de exportação, a empresa não teria direito ao valor, cabendo sua devolução.

Por fim, observe-se que o empréstimo distingue-se do financiamento pelo fato de que, neste último, os valores recebidos pelo tomador estão vinculados à aquisição de bem específico, ou à prestação de serviço específico, enquanto que no primeiro não há vinculação à utilização do valor emprestado.

A legislação e a doutrina citadas pela recorrente não socorrem sua pretensão, como se verá.

Os artigos 375 e 377 do RIR/99, bem como o artigo 9º da Lei nº 9.718/98, citados pela empresa, apenas determinam que as variações monetárias decorrentes de direitos de crédito ou de obrigações em função da taxa de câmbio devem ser consideradas como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso. Nos presentes autos não se discute a condição de despesa ou receita financeira de tais variações. As disposições normativas citadas pelo contribuinte, na verdade, não se aplicam ao presente caso, uma vez que não se trata aqui das referidas variações, mas de antecipação de valor vinculado a contrato de fechamento de câmbio decorrente de operação de exportação.

As normas em tela dizem respeito a receitas ou despesas do contribuinte, vinculadas a seu direito de crédito ou a obrigação por ele contraída, lastreados na variação da taxa de câmbio, não se aplicando, desta forma, à presente situação.

Também a norma do Banco Central citada pela recorrente não corrobora seu entendimento, uma vez que se refere às operações em questão como operação de crédito, não se confundindo esta, no entanto, como já dito, com operação de empréstimo ou financiamento, mais específicas, expressamente relacionadas pela norma.

Já a doutrina citada pela empresa apenas confirma o entendimento demonstrado neste voto, pois define “antecipação” como adiantamento, distinguindo tal termo da operação de “financiamento”, caracterizando o autor o financiamento como espécie do gênero “antecipação”. Sendo este espécie daquela, não se pode entender que se tratam de operações idênticas, possuindo, cada uma, sua especificidade.

Considerando que a Lei nº 10.833/2003 relacionava especificamente as operações de financiamento e empréstimo em seu artigo 3º-V, e não operações de crédito em geral, não se pode entender que as operações aqui analisadas estão abrangidas por tal norma, sendo, portanto, incabível a inclusão de tais valores na apuração dos créditos de Cofins não-cumulativa.

Quanto aos juros sobre exportação, sendo estes vinculados às operações acima analisadas, como o próprio contribuinte afirma, possuem a mesma natureza daquelas, não decorrendo, portanto de empréstimo ou financiamento, mas de antecipação.

Por todo o acima exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Magda Cotta Cardozo

Processo nº 10920.001606/2004-76
Acórdão n.º **3801-000.700**

S3-TE01
Fl. 339

CÓPIA