



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

Processo nº 13866.000306/2002-06
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-004.709 – 3ª Turma
Sessão de 21 de março de 2017
Matéria CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. RECEITA DE EXPORTAÇÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado USINA SÃO DOMINGOS AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2000 a 31/12/2000

CRÉDITO PRESUMIDO DA LEI 9.363. BASE DE CÁLCULO. MONTANTE DA RECEITA DE EXPORTAÇÃO.

Inclui-se no montante da receita de exportação a parcela correspondente à desvalorização da moeda nacional em relação à objeto do contrato ocorrida entre a data de saída da mercadoria do estabelecimento do exportador e a data do efetivo embarque para o exterior, receita de venda que é, nos termos da Portaria MF 356/88, que não é incompatível com a legislação específica do crédito presumido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

Júlio César Alves Ramos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício)

Relatório

Neste processo discute-se se o valor correspondente à variação da moeda nacional em relação à estrangeira tomada como referência em contratos de exportação integra a receita das vendas para efeito de apuração da base de cálculo do crédito presumido de IPI instituído pela Lei 9.363/96.

A decisão guerreada entendeu que sim, nos termos de sua ementa:

RECEITA DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL.

A variação cambial integra a receita bruta de exportação, conforme Portaria No. 356 DE 05 /12 /1988, do MINISTÉRIO DA FAZENDA PUBLICADO NO DOU EM 07 /12 /1988. Considera-se receita de exportação o valor relativo à data do efetivo embarque.

E em seu voto, a i. relatora pontua:

Conforme normativo do Ministério da Fazenda, a variação cambial integra a receita bruta de vendas nas exportações, senão vejamos a Portaria No. 356 DE 05 /12 /1988, MINISTÉRIO DA FAZENDA - MF PUBLICADO NO DOU NA PAG. 03133 EM 07 /12/1988:

“Define critério de conversão de moeda estrangeira para efeito de registro da receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais.

O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto nos artigos 290 e 293 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n 285.450, de 4 de dezembro de 1980.

RESOLVE:

I A receita Bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais será determinada pela conversão, em cruzados, 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.

4

1.1 Entende-se como data de embarque dos produtos para o exterior aquela averbada pela autoridade competente, 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 monetárias passivas ou ativas.”

Desta forma, somente a partir do momento que se dá o reconhecimento da receita de exportação (o que ocorre no momento do embarque), o contribuinte poderá contabilizar a respectiva receita em seus livros contábeis/ fiscais e, portanto, proceder o cálculo do crédito presumido do IPI.

Já os paradigmas colacionados pela Fazenda Nacional, reafirmando entendimento já expresso por diversas vezes pela SRF, a entenderam excluída. Os argumentos que a douta PFN quer ver ratificados estão transcritos em seu recurso:

A título de ilustração, e por bem elucidar o assunto ora tratado, mister transcrevermos parte do voto exarado pelo Conselheiro José Antônio Francisco, Relator do Acórdão nº 201-79228:

"(...) Quanto as variações cambiais ativas e passivas, a interpretação da recorrente é equivocada.

O objetivo da razão entre receitas de exportação e receita bruta de vendas é obter a proporção das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que são utilizados em produtos exportados.

Por isso mesmo é que a razão deve ser feita em relação as receitas de vendas, não se podendo incluir outras receitas.

Os valores a serem adotados *devem ser* os que constaram das notas fiscais, para que se obtenha uma proporção mais realista, o que esta de acordo com o art. 3º da Lei nº9.363, de 1996.

A inclusão das variações cambiais implicaria a consideração de uma receita financeira, que distorceria completamente a proporção.

A distorção ocorreria porque, obviamente, os efeitos da variação do câmbio, que se referem a situações futuras e incertas, projetariam-se sobre a apuração da proporção. Note-se, ademais, que a eventual variação do câmbio acarretaria *alterações* na formação dos *preços* à época de sua constatação e não em relação a fatos passados.

Veja-se que a conceituação de receita operacional bruta poderia implicar, em principio, uma distorção, se nela fossem incluídas as mencionadas variações, *sem a* devida inclusão na receita de exportação.

Entretanto, a Instrução Normativa SRF nº 419, de 10 de maio de 2004, art. 17, I, claramente conceituou a receita operacional bruta como "o produto da venda de produtos industrializados de produção da pessoa jurídica, nos mercados interno e externo", não deixando margem para a inclusão das outras receitas na apuração.

Portanto, improcede a inclusão das variações cambiais ativas e passivas na apuração do incentivo, tanto na receita operacional bruta *como* na receita de exportação.(...)"

Embora a empresa tenha sido cientificada do acatamento do recurso fazendário, não identifiquei nos autos contrarrazões.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

Entendo ter sido comprovada a divergência, muito embora seja ela, a meu ver, mais aparente do que real.

Com efeito, o que a empresa fez foi considerar **como receita de venda**, nos precisos termos da Portaria transcrita na íntegra pela dra. Angela Sartori, o valor que surge em face de uma desvalorização da moeda nacional frente àquela em que contratada a exportação. Ela não pretende, pois, incluir variação cambial alguma, como dito no paradigma.

Todo o imbróglio advém, pois, de entender-se que essa parcela é uma variação cambial, receita financeira, então.

Não é.

Mas, como estão ambas as decisões cuidando da mesma parcela - dando-lhe nomes diferentes e desses nomes extraindo díspares conclusões - entendo materializada a divergência e conheço do recurso.

Como já adiantado, parece-me que a melhor interpretação é a empreendida na decisão atacada, ainda que seja forçoso reconhecer que não é ela a dominante neste colegiado. Explico-me.

O ato regulamentar que embasou o raciocínio da dra. Angela, embora explicitamente direcionado ao IRPJ e à CSLL, nada mais fez, a meu sentir, do que aplicar os princípios contábeis geralmente aceitos à sempre controvertida questão do reconhecimento da receita obtida com a venda de produtos para o exterior.

E vale desde logo repetir que o seu desiderato é definir:

*critério de conversão de moeda estrangeira para efeito de
registro da receita bruta de vendas nas exportações de produtos
manufaturados nacionais*

Ele não se limita, pois, a definir, simplesmente, "receita de exportação", mas a apurar a receita de vendas decorrente de uma exportação.

Como é de conhecimento geral, os princípios contábeis sempre preconizaram, entre outras coisas, que a) a contabilidade deve ser elaborada em moeda nacional, b) a receita deve ser reconhecida quando todos os custos e despesas a ela necessários já possam ser confiavelmente reconhecidos e c) já tenham sido transferidos ao comprador os riscos mais relevantes relacionados a sua propriedade. É o que, em suma, preceitua hoje o CPC 30¹, no que, entretanto, apenas repete diversos normativos anteriores.

¹ Venda de bens

Ora, quando se trate de uma venda no mercado interno, a aplicação desses critérios não traz, regra geral, maiores dúvidas, que ficam restritas, quase sempre, às exceções relacionadas a antecipações de pagamento ou postergações de entrega.

Em se tratando, porém, de uma venda contratada em moeda estrangeira, e dada a oscilação do valor da moeda nacional em relação a ela, crucial estabelecer-se quando a primeira deve ser convertida na segunda. Foi o que fez, e bem, o ato expedido pelo Ministro da Fazenda.

Com efeito, os critérios acima mencionados somente se perfazem, como regra geral, quando a mercadoria é efetivamente embarcada para o exterior. Realmente, é somente aí que os riscos mencionados são afinal transferidos e é também somente aí que o valor contratado (ao menos nos contratos gravados com a cláusula FOB) é, por inteiro e indubitavelmente, de direito do vendedor.

Como sempre, há exceções, mas que não afetam significativamente o raciocínio adotado na Portaria ministerial. É que nas exportações com cláusula CIF o segundo requisito só se aprimora mesmo em momento ainda posterior - a chegada da mercadoria no porto indicado no contrato.

Nunca, porém, ao que saiba eu, ele ocorre na saída do estabelecimento exportador: isso requereria que o comprador no exterior de algum modo assumisse o risco de buscar a mercadoria aí.

Concluo, assim, que o ato ministerial corretamente aplicou os princípios contábeis à hipótese.

Defendem alguns, no entanto, que ele não se aplicaria ao crédito presumido por não haver norma expressa na legislação específica prevendo-o. E é fato que não há. A lei 9.363, realmente, somente previu a adoção subsidiária da legislação do IR para o estabelecimento do conceito de receita operacional bruta (art. 3º, p.u.). No que concerne à receita de exportação, o mesmo dispositivo legal a submeteu à regulamentação direta pelo Ministro da Fazenda.

E ao exercer essa competência², é igualmente certo, não se fez referência ao ato já existente, mas, "diferentemente", se definiu:

II - receita bruta de exportação, o produto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, de mercadorias nacionais

14. A receita proveniente da venda de bens deve ser reconhecida quando forem satisfeitas todas as seguintes condições:

- (a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens;
- (b) a entidade não mantenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos em grau normalmente associado à propriedade e tampouco efetivo controle sobre tais bens;
- (c) o valor da receita possa ser mensurado com confiabilidade;
- (d) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade; e
- (e) as despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser mensuradas com confiabilidade.

² Portaria MF 38/97, art. 2º, § 15, inciso II

Por isso é que os defensores da exclusão da parcela consideram que ela não está aí contemplada. Penso diferente, com as vênias de praxe.

É que, como já mencionado acima, a parcela aqui discutida integra sim "o produto da venda para o exterior". E isso porque, ao constata-la, a exportadora é obrigada a emitir nota fiscal complementar na qual a destaca "como complemento de preço". Repito, não há registro de variação cambial a esse título.

A obrigatoriedade dessa emissão, até onde sei, provém das legislações estaduais de ICMS, mas pode-se perfeitamente entendê-la contemplada também na legislação do IPI³, embora seja certo que o dispositivo não foi concebido pensando numa exportação, que nunca foi tributada, *stricto sensu*, por aquele imposto.

Não vejo sentido, pois, *concessa venia*, no argumento de que a parcela não poderia ser considerada por ser "receita financeira".

Outro argumento usado diz com a própria literalidade do caput do art. 3º da Lei 9.363⁴. Entendem seus proponentes que, ao fazer menção à legislação das contribuições com base nas notas fiscais emitidas pelo fornecedor, estaria a afastar tal parcela. Além do que já disse antes, vale complementar que o dispositivo apenas está a cuidar da relação entre o exportador e o seu fornecedor de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, e não das vendas praticadas pelo primeiro. De todo modo, constam elas de nota fiscal regularmente emitida por ele.

Por fim, em algumas considerações sobre o tema faz-se menção também à norma do inciso II do próprio ato ministerial em discussão:

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 monetárias passivas ou ativas.

Por tudo quando já foi dito, é de se concluir que esse dispositivo não está cuidando da parcela aqui discutida, até porque, se o fizesse, haveria uma contradição interna no ato. Mas não há contradição alguma: esse inciso está cuidando da variação que ocorre entre a data do fechamento do câmbio e a do embarque e não entre a da saída e a do embarque.

E são mesmo duas fases distintas quando se reconhece que, como regra, o fechamento do câmbio, operação que consiste na efetiva conversão, por instituição financeira, do valor em moeda estrangeira a que faz jus o exportador, só ocorre após o embarque das mercadorias. Relembre-se que a prova do embarque, por meio do conhecimento de transporte internacional, é, até mesmo, exigida pelo Banco Central.

Claro que o fechamento, excepcionalmente, pode ocorrer antes. Isso se dá quando acordo entre as partes prevê que todo, ou parcela do, preço seja enviado ao exportador antes do embarque. Trata-se, como dito, de exceção e que, no meu sentir, em nada afeta o que

³ RIPI, Decreto 4544/2002:

Art. 333. A Nota Fiscal, modelos 1 ou 1-A, será emitida:

(...)

X - no reajustamento de preço em virtude de contrato escrito de que decorra acréscimo do valor do produto

⁴ Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Processo nº 13866.000306/2002-06
Acórdão n.º **9303-004.709**

CSRF-T3
Fl. 5

discutimos aqui, pois em tais casos o valor recebido deve ser tratado como antecipação de recebimento, no passivo, e não como receita de nenhum tipo.

Com essas considerações, ratifico o entendimento esposado na decisão combatida pela Fazenda Nacional, negando provimento ao seu recurso.

É como voto.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS - Relator