



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10840.001434/2003-40
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-005.509 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de julho de 2019
Recorrente VIRALCOOL AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

VENDAS PARA EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

Diante do conceito dado à expressão “empresa comercial exportadora” em diferentes oportunidades pela SRF e pelo MF, conclui-se que são admitidas no cálculo do crédito presumido as vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação e não apenas as vendas a empresas enquadradas no Decreto-lei nº 1.248, de 1972. A inovação trazida em pela DRJ quanto a eventuais ausência de documento não se presta a afastar o direito reconhecido.

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. VARIAÇÕES CAMBIAIS.

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.

CORREÇÃO TAXA SELIC. POSSIBILIDADE. STJ. RECURSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. RESP Nº 993.164/MG E RESP Nº 1.035.847/RS

Nos termos dos Recursos Especiais julgados sob a sistemática repetitiva (RESP Nº 993.164/MG E RESP Nº 1.035.847/RS), o crédito presumido de IPI sobre as aquisições realizadas de Pessoas Físicas e Cooperativas deverá ser corrigido pela Taxa Selic desde a data do seu pedido, uma vez que se tem como ato estatal normativo impeditivo à utilização do direito de crédito de IPI, a própria Instrução Normativa SRF nº 23 de 1997.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos seguintes: I - Por unanimidade de votos, (i) legitimar o crédito decorrente das Notas Fiscais de venda com fim específico de exportação, cuja exportação foi comprovada em sede de diligência. Os conselheiros Paulo Roberto Duarte Moreira, Hércio Lafetá Reis e Charles Mayer de Castro Souza acompanharam, no ponto, a relatora pelas conclusões; e (ii) 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; II - Por maioria de votos, (iii) autorizar a correção monetária dos créditos indevidamente glosados, pela Taxa SELIC, desde o protocolo do pedido. Vencidos, no ponto, os conselheiros Paulo Roberto Duarte Moreira e Hércio Lafetá Reis, que entendiam que a correção monetária deveria incidir a partir de 360 dias do protocolo do pedido.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hércio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laercio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente)

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo Contribuinte em face de acórdão proferido pela 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), que assim relatou o feito:

O processo administrativo, posteriormente ao seu protocolo, foi materializado na forma eletrônica, razão pela qual todas as referências a folhas dos autos irão pautar-se na numeração estabelecida no processo eletrônico.

O estabelecimento acima identificado requereu o ressarcimento de crédito presumido do IPI, com fundamento na Lei nº 9.363/96, referente ao 3º trimestre de 2002 e no valor de R\$ 713.718,02, a ser utilizado nas compensações dos débitos vinculados ao presente processo.

O Despacho Decisório de fls. 185/186, com base na Informação Fiscal de fls. 178/183, deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento, no valor de R\$ 17.336,09, e, conseqüentemente, homologou as compensações declaradas até o limite do crédito ora reconhecido.

Em síntese, os motivos expostos para o deferimento parcial do pedido de ressarcimento foram os seguintes:

1. Quanto ao custo das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no processo produtivo, foram incluídos indevidamente pela contribuinte, no montante das aquisições de insumos, os seguintes valores: a) custo de cana-de-açúcar adquirida de Produtores Rurais (Pessoas Físicas), não contribuintes de PIS/PASEP e COFINS; b) IPI incidente sobre as Notas Fiscais de compras; c) custo de insumos adquiridos de Cooperativas de Produtores; d) aquisições de serviços aplicados na produção, porém não incluídos nos conceitos de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem; e) R\$ 111.980,24 que corresponderia ao valor

do estoque final de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados na produção de produtos não acabados e dos produtos acabados, mas não vendidos, que teria sido excluído na apuração do benefício relativo ao ano de 2001. A contribuinte cometeu o mesmo erro quanto ao valor excluído na apuração relativa ao quarto trimestre de 2002 (R\$ 732.259,30), pois excluiu da base de cálculo do benefício o valor dos insumos em estoque em 31/12/2002 e não o valor das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção de produtos não acabados e dos produtos acabados mas não vendidos; f) apuração incorreta da quantidade de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem (insumos) utilizados na produção, pois não considerou os estoques iniciais e finais do período; apenas computou os valores das aquisições, em desacordo com o disposto no parágrafo 7º do artigo 3º da Portaria MF nº 38, de 27/02/1997;

2. Quanto ao valor da Receita de Exportação: a) a empresa não efetuou exportações diretas no ano calendário de 2002, tendo realizado suas exportações por intermédio das empresas Cargill Agrícola S/A, CNPJ 60.498.706/0009-04, Alcotra do Brasil Exportação e Importação Ltda, CNPJ 01.313.834/0002-90, Candura do Brasil comércio Importação e Exportação Ltda, CNPJ 03.852.434/0001-08, Usati S/A Refinadora de Açúcar, CNPJ 04.399.600/0002-06, SUCDEN do Brasil Ltda, CNPJ 00.308.337/0001-60, as filias da empresa E D & F Man Brasil S/A, CNPJ 35.829.068/0006-77 e 35.829.068/0002-43, e Usinas Itamarati S/A, CNPJ 15.009.178/0001-70, não enquadradas como Empresas Comercial Exportadora (Trading Company), constituída na forma preconizada pelo Decreto-lei nº 1.248/72, mas sim uma empresa comercial exportadora comum. A legislação em vigor do benefício no referido período contemplou as exportações diretas e as efetuadas por empresa comercial exportadora, definida no Decreto-lei nº 1.248/72. Foram admitidas na apuração do benefício as exportações efetuadas através das empresas Sab Trading Comercial Exportadora S/A, CNPJ 42.354.274/0001-29, Satco Trading S/A, CNPJ 01.811.229/0002-50, e Nova América S/A – Trading, CNPJ 02.992.296/0001-08; b) foram incluídos, indevidamente, no valor das exportações, os acréscimos decorrentes de Variação Cambial, que não podem ser considerados na apuração do benefício, pois são contabilizados como Receitas Operacionais;

3. Quanto à Receita Operacional Bruta: o montante da receita foi ajustado tendo em vista que os valores das Exportações sofreram modificações;

4. Quanto à atualização monetária dos valores solicitados com a utilização dos juros Selic, não há qualquer previsão legal para a atualização monetária dos valores a serem ressarcidos;

5. Com base nos valores da receitas, estoques, custos, etc, calculados nos demonstrativos de fls. 124/177, procede-se à apuração do benefício acumulado no 3º trimestre do ano 2002 através do "DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI RELATIVO AO ANO DE 2002", de fl. 178, onde se pode verificar que o valor apurado do crédito presumido acumulado no 3º trimestre de 2002 é igual a R\$ 27.160,30. Subtraindo-se, do valor apurado, o montante de R\$ 9.824,21, correspondente ao valor do crédito presumido apurado no 2º trimestre de 2002, conclui-se que a empresa tem direito ao benefício no valor de R\$ 17.336,09.

Regularmente cientificada, a empresa apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 212/228, instruída com os documentos de fls. 229/2.344, alegando, em resumo, o que segue:

a) Por mais que a autoridade administrativa por seu despacho decisório insista na exclusão dos valores de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de pessoas físicas bem como adquiridos de cooperativas, na base de cálculo do benefício do crédito presumido, tem-se que a legislação é clara quanto possibilidade da sua inclusão, não cabendo ao interprete restringir onde o legislador o

fez. Aliás, não é demais rememorar que a IN SRF nº 23/97, mais especificamente seu artigo 2º, parágrafo 2º, nunca veio a regulamentar o art. 1º da Lei 9.363/96, haja visto que inexistia na referida norma última citada qualquer restrição ao benefício do crédito presumido. É importante ainda destacar que é entendimento pacífico da possibilidade do benefício do crédito presumido, mesmo em se tratando de insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas, é o que se verifica em diversas ementas do 2º Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda;

b) O valor de R\$ 111.980,24 que corresponderia ao valor de matérias primas, produtos intermediários e de materiais de embalagens, valor esse glosado pelos fundamentos da informação fiscal, não reflete em nada sobre o resultado do crédito de ressarcimento do benefício fiscal, posto que mesmo excluindo esse valor da base de cálculo do crédito presumido de IPI, verificar-se-á que o valor do crédito presumido resta inalterado. Por outro lado, ao inverso dos fundamentos apresentado pela informação fiscal, a impugnante provou e demonstrou à fiscalização que o valor de R\$ 111.980,24, permaneceu em estoques na data de 31/12/2001, conforme se verifica da memória de cálculo juntada (doc. I);

c) Inversamente do que fundamenta a informação fiscal, a impugnante atendeu a legislação quando excluiu do valor do benefício o valor de R\$ 111.980,24. Aliás, tal informação resta comprovada conforme se verifica de resposta apresentada à fiscalização em 15/01/2008, sendo, inclusive, citado à época o amparo legal, mais especificamente a IN SRF nº 490/2004. Assim, não há em que se falar em comprometimento de toda apuração do crédito presumido;

d) No que se refere à impossibilidade da inclusão na base de cálculo do benefício os valores dos produtos exportados pelas empresas Cargill Agrícola S.A, CNPJ 60.498.706/0009-04, SUCDEN do Brasil Ltda, CNPJ 00.308.337/0001-60, Alcotra do Brasil Exportação e Importação Ltda, CNPJ 01.313.834/0002-90, Candura do Brasil comércio Importação e Exportação Ltda, CNPJ 03.852.434/0001-08, e Usati S/A Refinadora de Açúcar, CNPJ 04.399.600/0002-06, comercializados pela impugnante, em que pese fundamentação apresentada pela informação fiscal, é de se ver visto que outras empresas que não estejam especificamente dentro dos requisitos previstos pelo art. 2º do Decreto nº 1.248/72, de fato, podem realizar operações de exportação equiparadas as Trading Company, bastando que realizem operações mercantis de exportação e que estejam inscritas no SISCOMEX, até porque se assim não fosse não haveria necessidade da Lei Complementar 87/96, mais especificamente em seu art. 3º, parágrafo único, inciso I, prever que equiparam operações de exportação as comercializações de mercadorias destinadas ao exterior por empresas comerciais exportadoras, inclusive Trading;

e) Não há em que se falar em exclusão dos valores relativos à variação cambial, porquanto como propriamente dito pela informação fiscal, a impugnante emitiu Nota Fiscal de complemento de vendas para o mercado externo, tratam-se, assim, de venda a comercial exportadora, não deixando tais valores de serem complementos dos valores das mercadorias exportadas;

f) Quanto à correção monetária dos valores relativos ao benefício fiscal, não há que discordar quanto à reposição de seu valor, haja visto que tal entendimento já se encontra sedimentado no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, como pode ser verificado nos seguintes acórdãos: CSRF 02-02.212, CSRF 02-01.626 e CSRF 02-01.688.

g) Ao final, conclui que inexistia qualquer justificativa jurídica para manutenção do Despacho Decisório, sendo imperiosa a declaração de homologação dos valores compensados, mormente pelas provas dos autos pelas quais demonstram as exportações dos produtos pelas empresas exportadoras e ser remansosa a interpretação da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda quanto inclusão de matérias

primas, produtos intermediários e materiais de embalagens de pessoas físicas bem como cooperativas no cálculo do benefício.

Em 28/08/2012, a 8ª Turma de Julgamento da DRJ/RPO proferiu a Resolução nº 1.641, de fls. 2352/2355, baixando o processo em diligência fiscal para que a Delegacia de origem verificasse se as vendas para as empresas comerciais exportadoras cumpriram os requisitos do artigo 2º, § 1º, II, da IN nº 23/97, ou seja, se foi cumprido o fim específico de exportação, cuja definição está no § 2º do art. 39 da Lei nº 9.532/97 (“Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora”). Em caso de comprovação do fim específico de exportação das vendas para a empresa comercial exportadora, revisasse o cálculo do crédito presumido do 3º trimestre do ano de 2002, acatando como receita de exportação os valores comprovados.

A autoridade fiscal realizou a diligência requerida e elaborou Informação Fiscal de fls. 3346/3350, concluindo que a empresa Viralcool “não apresentou quaisquer conhecimentos de transporte ou outro tipo de prova para comprovar que as mercadorias foram realmente remetidas diretamente para os estabelecimentos constantes das observações contidas nos documentos fiscais e nas planilhas de exportação entregue ao Fisco. Por este motivo, entendemos que não há que se modificar a apuração fiscal, tendo em vista que a diligenciada não apresentou documentos fiscais hábeis e idôneos para comprovar o efetivo ingresso dos produtos nos estabelecimentos relacionados em seu demonstrativo.”

Regularmente cientificada, a contribuinte apresentou os documentos anexados ao arquivo não paginável de fl. 3354, encaminhando relatórios de notas fiscais de exportação emitidas no 3º trimestre de 2002 e cópia das notas fiscais que comprovariam que os produtos vendidos foram realmente remetidos diretamente para as empresas comerciais exportadoras.

Após exame da Impugnação apresentada pelo Contribuinte, a DRJ proferiu acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A matéria submetida a glosa em revisão de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, não especificamente contestada na manifestação de inconformidade, é reputada como incontroversa, e é insuscetível de ser trazida à baila em momento processual subsequente.

VENDAS PARA EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

Diante do conceito dado à expressão “empresa comercial exportadora” em diferentes oportunidades pela SRF e pelo MF, conclui-se que são admitidas no cálculo do crédito presumido as vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação, nos termos da Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º, e não apenas as vendas a empresas enquadradas no Decreto-lei nº 1.248, de 1972.

VENDAS PARA EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS.

Não geram direito ao crédito presumido, as vendas para empresas comerciais exportadoras quando não restar comprovada a saída dos produtos com o fim específico de exportação nos termos da legislação do IPI.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao interessado o ônus da prova dos fatos constitutivo do direito que pleiteia.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. VARIAÇÕES CAMBIAIS.

O valor das variações cambiais não compõe o valor da receita de exportação no cálculo do crédito presumido de IPI.

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. BASE DE CÁLCULO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS.

Sendo o julgamento administrativo coarctado pelos balizamentos postos por atos expedidos pela Secretaria da Receita Federal, deve-se adotar o disposto no Ato Declaratório nº 14, de 2011, da PGFN, que dispensa a apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos nas ações e decisões judiciais que fixem o entendimento no sentido da ilegalidade da IN SRF nº 23/1997, que, ao excluir da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI as aquisições relativamente aos produtos da atividade rural, de matéria-prima e de insumos de pessoas físicas, extrapolou os limites do art. 1º da Lei nº 9.363/1996.

CRÉDITO PRESUMIDO. JUROS PELA TAXA SELIC. POSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para abonar atualização monetária ou acréscimo de juros equivalentes à taxa SELIC a valores objeto de ressarcimento de crédito de IPI.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte**Direito Creditório Não Reconhecido**

A procedência parcial do pedido foi no sentido de acatar a possibilidade do cômputo das aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas na base do crédito presumido do IPI, no entanto, negar o direito ao benefício, pois o valor das exportações no período com direito ao benefício é igual a zero.

Inconformado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário reiterando os argumentos de defesa apresentados quanto ao crédito tributário mantido. Argumenta que finalizadas as diligências e informações fiscais, apresentou relatórios de controles de estoque e notas fiscais para comprovar que as mercadorias foram remetidas diretamente para as empresas comerciais exportadoras. Afirma que a comprovação das exportações foi feita pela apresentação de diversos documentos.

Em primeiro exame do feito, esta Turma Julgadora optou por converter o feito em diligência nos seguintes termos:

Diante desses fatos relatados acima, voto por que se CONVERTA O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA para a unidade de origem:

informar se o documento de efl. 2687 (arquivo magnético) já foi analisado, bem como considerado na informação fiscal;

em caso negativo, e se diante de toda a documentação apresentada pela empresa comprovase, de fato, as exportações no caso; tendo em vista argumento da recorrente, ao afirmarem que pese a fundamentação da decisão recorrida, a exigência de apresentação do conhecimento de transporte para cancelar o crédito presumido do IPI sobre as

operações com as comerciais exportadoras é ignóbil, contrariando o direito líquido e certo do contribuinte; logo a questão reside na ocorrência ou não das exportações, se os produtos foram ou não foram remetidos diretamente a embarque para o exterior ou a recinto alfandegado, o que a mesma afirma que fez por meio de notas fiscais apresentadas; enfim, que sejam observadas essas notas fiscais;

prestar os esclarecimentos que julgar importante para o deslinde da questão.

Após a efetivação da diligência, cientifique o contribuinte dos fatos da mesma, se quiser se manifestar, no prazo de 30 dias e retornem os autos para prosseguimento no julgamento.

Em resposta ao Relatório, a Recorrente insiste na desnecessidade de apresentação de conhecimentos de transporte para se comprovar a efetiva exportação das mercadorias, aduzindo que a diligência solicitada não foi realizada nos exatos termos em que requerido por este CARF.

Em novo exame do feito, esta Turma Julgadora entendeu que a diligência realizada não se mostrou suficiente para a elucidação dos pontos controvertidos. Desse modo, reiterou-se a solicitação anterior em nova Resolução, acrescentando:

Ademais, esclareço que o levantamento fiscal deve se dar com base nas Notas Fiscais e demais documentos existentes nos autos (planilhas; contratos de venda para exportação firmados com as empresas comerciais exportadoras; relação das Notas Fiscais de venda para entrega futura contendo as informações solicitadas e **cópia dos memorandos de exportação** e Bill of Lading (BL)), independentemente da inexistência dos respectivos Conhecimentos de Transporte, **especialmente confrontando as datas das operações e a vinculação dos memorandos de exportação com as vendas realizadas e desconsideradas pela Fiscalização.**

A Informação Fiscal de fls. 3.454 e seguintes, trouxe os seguintes esclarecimentos:

4. Respondendo à solicitação contida na Resolução apresentada pelo CARF podemos afirmar que:

4.1. Existe compatibilidade entre as notas fiscais de venda para entrega futura de exportação emitidas e as notas fiscais de remessa apresentadas pela contribuinte. Ou seja, não há divergências de dados entre estas;

4.2. Os Memorandos de Exportação inseridos no processo estão compatíveis com as notas fiscais emitidas. Ou seja, constam destes documentos os dados dos produtos exportados vinculados às notas fiscais de exportação emitidas pela contribuinte;

4.3. Sob o ponto de vista documental e não factual, as exportações estariam comprovadas;

4.4. A contribuinte não apresentou quaisquer documentos que comprovem que os produtos que constam nas notas fiscais efetivamente saíram de seu estabelecimento e que de fato entraram diretamente no(s) estabelecimento(s) da(s) empresa(s) destinatária(s). Assim sendo, não há como a fiscalização atestar que os referidos produtos realmente saíram de seu estabelecimento, muito menos que foram remetidos diretamente de seu estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Intimada, a Recorrente não apresentou qualquer manifestação.

Os autos, então, retornaram a este CARF para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora

O Recurso é próprio e tempestivo e dele tomo conhecimento.

Vendas com fim específico de exportação

Conforme relatado, a discussão nos presentes autos centra-se primordialmente no direito ao ressarcimento de crédito prêmio do IPI previsto na Lei nº 9.363/96, utilizado para a compensação dos débitos vinculados ao presente processo (compensação).

Dispõe o art. 1º da citada **Lei nº 9.363/96**:

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nº 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

A Delegacia da Receita Federal entendeu que **não foi devidamente comprovado a realização das exportações** Portanto, ainda que fosse possível apropriar crédito de IPI sobre despesas incorridas (como no caso das aquisições de Pessoas Físicas e Cooperativas), uma vez não comprovadas as exportações, não haveria crédito passível de ressarcimento.

Assim, o primeiro questionamento a ser solucionado diz respeito à comprovação de que a Recorrente vendeu a empresas exportadoras e da necessária comprovação das exportações realizadas no período fiscalizado.

Na Informação Fiscal de fl. 179 e seguintes (e-processo), o lançamento foi assim fundamentado:

2.1 - A empresa não efetuou exportações diretas até o terceiro trimestre do ano calendário de 2002, tendo realizado suas exportações por intermédio das empresas:
a) Cargill Agrícola S/A, CNPJ 60.498.706/0009-04, Alcotra do Brasil Exportação e Importação Ltda, CNPJ 01.313.834/0002-09, **c)** Candura do Brasil Comércio Importação e Exportação e Exportação Ltda, CNPJ 03.852.434/0001-08, **d)**

Usati S.A Refinadora de Açúcar, CNPJ 04.399.600/0002-06, e) Sucden do Brasil Ltda, CNPJ nº 00.308.337/0001-60, o as filiais da empresa E D & F Man Brasil S/A, de CNPJ 35.829.068/0006-77 e 35.829.068/0002-43, g) Usinas Itamarati S/A, CNPJ 15.009.178/0001-70; h) Sab Trading Comercial Exportadora S A, CNPJ 42.354.274/0001-29, i) Satco Trading S/A, CNPJ 01.811.229/0002-50 e j) Nova América S.A. - Trading, CNPJ 02.992.296/0001-08. o Fisco intimou as referidas empresas (documentos de fls. 55/114) a comprovar que se encontravam enquadradas como Empresa Comercial Exportadora (Trading Company), constituída na forma preconizada pelo Decreto-lei nº 1.248 de 29/11/1972, apresentando documentação comprobatória de tal condição. Em resposta às intimações fiscais, as empresas informaram o quanto segue:

- as empresas mencionadas nos itens "a", "b", "c" e "g" informaram que não se encontravam enquadradas, como Empresa Comercial Exportadora (Trading Company), constituída na forma preconizada pelo Decreto-lei nº 1.248 de 29/11/1972;

apesar de regularmente intimada, a empresa mencionada no item "d" deixou de apresentar qualquer manifestação, não comprovando, conseqüentemente, a condição de comercial exportadora nos termos do Decreto-lei nº 1.248 de 29/11/1972;

- a empresa citada no item "e" informou que se encontrava inscrita apenas no REI (Registro de Exportadores e Importadores), não atendendo, portanto, aos preceitos do Decreto-lei nº 1.248 de 29/11/1972;

- as empresas descritas no item "f" comprovaram o enquadramento como Trading Company a partir da data de 28/12/2006, ou seja, não estavam enquadradas no ano de 2002. Apenas o estabelecimento Matriz, de CNPJ 35.829.068/0006-77, estava enquadrado como Trading Company a partir de 01/01/2002;

as empresas Sab Trading Comercial Exportadora S A, Satco Trading S/A e Nova América S.A. - Trading encontravam-se enquadradas como Trading Company.

A legislação em vigor do benefício no referido período contemplou as exportações diretas e as efetuadas por empresa comercial exportadora, definida no Decreto-lei nº 1.248 de 29/11/1972. Segundo o disposto no artigo 1º da Lei nº 9.363/96, combinado com o seu parágrafo Única), a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior (grifamos). O parágrafo 15, do artigo 3º da Portaria MF nº 38/97, bem como o artigo 8º da Instrução Normativa SRF nº 23/97, conceituaram "receita bruta de exportação" como sendo o produto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, de mercadorias nacionais (grifamos). O conceito de empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação foi estabelecido através do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, que, em seu artigo 22, relacionou os requisitos mínimos que devem ser satisfeitos para que uma empresa seja considerada empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, quais sejam:

I - Registro especial na Secretaria de Comércio Exterior (SECEX) e na Secretaria da Receita Federal, de acordo com as normas aprovadas pelo Ministro da Fazenda;

II - Constituição sob forma de sociedade por ações, devendo ser nominativas as Kbs com direito a voto;

III - Capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional.

Assim, sendo, somente as exportações efetuadas através das empresas Sab Trading Comercial Exportadora S A, Satco Trading S/A e Nova América S.A. - Trading podem ser incluídas na base de cálculo do benefício, conforme o "DEMONSTRATIVO DAS EXPORTAÇÕES EFETUADAS ATRAVÉS DE TRADING COMPANY", anexado as fls. 165.

Os valores das exportações efetuadas através de empresas comerciais exportadoras não caracterizadas como "Trading Company" estão relacionados no "DEMONSTRATIVO DAS EXPORTAÇÕES EFETUADAS POR COMERCIAL EXPORTADORA", anexado as fls. 166/167.

BASE LEGAL: Artigos 1º e seu parágrafo único e 3º da Lei nº. 9.363, de 13/12/1996; artigos 1º, 2º e 3º da Portaria MF nº 38, de 27/02/1997 e artigos 10, 2º e 3º da Instrução Normativa SRF nº 23, de 13/03/1997;

Logo, a inexistência de exportações pela Recorrente decorreu da conclusão de que as duas empresas adquirentes das mercadorias com o fim específico de exportação não podem ser consideradas como *trading company* por não cumprirem os requisitos do art. 2º do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972.

É possível observar que a necessidade de cumprimento dos requisitos do art. 2º do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972 foi o único critério utilizado pela Fiscalização para considerar inexistência de receitas de exportação.

Tanto é assim que, para as demais empresas, que a Fiscalização entendeu estarem enquadradas no conceito de *trading company*, ou seja, que cumpriam os requisitos do art. 2º do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972 as vendas foram canceladas, sem qualquer questionamento adicional.

Repise-se:

as empresas Sab Trading Comercial Exportadora S A, Satco Trading S/A e Nova América S.A. Trading encontravam-se enquadradas como Trading Company.

(...)

Assim, sendo, somente as exportações efetuadas através das empresas Sab Trading Comercial Exportadora S A, Satco Trading S/A e Nova América S.A. - Trading podem ser incluídas na base de cálculo do benefício, conforme o "DEMONSTRATIVO DAS EXPORTAÇÕES EFETUADAS ATRAVÉS DE TRADING COMPANY", anexado as fls. 165.

Ou seja, para aquelas empresas que a Fiscalização reconheceu a natureza de *trading company*, não foi solicitada qualquer documentação adicional. O simples fato de as empresas comprovarem tal condição foi suficiente para que a Fiscalização considerasse as vendas correspondentes como receita de exportação. Esse fato é de suma importância para a verificação do direito, conforme se passa a expor.

Pois bem. A DRJ, ao analisar o feito, afastou o argumento de direito utilizado pela Fiscalização (necessidade de as empresas comerciais exportadoras cumprirem os requisitos do art. 2º do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972) e, portanto, determinou que a Delegacia de origem verificasse se as vendas realizadas *"cumpriram os requisitos do artigo 2º, § 1º, II, da IN nº 23/97, ou seja, se foi cumprido o fim específico de exportação, cuja definição está no § 2º do art. 39 da Lei nº 9.532/97"*, transcrevendo o citado dispositivo:

§ 2º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Do Relatório Fiscal elaborado por ocasião da diligência solicitada pela DRJ (fls. 3.346 e ss) se extraem os seguintes trechos :

5. Em atendimento à intimação fiscal, a empresa entregou à fiscalização os documentos de fls. 2360 e 2364, encaminhando ao Fisco um relatório de notas fiscais de exportação (inserido às fls. 2361/2363) e documentos (notas fiscais mãe e de remessa, memorandos de exportação, BL e RE) que comprovariam as exportações efetivadas nos períodos de apuração do segundo e terceiro trimestres do ano de 2002 (cópias parciais anexadas às fls. 2365/3328).

6. O relatório de notas fiscais de exportação apresentado pela VIRALCOOL contém os valores das receitas de exportação inseridas no cálculo do crédito presumido de IPI. Verificamos que os montantes utilizados na apuração da contribuinte foram extraídos das Notas Fiscais emitidas de Venda Para Entrega Futura, cujos dados estão transcritos abaixo.

(...)

7. As notas fiscais de faturamento, assim como as notas fiscais de remessas correspondentes (inseridas, parcialmente, às fls. 2365/3328) contém em seu corpo a indicação de onde os produtos vendidos pela empresa deveriam ter sido entregues.

8. A VIRALCOOL, no entanto, não apresentou quaisquer conhecimentos de transporte ou outro tipo de documento para comprovar que as mercadorias foram realmente remetidas diretamente para os estabelecimentos constantes das observações contidas nos documentos fiscais e nas planilhas de exportação entregue ao Fisco. Por este motivo, entendemos que não há que se modificar a apuração fiscal, tendo em vista que a diligenciada não apresentou documentos fiscais hábeis e idôneos comprobatórios do efetivo ingresso dos produtos nos estabelecimentos relacionados em seu demonstrativo.

O acórdão proferido pela DRJ, após realização da diligência, chegou à seguinte conclusão:

Assim, na hipótese de solicitação administrativa, recai sobre a interessada o ônus de provar a pretensão deduzida. Logo, o pedido administrativo deve ser instruído com todos os elementos hábeis a demonstrar o direito da requerente, ou seja, a empresa deve provar o que alegou em sua impugnação: que as vendas para as empresas comerciais exportadoras cumpriram o fim específico de exportação.

(...)

Tal circunstância não restou comprovada no processo, não há qualquer indicação de que os produtos vendidos a empresas comerciais exportadoras foram remetidos diretamente a embarque para o exterior ou a recinto alfandegado, por conta e ordem do adquirente.

(...)

Portanto, nas vendas para empresas comerciais exportadoras que houve a perda da característica legal do que é considerado “fim específico de exportação”, as mesmas não podem ser consideradas como receita de exportação utilizada na determinação do cálculo do crédito presumido de IPI.

Logo, com base no **Relatório Fiscal de diligência** e no acórdão recorrido, tem-se que a razão de parte das vendas com fim específico de exportação terem sido tidas por não comprovadas é a **ausência de apresentação dos conhecimentos de transporte** que confirmem a remessa física das mercadorias para recinto alfandegado.

Nesse aspecto, defende a Recorrente que o Acórdão proferido pela DRJ, ao assim decidir, teria inovado, uma vez que as razões de decidir do despacho decisório são apenas de direito:

17. De maneira definitiva, a r. decisão recorrida reviu a fundamentação jurídica do despacho decisório, e declarou o direito da Recorrente inserir no cálculo do crédito presumido de IPI as vendas para empresas comerciais exportadoras, independente de serem favorecidas pelo tratamento tributário do Decreto-lei nº 1.248/72.

18. Todavia, alterando totalmente a conclusão do Despacho decisório, inovando nos autos, e contrariando toda a base probatória juntada pela Recorrente, a r. decisão entendeu que **“não basta comprovar a efetividade da exportação, deve-se comprovar que a operação efetuada tenha o fim específico de exportação, ou seja, que os produtos vendidos (para exportação) sejam remetidos diretamente a embarque para o exterior ou a recinto alfandegado, por conta e ordem do adquirente (empresa comercial exportadora)”**.

Com efeito, entendo assistir razão à Recorrente quanto à justificativa fiscal das glosas relativas à receita de exportação. Consoante trecho do Relatório Fiscal da autuação, anteriormente transcrito, se verifica que necessidade de comprovação da remessa direta para embarque para o exterior ou para recinto anfangdegado não foi fundamento para o lançamento. O único fundamento era a ausência de comprovação de que as empresas compradoras se enquadrariam no conceito de *trading company*, o que já foi superado pela DRJ.

E, repita-se, durante o trabalho fiscal, as vendas realizadas para empresas *trading company* foram validadas sem qualquer verificação acerca do trânsito físico das mercadorias.

Logo, a questão relativa à necessidade de comprovação da remessa física direta a recinto alfandegado apenas surgiu no momento em que a DRJ deliberou pela realização de diligência:

Assim, para que se possa analisar a manifestação de inconformidade e confrontar o cálculo efetuado pelo fisco com o apresentado pela empresa e, para que sejam eliminados óbices à formação da convicção deste julgador administrativo, com fulcro no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, proponho baixar o processo em diligência juntamente com a solicitação para que a Delegacia de origem verifique se as vendas para as empresas comerciais exportadoras cumpriram os requisitos do artigo 2º, § 1º, II, da IN nº 23/97, ou seja, se foi cumprido o fim específico de exportação, cuja definição está no § 2º do art. 39 da Lei nº 9.532/97, verbis:

§ 2º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Em caso de comprovação do fim específico de exportação das vendas para a empresa comercial exportadora, deverá ser revisado o cálculo do crédito presumido do 3º trimestre do ano de 2000, acatando como receita de exportação os valores comprovados.

Ou seja, durante o trabalho fiscal inicial que culminou com a prolação do despacho decisório, a contribuinte não foi intimada a apresentar documentação comprobatória da remessa direta a recinto alfandegado, uma vez que esta comprovação não foi tida por necessária para o agente lançador. Tal solicitação apenas surgiu por ocasião da Resolução proferida pela DRJ.

Trata-se, sem dúvida, de adoção de novo critério jurídico por ocasião do julgamento em primeira instância.

Pois bem.

Estabelece o art. 146 do CTN:

Art. 146. **A modificação introduzida, de ofício** ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento **somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.**

Logo, a modificação de critério jurídico não poderia impactar na alteração de um lançamento já constituído.

Além disso, nos termos do art. 145 do CTN, o lançamento tributário pode ser revisto de ofício apenas nas hipóteses taxativamente estabelecidas pelo art. 149 do CTN,

Transcrevo os dispositivos:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Não se nega, a rigor, que a Administração Pública tem o poder-dever de rever seus próprios atos. Em absoluto. Trata-se da preservação do interesse público e da legalidade.

Ocorre que, na seara da atividade administrativa de lançamento tributário, esse poder-dever encontra-se limitado ao art. 149 do CTN. Nada mais é do que a preservação do princípio da segurança jurídica, que deve ser ponderado em face de todos os demais princípios constitucionais que regem a atividade tributária.

Na hipótese dos autos, observa-se não existir a possibilidade de aplicação de qualquer um dos incisos previstos no citado art. 149. Ou seja, não há justificativa legal que autorize a revisão do lançamento mediante a adoção, de ofício, de novo critério jurídico.

E mais, ainda que existisse, não se pode olvidar o disposto no parágrafo único do art. 149 do CTN:

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Nesse aspecto, reputo necessário tecer o seguinte histórico:

13/05/2003 – Transmissão do Pedido de Ressarcimento

13/04/2004 – Transmissão da Declaração de Compensação

05/03/2008 – Emissão do despacho decisório

10/04/2008 – Manifestação de Inconformidade

28/08/2012 – Resolução DRJ determinando a análise da comprovação da entrega em recinto alfandegado

09/05/2014 – Intimação do contribuinte para apresentar documentos comprobatórios das remessas efetuadas diretamente a recinto alfandegado.

14/05/2014 – Apresentação de documentos pelo contribuinte

10/07/2014 – Novo Relatório Fiscal aduzindo a não comprovação da remessa direta

17/07/2014 – Intimação do contribuinte do novo Relatório Fiscal

18/11/2014 – Acórdão DRJ

Das datas relatadas, observa-se que entre a data de transmissão da Declaração de Compensação e a intimação do contribuinte para comprovar as remessas diretamente para recinto alfandegado, transcorreram **mais de 10 anos**. E, entre a intimação do primeiro Despacho Decisório, exclusivamente com razões de direito e do segundo relatório fiscal, com razões adicionais, **transcorreu mais de 6 anos**.

Com efeito, entendo que a inovação trazida pela DRJ, inserindo fundamento novo ao lançamento e, mais do que isso, exigindo documentos que jamais haviam sido exigidos anteriormente, extrapolou tanto o prazo decadencial estabelecido pelo parágrafo único do art. 149 do CTN, como o prazo legal de guarda dos documentos: entre a transmissão do Pedido de Compensação e a intimação para apresentar documentos que não haviam sido solicitados quando da prolação do despacho decisório, transcorreram mais de 5 anos.

Com efeito, estabelece a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art.37.Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Pelo exposto, reforço que a fundamentação exposta não se limita à inovação de fundamentos em sede de acórdão da DRJ, mas, especificamente, ao fato de que a negativa se pautou na suposta insuficiência de documentos que só foram solicitados ao contribuinte mais de 5 anos após a transmissão do Pedido de Compensação.

Destaco, ainda, que a questão já foi objeto de exame por esta Turma Julgadora em acórdão de minha relatoria, conforme acórdão nº 3201-004.787, de 30 de janeiro de 2019, de cuja ementa transcrevo o trecho pertinente:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2002 a 31/12/2002, 01/01/2003 a 30/06/2003

(...)

VENDAS PARA EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

Diante do conceito dado à expressão “empresa comercial exportadora” em diferentes oportunidades pela SRF e pelo MF, conclui-se que são admitidas no cálculo do crédito presumido as vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação e não apenas as vendas a empresas enquadradas no Decreto-lei nº 1.248, de 1972. A inovação trazida em pela DRJ quanto a eventuais ausência de documento não se presta a afastar o direito reconhecido.

(...)

Não obstante ao exposto, cuja fundamentação já é suficiente para a improcedência da alteração de critério jurídico adotada pela decisão recorrida, não se pode **olvidar que a questão probatória foi objeto de diligência realizada** por solicitação desta mesma Turma Julgadora.

A Informação Fiscal concluiu, de modo objetivo:

4. Respondendo à solicitação contida na Resolução apresentada pelo CARF podemos afirmar que:

4.1. Existe compatibilidade entre as notas fiscais de venda para entrega futura de exportação emitidas e as notas fiscais de remessa apresentadas pela contribuinte. Ou seja, não há divergências de dados entre estas;

4.2. Os Memorandos de Exportação inseridos no processo estão compatíveis com as notas fiscais emitidas. Ou seja, constam destes documentos os dados dos produtos exportados vinculados às notas fiscais de exportação emitidas pela contribuinte;

4.3. Sob o ponto de vista documental e não factual, as exportações estariam comprovadas;

4.4. A contribuinte não apresentou quaisquer documentos que comprovem que os produtos que constam nas notas fiscais efetivamente saíram de seu estabelecimento e que de fato entraram diretamente no(s) estabelecimento(s) da(s) empresa(s) destinatária(s). Assim sendo, não há como a fiscalização atestar que os referidos produtos realmente saíram de seu estabelecimento, muito menos que foram remetidos diretamente de seu estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Logo, em que pese, de fato, inexistir os conhecimentos de transporte solicitados de forma extemporânea pela Fiscalização, a **Recorrente logrou demonstrar, por sua documentação contábil, que as exportações foram efetivamente realizadas.**

O fundamento que sustenta a presente autuação é, exclusivamente, o fato de que a Recorrente não teria comprovado a remessa física direta das mercadorias para exportação ou para recinto alfandegado. E, a se ver, tal comprovação apenas seria possível pela apresentação dos conhecimentos de transporte.

Ocorre que, como demonstrado, as diligências realizadas atestaram, de forma inquestionável, que as vendas com fim específico de exportação foram juridicamente comprovadas. E, sendo assim, não existe qualquer fundamento normativo capaz de exigir comprovação diversa. Ou seja, não existe qualquer disposição legal que possa dar azo à interpretação de que a venda com fim específico de exportação só pode ser comprovada mediante a apresentação dos conhecimentos de transporte.

Consoante jurisprudência desta Corte, especificamente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, compete ao vendedor apenas a comprovação de que a venda foi realizada com o fim específico de exportação – que é exatamente a hipótese dos autos.

Confira-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002 CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Comprovada a exportação de remessa direta para embarque ou para recinto alfandegado, apenas se faz em operações realizadas por conta e ordem da comercial exportadora, sendo ônus dessa pessoa jurídica, que não guarda relação com a Contribuinte industrial, que lhe vendeu os produtos e os entregou diretamente no estabelecimento da comercial exportadora.

(Acórdão 9303005.055, julgado em 15 de maio de 2017, Rel. Demes Brito, votação unânime)

Importante trazer o seguinte trecho do voto condutor:

Como se observa, foi comprovado por meio da diligência fiscal que a Contribuinte realizou todas as exportações, contudo, a turma a quo desconsiderou tais exportações, partindo da premissa que se faz necessário a remessa da mercadoria por um estabelecimento alfandegado.

Sem embargo, para fins de comprovação do direito ao crédito presumido de IPI, considerase para venda com fim específico de exportação a saída dos produtos do estabelecimento do produtorvendedor para embarque ou depósito, por conta e ordem da empresa comercial exportadora adquirente, conforme dispõe o inciso III do § 15 do art. 3º da Portaria MF nº 38, de 1997:

“Art. 3º O crédito presumido será apurado ao final de cada mês em que houver ocorrido exportação ou venda para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 15. Para os efeitos deste artigo, considerase:

III venda com o fim específico de exportação, a saída de produtos do estabelecimento produtor vendedor para embarque ou depósito, por conta e ordem da empresa comercial exportadora adquirente”).

Nesta linha, é a empresa comercial exportadora tem o dever de comprovar a efetivação da exportação das mercadorias para o exterior, dentro do prazo máximo de 180 dias, contado da data da emissão da nota fiscal de venda pela empresa produtora vendedora, conforme determina o § 4º do art. 2º da Lei nº 9.363, de 1996. Vejamos:

“Art. 2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matériasprimas, 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.

(...)

§ 4º A empresa comercial exportadora que, no prazo de 180 dias, contado da data da emissão da nota fiscal de venda pela empresa produtora, não houver efetuado a exportação dos produtos para o exterior, fica obrigada ao pagamento das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS relativamente aos produtos adquiridos e não exportados, bem assim de valor correspondente ao do crédito presumido atribuído à empresa produtora vendedora” (grifamos).

Nesta direção, hipoteticamente falando, caso houvesse o descumprimento da obrigação de exportar não implicaria perda do benefício fiscal usufruído pela Contribuinte (vendedora), considerando tal hipótese, quem seria responsável pelo não atendimento do regime, seria a empresa comercial exportadora, sendo inclusive obrigada a pagar a parcela correspondente do crédito presumido atribuído à empresa produtora-vendedora-Contribuinte.

Por outro lado, a própria Autoridade Fiscal reconhece (fls. 507/508), que de fato houve as exportações pelas empresas intermediárias, as quais exportaram os produtos da Contribuinte, e que os produtos não foram utilizados no processo produtivo.

Portanto, quanto ao fato da área ser alfandegada ou não, não altera minha convicção de que esta operação foi destinada ao mercado externo, até porque, o relatório da unidade preparadora de origem decorre da diligência solicitada pela turma a quo, a qual, foi conclusiva no sentido de que as empresas para as quais a Contribuinte deu saída em sua mercadoria “efetuaram todas as exportações relacionadas no 3º trimestre de 2002, relativas ao processo em referência” (fl. 507).

Deste modo, não resta dúvida quanto ao direito da Contribuinte apurar o crédito presumido de IPI nas exportações indiretas. Ademais, diante do conceito dado à expressão “empresa comercial exportadora” em diferentes oportunidades pela SRF, conclui-se que são admitidas no cálculo do crédito presumido as vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação.

Diante do que foi exposto, dou provimento ao Recurso da Contribuinte.

Pelos trechos destacados, portanto, percebe-se a similitude com a situação fática ora examinada. Uma vez que o relatório fiscal de diligência comprovou que as mercadorias foram vendidas com fim específico de exportação e que as exportações efetivamente ocorreram, é desnecessário exigir da vendedora (que não é a exportadora) a comprovação de que a mercadoria foi remetida diretamente para recinto alfandegado.

Nos termos da legislação que estabelece o benefício fiscal o que se deve comprovar para fazer jus ao crédito presumido é a venda a comercial exportadora com o fim específico de exportação. Em nenhum momento se exige a tal comprovação do trânsito físico da mercadoria, como pretende a Fiscalização.

Por fim, tendo em vista discussões trazidas em sessão de julgamento, importante elucidar como se comprovou a remessa para a exportação na hipótese dos autos.

Na diligência realizada por solicitação da DRJ foram identificadas as operações de venda direta para exportação objeto do presente feito (fl. 3346 ss):

6. O relatório de notas fiscais de exportação apresentado pela VIRALCOOL contém os valores das receitas de exportação inseridas no cálculo do crédito presumido de IPI. Verificamos que os montantes utilizados na apuração da contribuinte foram extraídos das Notas Fiscais emitidas de Venda Para Entrega Futura, cujos dados estão transcritos abaixo.

JULHO - 2002							
DT EMISSÃO	Nº NF	NATUREZA OP	PRODUTO	QDADE (LT/KG)	VALOR	TERMINAL DESCARGA	CNPJ TERMINAL
1/7/2002	58.502	VENDA COM FIM ESP EXP.	HIDRATADO	24.663	9.341,11	UNIAO TERMINAIS E ARMAZENS GERAIS	50.280.387/0004-06
1/7/2002	58.517	COMPLEMENTO DE PREÇO	HIDRATADO	3.274.663	174.631,23	* COMPLEMENTO DE PREÇO NF 58172, 58502	
2/7/2002	58.578	VENDA ENTREGA FUTURA	AÇUCAR	1.000.000	345.000,00	TRANSPORTES LISOT LTDA	62.859.525/0005-68
3/7/2002	58.593	VENDA ENTREGA FUTURA	AÇUCAR	4.000.000	1.380.000,00	TRANSPORTES LISOT LTDA	62.859.525/0005-68
10/7/2002	58.815	VENDA ENTREGA FUTURA	AÇUCAR	7.000.000	2.723.000,00	TEAÇU ARMAZENS GERAIS S/A	01.865.099/0001-57
10/7/2002	58.823	VENDA ENTREGA FUTURA	AÇUCAR	5.000.000	1.860.000,00	EMBALEX TRANSP E SERV LTDA	66.554.494/0001-64
11/7/2002	58.843	VENDA ENTREGA FUTURA	AÇUCAR	5.000.000	1.725.000,00	TRANSPORTES LISOT LTDA	62.859.525/0005-68
12/7/2002	58.865	SIMPLES FAT.ENT.FUTURA	AÇUCAR	3.000.000	1.207.800,00	SANTOS BRASIL S/A	02.084.220/0002-57
16/7/2002	58.991	VENDA ENTREGA FUTURA	LEVEDURA	25.600	16.588,80	ARMAZENS GERAIS FASSINA S/A	44.611.234/0006-55
17/7/2002	59.015	VENDA ENTREGA FUTURA	AÇUCAR	3.500.000	1.277.500,00	ENAR EMP NAÇÃO DE ARM.GERAIS LTDA	80.575.459/0023-68
17/7/2002	59.019	COMPLEMENTO DE PREÇO	LEVEDURA	25.600	1.001,47	* COMPLEMENTO DE PREÇO NF 58991	
19/7/2002	59.109	VENDA ENTREGA FUTURA	LEVEDURA	25.000	17.550,00	ARMAZENS GERAIS FASSINA S/A	44.611.234/0006-55
23/7/2002	59.290	VENDA ENTREGA FUTURA	AÇUCAR	27.000	9.855,00	ENAR EMP NAÇÃO DE ARM.GERAIS LTDA	80.575.459/0023-68
23/7/2002	59.292	SIMPLES FAT.ENT.FUTURA	AÇUCAR	10.000	4.026,00	SANTOS BRASIL S/A	02.084.220/0002-57
24/7/2002	59.323	COMPLEMENTO DE PREÇO	LEVEDURA	25.000	1.501,50	* COMPLEMENTO DE PREÇO NF 58109	
24/7/2002	59.335	VENDA ENTREGA FUTURA	LEVEDURA	25.600	19.508,74	ARMAZENS GERAIS FASSINA S/A	44.611.234/0006-55
25/7/2002	59.363	VENDA	AÇUCAR	1.500	547,50	ENAR EMP NAÇÃO DE ARM.GERAIS LTDA	80.575.459/0023-68
30/7/2002	59.432	VENDA ENTREGA FUTURA	LEVEDURA	25.600	21.485,57	ARMAZENS GERAIS FASSINA S/A	44.611.234/0006-55
					10.794.336,92		

AGOSTO - 2002

DT EMISSÃO	Nº NF	NATUREZA OP	PRODUTO	QDADE (LT/KG)	VALOR	TERMINAL DESCARGA	CNPJ TERMINAL
5/8/2002	59.587	VENDA ENTREGA FUTURA	LEVEDURA	25.000	16.052,00	ARMAZENS GERAIS FASSINA S/A	44.611.234/0006-55
6/8/2002	59.600	VENDA ENTREGA FUTURA	AÇUCAR	3.000.000	1.185.120,00	ENAR COM.SERV.MARITIMOS LTDA	01.013.999/0002-57
13/8/2002	59.795	VENDA ENTREGA FUTURA	AÇUCAR	2.721.000	999.913,08	ENAR COM.SERV.MARITIMOS LTDA	01.013.999/0002-57
14/8/2002	59.842	VENDA	AÇUCAR	18.670	5.224,99	COSAN OPERADORA PORTUARIA	71.550.388/0002-23
20/8/2002	60.024	VENDA ENTREGA FUTURA	LEVEDURA	25.600	16.437,50	ARMAZENS GERAIS FASSINA S/A	44.611.234/0006-55
20/8/2002	60.007	VENDA ENTREGA FUTURA	AÇUCAR	2.700.000	992.466,00	ENAR COM.SERV.MARITIMOS LTDA	01.013.999/0002-57
23/8/2002	60.190	VENDA ENTREGA FUTURA	AÇUCAR	2.500.000	902.450,00	ENAR COM.SERV.MARITIMOS LTDA	01.013.999/0002-57
					4.117.663,57		

SETEMBRO - 2002

DT EMISSÃO	Nº NF	NATUREZA OP	PRODUTO	QDADE (LT/KG)	VALOR	TERMINAL DESCARGA	CNPJ TERMINAL
4/9/2002	60.363	VENDA ENTREGA FUTURA	LEVEDURA	25.000	16.052,25	ARMAZENS GERAIS FASSINA S/A	44.611.234/0006-55
12/9/2002	60.400	VENDA ENTREGA FUTURA	LEVEDURA	25.600	16.437,50	ARMAZENS GERAIS FASSINA S/A	44.611.234/0006-55
13/9/2002	60.417	COMPLEMENTO DE PREÇO	LEVEDURA	25.000	1.629,00	* COMPLEMENTO DE PREÇO NF 58587	
20/9/2002	60.472	VENDA ENTREGA FUTURA	LEVEDURA	25.600	16.783,10	ARMAZENS GERAIS FASSINA S/A	44.611.234/0006-55
27/9/2002	60.596	VENDA ENTREGA FUTURA	LEVEDURA	25.600	16.783,10	ARMAZENS GERAIS FASSINA S/A	44.611.234/0006-55
					67.684,95		

7. As notas fiscais de faturamento, assim como as notas fiscais de remessas correspondentes (inseridas, parcialmente, às fls. 2365/3328) contêm em seu corpo a indicação de onde os produtos vendidos pela empresa deveriam ter sido entregues.

Nos termos da própria diligência realizada, as mercadorias foram destinadas a recintos alfandegados à época dos fatos:

11. Por outro lado, independentemente da comprovação do efetivo ingresso nos estabelecimentos elencados pela VIRALCOOL em seus demonstrativos, efetuamos pesquisas e coletas de informações junto à DIANA da Superintendência da 8ª Região Fiscal (SP) (vide os documentos inseridos às folhas 3329/3345), para se constatar se os estabelecimentos identificados nas notas fiscais de remessas de produtos (descritos na

planilha inserida no item 6) eram, à época das respectivas exportações, recintos alfandegados.

12. Constatamos que os estabelecimentos União Terminais e Armazéns Gerais, de CNPJ 50.280.387/0004-06, Teaçü Armazens Gerais S/A, de CNPJ 01.865.099/0001-57, Cia Auxiliar de Armazéns Gerais, de CNPJ 61.145.488/0003-00, Santos Brasil S/A, de CNPJ 02.084.220/0002-57, e Cosan Operadora Portuária, de CNPJ 71.550.388/0002-23 se caracterizavam como recintos alfandegados à época dos fatos geradores contemplados neste processo.

Alguns dos estabelecimentos, contudo, não eram recintos alfandegados, mas eram cadastrados como REDEX (Recinto Especial para Despacho Aduaneiro de Exportação), e outros, ainda, não eram estabelecimentos controlados:

13. Entretanto, não foram encontradas nas relações de recintos alfandegados as empresas Transportes Lisot Ltda, de CNPJ 62.859.525/0005-68, Embalex Transp. e Serv. Ltda, de CNPJ 66.554.494/0001-64, Servicargo – Serviços de Assessoria Portuária Ltda, de CNPJ 85.273.332/0003-64, Armazéns Gerais Fassina S/A, de CNPJ 44.611.234/0006-55, ENAR Emp. Nação de Arm. Gerais Ltda, de CNPJ 80.575.459/0023-68 e ENAR Com.Serv. Marítimos Ltda, de CNPJ 01.013.999/0002-57 e 01.013.999/0003-38. O estabelecimento Armazéns Gerais Fassina S/A era cadastrado na Receita Federal como REDEX Permanente (Recinto Especial para Despacho Aduaneiro de Exportação), caracterizado como recinto **não-alfandegado**, conforme o disposto na Instrução Normativa SRF 114, de 31 de dezembro de 2001. Os demais não tinham qualquer tipo de controle por parte da Receita Federal do Brasil. (grifamos)

Ocorre que, como já demonstrado anteriormente, a remessa a recinto alfandegado sequer é condição para que o contribuinte possa se valer do benefício fiscal: basta que reste comprovada que a venda foi realizada com o fim específico de exportação, que é a hipótese dos autos.

E, não obstante a isso, nos termos da própria Instrução Normativa SRF 114, de 31 de dezembro de 2001, o REDEX (Recinto Especial para Despacho Aduaneiro de Exportação) é local onde se realizam, exatamente, despachos de exportação e até mesmo fiscalização aduaneira.

Nos termos, ainda da Instrução Normativa RFB nº 1.152, de 10 de maio de 2011, as exportações realizadas via REDEX equivalem àquelas realizadas via recinto alfandegado para fins de comprovação do fim específico de exportação, confira-se:

Art. 2º Os produtos destinados à exportação poderão sair, com suspensão do IPI, do estabelecimento industrial da pessoa jurídica produtora quando: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1462, de 15 de abril de 2014)

I - adquiridos por Empresa Comercial Exportadora (ECE), com o fim específico de exportação; e

II - remetidos a recintos alfandegados ou a outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação.

Art. 3º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não incidirão sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior; e

Art. 5º Somente será permitido o transbordo, a baldeação, o descarregamento ou o armazenamento dos produtos:

(...)

II - em recintos alfandegados ou em outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação, inclusive em Recintos Especiais para Despacho Aduaneiro de Exportação (Redex), na hipótese das operações de que tratam o inciso II do art. 2º e o inciso I do art. 3º; e

(...)

Logo, tem-se que a exigência fiscal no sentido “*de a VIRALCOOL apresentar os documentos comprobatórios do efetivo ingresso no estabelecimento*” alfandegado é despropositada e desnecessária. Tendo sido comprovada juridicamente e documentalmente a venda com fim específico de exportação, assim como a efetiva exportação, deve ser reconhecido o direito ao benefício decorrente.

Na hipótese dos autos, a venda com fim específico de exportação está juridicamente comprovada. A exigência adicional dos “Conhecimentos de Transporte” que, supostamente, comprovariam o trânsito físico direto das mercadorias, não se justifica diante de todo o conjunto probatório existente nos autos, além de não estar suportada em qualquer ato normativo.

Desse modo, concluo pela necessidade de provimento do Recurso Voluntário nesse aspecto.

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 confundido 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

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

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC.

Não existe previsão legal para incidência da taxa Selic nos pedidos de ressarcimento de IPI. O reconhecimento da correção monetária com base na taxa Selic só é possível em face das decisões do STJ na sistemática dos recursos repetitivos, quando existentes atos administrativos que glosaram parcialmente ou integralmente os créditos, cujo entendimento neles consubstanciados foram revertidos nas instâncias administrativas de julgamento, sendo assim considerados oposição ilegítima ao aproveitamento de referidos créditos.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. OPOSIÇÃO ILEGÍTIMA DO FISCO. TERMO INICIAL.

A aplicação da taxa Selic, nos pedidos de ressarcimento de IPI, nos casos de oposição ilegítima do Fisco, incide somente a partir de 360 (trezentos e sessenta) dias contados do protocolo do pedido. Antes deste prazo não existe permissivo legal e nem jurisprudencial, com efeito vinculante, para sua incidência.

(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.

Aquisições de Pessoas Físicas e cooperativas

Embora a Recorrente tenha dedicado um tópico em seu Recurso ao direito ao crédito presumido do IPI relativo a aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas, ele mesmo reconhece que esse pleito já foi deferido pela DRJ.

Desse modo, nada a examinar.

Apuração de insumos com base nos estoques iniciais e finais

Também nesse tópico recursal, não há pleito do contribuinte a ser examinado, posto que restou reconhecido, pela DRJ, que o valor apontado pela Fiscalização como indevidamente excluído, em nada altera o valor do crédito presumido ora em exame.

Portanto, nada a examinar.

Taxa SELIC

Por fim, quanto à correção monetária do crédito postulado, a questão foi objeto de julgamento, pelo STJ, em sede de recurso representativo de controvérsia (REsp 993.164/MG) que o STJ, naquela assentada, reforçou seu entendimento quanto à incidência da Taxa Selic sobre os valores de IPI a serem ressarcidos ao contribuinte, quando existente de ato estatal, administrativo ou normativo, que tenha impedindo a utilização do direito de crédito de IPI.

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DO VALOR DO PIS/PASEP E DA COFINS. EMPRESAS PRODUTORAS E EXPORTADORAS DE MERCADORIAS NACIONAIS.

LEI 9.363/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 23/97. CONDICIONAMENTO DO INCENTIVO FISCAL AOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE FORNECEDORES SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELO PIS E PELA COFINS. EXORBITÂNCIA DOS LIMITES IMPOSTOS PELA LEI ORDINÁRIA. SÚMULA VINCULANTE 10/STF. OBSERVÂNCIA. INSTRUÇÃO NORMATIVA (ATO NORMATIVO SECUNDÁRIO). CORREÇÃO MONETÁRIA.

INCIDÊNCIA. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO.

NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. TAXA SELIC. APLICAÇÃO.

VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. O crédito presumido de IPI, instituído pela Lei 9.363/96, não poderia ter sua aplicação restringida por força da Instrução Normativa SRF 23/97, ato normativo secundário, que não pode inovar no ordenamento jurídico, subordinando-se aos limites do texto legal.

2. A Lei 9.363/96 instituiu crédito presumido de IPI para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS, ao dispor que: "Art.

1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior."

3. O artigo 6º, do aludido diploma legal, determina, ainda, que "o Ministro de Estado da Fazenda expedirá as instruções necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei, inclusive quanto aos requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, à definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador".

4. O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições, expediu a Portaria 38/97, dispondo sobre o cálculo e a utilização do crédito presumido instituído pela Lei 9.363/96 e autorizando o Secretário da Receita Federal a expedir normas complementares necessárias à implementação da aludida portaria (artigo 12).

5. Nesse segmento, o Secretário da Receita Federal expediu a Instrução Normativa 23/97 (revogada, sem interrupção de sua força normativa, pela Instrução Normativa 313/2003, também revogada, nos mesmos termos, pela Instrução Normativa 419/2004), assim preceituando: "Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.

§ 1º O direito ao crédito presumido aplica-se inclusive: I - Quando o produto fabricado goze do benefício da alíquota zero; II - nas vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação.

§ 2º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS." 6. Com efeito, o § 2º, do artigo 2º, da Instrução Normativa SRF 23/97, restringiu a dedução do crédito presumido do IPI (instituído pela Lei 9.363/96), no que concerne às empresas produtoras e exportadoras de produtos oriundos de atividade rural, às aquisições, no mercado interno, efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições destinadas ao PIS/PASEP e à COFINS.

7. Como de sabença, a validade das instruções normativas (atos normativos secundários) pressupõe a estrita observância dos limites impostos pelos atos normativos primários a que se subordinam (leis, tratados, convenções internacionais, etc.), sendo certo que, se vierem a positivar em seu texto uma exegese que possa irromper a hierarquia normativa sobrejacente, viciar-se-ão de ilegalidade e não de inconstitucionalidade (Precedentes do Supremo Tribunal Federal: ADI 531 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 11.12.1991, DJ 03.04.1992; e ADI 365 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 07.11.1990, DJ 15.03.1991).

8. Conseqüentemente, sobressai a "ilegalidade" da instrução normativa que extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96, ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições (relativamente aos produtos oriundos de atividade rural) de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS (Precedentes das Turmas de Direito Público: REsp 849287/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19.08.2010, DJe 28.09.2010; AgRg no REsp 913433/ES, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 04.06.2009, DJe 25.06.2009; REsp 1109034/PR, Rel.

Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 16.04.2009, DJe 06.05.2009; REsp 1008021/CE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 01.04.2008, DJe 11.04.2008; REsp 767.617/CE, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 12.12.2006, DJ 15.02.2007; REsp 617733/CE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 03.08.2006, DJ 24.08.2006; e REsp 586392/RN, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.10.2004, DJ 06.12.2004).

9. É que: (i) "a COFINS e o PIS oneram em cascata o produto rural e, por isso, estão embutidos no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo não havendo incidência na sua última aquisição"; (ii) "o Decreto 2.367/98 - Regulamento do IPI -, posterior à Lei 9.363/96, não fez restrição às aquisições de produtos rurais"; e (iii) "a base de cálculo do ressarcimento é o valor total das aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo (art. 2º), sem condicionantes" (REsp 586392/RN).

10. A Súmula Vinculante 10/STF cristalizou o entendimento de que: "Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte." 11. Entrementes, é certo que a exigência de observância à cláusula de reserva de plenário não abrange os atos normativos secundários do Poder Público, uma vez não estabelecido confronto direto com a Constituição, razão pela qual inaplicável a Súmula Vinculante 10/STF à espécie.

12. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito de IPI (decorrente da aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade), descaracteriza referido crédito como escritural (assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil), exsurto legítima a incidência de correção monetária, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Aplicação analógica do precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1035847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 24.06.2009, DJe 03.08.2009).

13. A Tabela Única aprovada pela Primeira Seção (que agrega o Manual de Cálculos da Justiça Federal e a jurisprudência do STJ) autoriza a aplicação da Taxa SELIC (a partir de janeiro de 1996) na correção monetária dos créditos extemporaneamente aproveitados por óbice do Fisco (REsp 1150188/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 20.04.2010, DJe 03.05.2010).

14. Outrossim, a apontada ofensa ao artigo 535, do CPC, não restou configurada, uma vez que o acórdão recorrido pronunciou-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Saliente-se, ademais, que o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, como de fato ocorreu na hipótese dos autos.

15. Recurso especial da empresa provido para reconhecer a incidência de correção monetária e a aplicação da Taxa Selic.

16. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido.

17. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 993.164/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/12/2010, DJe 17/12/2010)

A decisão proferida no citado REsp nº 993.164/MG é vinculante em todos os seus termos, inclusive no que se refere ao direito de correção dos valores.

Não obstante, necessário remeter, ainda, ao que restou decidido no REsp 1.035.847/RS, também submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC. Cito:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. CORREÇÃO MONETÁRIA.

INCIDÊNCIA.

1. A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal.

2. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito oriundo da aplicação do princípio da não-cumulatividade, descaracteriza referido crédito como escritural, assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil.

3. Destarte, a vedação legal ao aproveitamento do crédito impele o contribuinte a socorrer-se do Judiciário, circunstância que acarreta demora no reconhecimento do direito pleiteado, dada a tramitação normal dos feitos judiciais.

4. Consectariamente, ocorrendo a vedação ao aproveitamento desses créditos, com o consequente ingresso no Judiciário, posterga-se o reconhecimento do direito pleiteado, exsurgindo legítima a necessidade de atualizá-los monetariamente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 490.547/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.09.2005, DJ 10.10.2005; EREsp 613.977/RS, Rel. Ministro José Delgado, julgado em 09.11.2005, DJ 05.12.2005; EREsp 495.953/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, julgado em 27.09.2006, DJ 23.10.2006; EREsp 522.796/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 08.11.2006, DJ 24.09.2007; EREsp 430.498/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 26.03.2008, DJe 07.04.2008; e EREsp 605.921/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 12.11.2008, DJe 24.11.2008).

5. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1035847/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/06/2009, DJe 03/08/2009)

Pelo exposto, é imperativo o reconhecimento do direito do contribuinte a ter ressarcido os valores do crédito presumido do IPI previsto na Lei nº 9.363, de 1996, relativo ao 4º trimestre de 1997, decorrente das aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas, devidamente corrigidos pela Taxa SELIC desde a data do pedido, uma vez que se considera

como "ato estatal, administrativo ou **normativo**, impedindo a utilização do direito de crédito de IPI" a própria Instrução Normativa SRF nº 23 de 1997.

Assim, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário do contribuinte para (i) legitimar o crédito decorrente das Notas Fiscais de venda com fim específico de exportação, CUJA EXPORTAÇÃO FOI COMPROVADA EM SEDE DE DILIGÊNCIA; (ii) 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; e (iii) autorizar a correção monetária dos créditos indevidamente glosados, pela Taxa SELIC, desde o protocolo do pedido.

É como voto.

Tatiana Josefovicz Belisário