



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

<b>Processo nº</b>	10840.900565/2006-54
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3201-004.787 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	30 de janeiro de 2019
<b>Matéria</b>	IPI
<b>Recorrente</b>	MONTECITRUS TRADING S/A
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

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

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. ESTOQUE DE PERÍODO ANTERIOR.**

Os valores do estoque apurado em exercício anterior e objeto de autuação fiscal deverá impactar a apuração do IPI em período posterior na exata medida em que for decidido, em caráter definitivo, na esfera administrativa, nos autos do processo administrativo correspondente.

**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 ausências de documento não se presta a afastar o direito reconhecido.

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI PREVISTO NOS ARTS. 1º, IX, 11, IV, E 11-A, DA LEI Nº 9.440/97. APURAÇÃO SOBRE O FATURAMENTO DA REVENDA DE BENS IMPORTADOS. SÚMULA CARF Nº 128.**

Súmula CARF nº 128 "No cálculo do crédito presumido de IPI, de que tratam a Lei nº 9.363, de 1996 e a Portaria MF nº 38, de 1997, 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, refletindo nos dois lados do coeficiente de exportação - numerador e denominador."

**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. RESSARCIMENTO DE IPI. TERMO INICIAL.**

Os resarcimentos de IPI devem sofrer atualização pela taxa Selic quando haja oposição ilegítima do Fisco ao pedido. O Termo inicial da atualização é o 361º dia do protocolo do pedido, marco da oposição ilegítima do Fisco, cf. art. 24 da Lei 11.457/2007, quando não haja, anteriormente, manifestação da administração contrária à pretensão legítima do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos seguintes: a) Por unanimidade de votos, (i) legitimou-se o crédito decorrente das Notas Fiscais de venda com fim específico de exportação para as empresas Citrovita e Bascitrus; (ii) assegurou-se 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) autorizou-se que no cálculo do crédito presumido de IPI, de que tratam a Lei nº 9.363, de 1996 e a Portaria MF nº 38, de 1997, as receitas de exportação de produtos revendidos pelo contribuinte sejam incluídos na composição da Receita de Exportação - RE; b) Por voto de qualidade, autorizou-se a correção monetária dos créditos indevidamente glosados, pela Taxa SELIC, a partir de 361º dia após o protocolo do pedido. Vencidos, no ponto, os conselheiros Tatiana Josefovicz Belisário, relatora, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior, que entendiam que a correção monetária deve ser aplicada a partir do protocolo do pedido. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcelo Giovani Vieira.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora.

(assinado digitalmente)

Marcelo Giovani Vieira - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza, Marcelo Giovani Vieira, Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Junior.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo Contribuinte em face do acórdão nº **14-62.-036**, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), que assim relatou o feito:

*Trata o presente de Pedido de Ressarcimento do crédito presumido, apurado no período em epígrafe, que foi parcialmente concedido ao contribuinte.*

*A manifestante sintetiza os fundamentos do Despacho Decisório como se segue:*

*1. não cabe o ressarcimento do crédito básico de IPI, no montante de R\$3.013,74, referente a devolução de produtos industrializados (fls. 1062 e 1063)*

*2. é indevida a inclusão, no cálculo do crédito presumido do IPI, dos valores correspondentes às aquisições de matérias-primas realizadas junto a não contribuintes da contribuição para o PIS e da COFINS (fl. 1066);*

*3. os estoques finais de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, utilizados na produção de produtos não acabados e dos produtos acabados, mas não vendidos, existentes em 31/12/2002, devem ser excluídos da apuração do crédito presumido (fl. 1066);*

*4. não devem ser considerados, na receita de exportação, os valores correspondentes às remessas com o fim específico de exportação para empresas exportadoras, que não se enquadram na definição de "trading company (fls. 1067 a 1083);*

*5. os valores constantes em notas fiscais de complemento de preço de venda para o mercado externo não integram a receita de exportação, uma vez que tais valores possuem a natureza de receita financeira (fl. 1083);*

*6. os valores correspondentes às vendas ao exterior de mercadorias adquiridas pela ora requerente, no mercado interno, não devem ser computados no cálculo da receita de exportação (fl. 1083); e 7. não devem ser computados, no cálculo da receita operacional bruta, os valores correspondentes às devoluções de vendas, verificadas no mercado interno e externo (fls. 1083 e 1084).*

*Das alterações e glosas efetuadas pela fiscalização no cálculo do crédito, o interessado manifestou sua inconformidade, com exceção da glosa do crédito básico do IPI e do ajustes receita operacional bruta, alegando, em síntese, que:*

*a) se for reconhecida a improcedência, total ou parcial, dos cálculos elaborados pela fiscalização nos autos do processo n. 13854.000286/2002-02, a apuração do crédito presumido deve ser refeita com base no que for decidido naquele processo;*

*b) de acordo com a legislação e jurisprudência judicial e do Conselho de Contribuintes que cita, as aquisições de insumos*

*realizadas junto aos produtores rurais, não contribuintes da contribuição para o PIS e da COFINS, devem ser consideradas na apuração do crédito presumido do IPI;*

*c) a fiscalização procedeu à exclusão dos valores correspondentes aos estoque finais de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem (insumo aplicados na industrialização por terceiros), utilizados na fabricação de produtos não acabados e dos acabados, mas não vendidos, bem como dos materiais de embalagens (tambores), existentes em 31/12/2002. Contudo, conforme a Portaria MF n. 38/97 e Instrução Normativa SRF n. 23/97, deveriam ter sido computados na apuração do crédito presumido, relativo ao 1º trimestre de 2003, que também é objeto deste processo administrativo. Não tendo sido esse o procedimento adotado pela fiscalização, no caso "sub judice", deve ser o r. despacho decisório modificado, para o fim de adequar a determinação do montante do crédito presumido, a que a requerente faz jus, àqueles atos normativos.*

*d) não considerou o Sr. Agente Fiscal, no cálculo da receita de exportação da requerente, as vendas para as empresas Citrovita Agro-Industrial Ltda. e Bascitrus Agro Industrial Ltda. realizadas com o fim específico de exportação. Entretanto, devem ser incluídas as exportações efetuadas pelas empresas que não são trading companies porque elas se enquadram no conceito de empresa comercial exportadora, conforme decisões exaradas pela Delegacia de Julgamento de Ribeirão Preto e provas juntadas pela petição de fls 1168/1169;*

*e) com base na legislação do imposto de rende, defende a inclusão, na receita de exportação, dos valores relativos às variações cambiais;*

*f) Também defende que não há amparo legal para a exclusão da receita de exportação, da revenda para o exterior de produtos adquiridos no mercado interno;*

*Por fim, requer que o ressarcimento acrescido de juros calculados pela taxa SELIC, a partir da data do protocolo do pedido.*

*Esta instância prolatou o acórdão nº 14-38.761 que julgou a manifestação como improcedente, contudo, em sede de recurso voluntário, o CARF anulou esta decisão pelos seguintes motivos:*

*Contudo, muito embora a Decisão de Primeira Instância tenha sido completa, a respeito das alegações acima descritas, entendo que ela foi sobremaneira econômica, tendo a D. Autoridade Julgadora, que muito bem fundamentou o seu raciocínio nos outros pontos discutidos, se limitado a decidir que em relação ao estoque de insumos de 31/12/2002, prevalece o mesmo entendimento, estando correto o procedimento adotado pela fiscalização.*

*Assim, remanesce a dúvida quanto ao raciocínio adotado para o não cômputo do estoque de insumos e, ainda, sobre qual o fundamento do não reconhecimento dos materiais de embalagens*

*(tambores), o que restringe o exercício de defesa da Recorrente e impede o pleno entendimento da discussão pelo CARF.*

*Nesse sentido, com o devido respeito ao julgador de piso, fazse necessária a anulação do processo até a decisão de primeira instância inclusive, para que a DRJ fundamente o porquê da não consideração do estoque de 31.12.2002 e também indique claramente o posicionamento quanto aos materiais de embalagens (tambores).*

*Ante o exposto, decido por anular o processo até a decisão de primeira instância inclusive, para que a DRJ fundamente o porquê da não consideração do estoque de 31.12.2002 e também indique claramente o posicionamento quanto aos materiais de embalagens (tambores).*

*Assim, o processo retornou para nova decisão.*

Após reexame da defesa apresentada pelo Contribuinte, a DRJ proferiu acórdão assim ementado:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS  
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

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

***CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. AQUISIÇÕES DE  
INSUMOS DE PESSOAS FÍSICAS.***

*Em julgamento de recurso especial pela sistemática do art. 543-C do CPC, o Superior Tribunal de Justiça entendeu ser ilegal a IN SRF nº 23, de 1997, por ter ela extrapolado os limites da Lei nº 9.363, de 1996, 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 sujeitos à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS. Comunicada do resultado do julgamento pela Procuradoria- Geral da Fazenda Nacional, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deve adotar a orientação emanada daquele órgão por meio de Nota Explicativa.*

***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.*

#### *VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.*

*Somente podem ser incluídas na base de cálculo do benefício as vendas comprovadamente feitas para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, remetidos diretamente para embarque ou para recinto alfandegado, por conta e ordem do adquirente.*

#### *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. EMPRESA PRODUTORA EXPORTADORA.*

*A simples revenda para o exterior de mercadorias adquiridas de terceiros, sem sofrer qualquer processo de industrialização, não está contemplada no incentivo fiscal.*

#### *CRÉDITO PRESUMIDO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA PELA TAXA SELIC. IMPOSSIBILIDADE.*

*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 Reconhecido em Parte*

Inconformado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário reiterando os argumentos de defesa apresentados quanto ao crédito tributário mantido, requerendo o deferimento integral do crédito presumido apurado, corrigidos pela Taxa SELIC desde a data do protocolo do pedido de ressarcimento.

Após os autos foram remetidos a este CARF e a mim distribuídos por sorteio.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora

O Recurso Voluntário é próprio e tempestivo, portanto dele tomo conhecimento.

Inicialmente cumpre destacar que, quanto ao direito ao crédito presumido de IPI sobre as aquisições realizadas de pessoas físicas, a DRJ já acolheu o pleito do Recorrente,

---

aplicando os efeitos do Recurso Especial nº 993.164/MG, proferido em sede de Recurso Representativo de controvérsia.

Assim, nos presentes autos, remanesce a existência das seguintes discussões:

(i) aproveitamento de crédito presumido de IPI apurado em período anterior (Processo nº 13854.000286/2002-02);

(ii) apuração do estoque final de produtos em elaboração e produtos acabados e não vendidos 31.12.2002;

(iii) apuração das receitas de exportação relativamente às vendas realizadas para empresas exportadoras;

(iv) crédito presumido de IPI sobre notas fiscais complementares emitidas pela Recorrente (variação cambial)

(v) apuração das receitas de exportação relativamente às mercadorias adquiridas para revenda;

(vi) correção monetária pela Taxa SELIC.

**(i) aproveitamento de crédito presumido de IPI apurado em período anterior (Processo nº 13854.000286/2002-02);**

O presente feito tem por objeto a apuração do IPI no 4º trimestre de 2002, 1º e 2º trimestres de 2003. Ocorre que a apuração do IPI no 2º trimestre de 2002 foi objeto do Auto de Infração nº 13854.000286/2002-02, onde foram realizadas glosas, portanto, alterando o valor final do crédito apurado.

O que questiona o contribuinte é que, na presente fiscalização, teria se partido do valor do estoque apurado pela Fiscalização no processo diverso, sem considerar que este era objeto de discussão administrativa, ou seja, o valor não era ainda definitivo. Desse modo, o que requer é que a apuração final do presente processo deverá considerar o que restar decidido, de forma definitiva, no processo n. 13854.000286/2002-02.

Está correta a Recorrente em seu pleito.

É certo que, ao final do presente procedimento administrativo, ao se proceder a liquidação dos valores eventualmente devidos ao final, deverá ser observado o quanto restar decidido, em caráter definitivo na esfera administrativa, nos autos do nº 13854.000286/2002-02.

**(ii) apuração do estoque final de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem em 31.12.2002;**

Nesse tópico a Recorrente questiona o valor do estoque final apurado para 31.12.2002 ao argumento de que a Fiscalização teria excluído, indevidamente, itens utilizados como matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Nas palavras do Recorrente:

No entanto, ressalvou que, nos termos da Portaria MF n. 38, de 27.2.1997 e da Instrução Normativa SRF n. 23, de 13.3.1997, vigente no período em questão, esses valores deveriam integrar a base de cálculo do benefício relativo ao 1º trimestre de 2003, que também é objeto deste processo.

A despeito da clareza com que os referidos atos normativos regem a matéria, restou consignado no v. acórdão ora recorrido, em apertada síntese, que o entendimento exarado pela fiscalização estaria correto. Isso porque, segundo a decisão, conforme demonstrativo constante das fls. 1050 e 1051, nos itens (5) e (6) da tabela "C", tanto o custo dos produtos utilizados na produção dos produtos não acabados e acabados, mas não vendidos, como o custo do material de embalagem (tambores) foram devidamente computados.

No entanto, a constatação do v. acórdão está equivocada. Não se discute nestes autos o computo do custo dos produtos utilizados na produção dos produtos não acabados e acabados, mas não vendidos e do custo do material de embalagem (tambores) referentes a 31.12.2001, objeto das informações mencionadas nos itens (5) e (6), mas sim aqueles referentes a 31.12.2002 que deveriam integrar a base de cálculo do benefício no 1º trimestre de 2003.

Reproduzo o quanto restou decidido pela DRJ nesse aspecto:

*Pois bem, nas fls 1050 e 1051, do presente processo, estão os demonstrativos consolidados de apuração do crédito presumido dos 3º e 4º trimestres de 2002 e dos 1º e 2º trimestres de 2003.*

*Claramente consta à fl 1051 no demonstrativo "C – Apuração do Crédito Presumido Acumulado", nos itens (5) e (6) que, tanto o custo dos produtos utilizados na produção dos produtos não acabados e acabados mas não vendidos, como, o custo da material de embalagem (TAMBORES) foram devidamente computados, conforme a legislação aplicável.*

*Consequentemente, esta alegação da manifestação de inconformidade é absolutamente improcedente.*

Com efeito,

Na página seguinte, consta o Demonstrativo C – Apuração do Crédito Presumido Acumulado - **ANO CALENDÁRIO DE 2003**. Nesse segundo demonstrativo é possível observar que os itens (5) e (6) fazem referência aos custos de materiais em estoque em **31/12/2002**:

## DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO - ANO CALENDÁRIO DE 2003 (1º TRIMESTRE e 2º TRIMESTRE)

A - Receita Operacional Bruta:

Período de Apuração	Mercado Interno					Mercado Exterior					Total da Receita Bruta Acumulada por Trimestre ou período	
	Vendas	Desvolv. de Vendas	Exportação de Produção Própria	Variação Câmbio de Produtos	Exportação de Necessidades Adquiridas de Terceiros	Comercial Exportadora		Exportação Física In Natura	Desvolv. de Vendas Exportação	Total Receita Exportação Sujeta ao Benefício		
						Total	Gen. o Benefício					
1º Trimestre	1.002.961,37	4.269.886	43.791.714,00	269.172,00	304.138,00	8.001.742,67	8.001.742,67	0,00	299.550,22	52.144.115,26	43.552.661,86	
2º Trimestre	554.865,24	0,00	50.308.641,43	205.406,70	14.051.130,21	13.593.941,94	13.593.941,94	0,00	55.260,29	78.174.223,99	63.836.054,00	
TOTAL	1.559.827,61	4.269.886	94.130.355,51	519.582,35	14.397.268,21	21.593.644,61	21.593.644,61	0,00	294.341,51	130.318.349,25	117.374.967,09	

B - Atividades da Matéria Prima, Produto Intermediário e Material de Embalagem

Período de Apuração	Fazenda			Aquisição de Tâmbores	Indumentaria de Trabalho	Total do Inventário no Trimestre	Prata (Inventário) Adaptações de PC	Total Inventários Sujeitos ao Benefício (Acumulado) (M=6)(7)
	Pessoa Jurídica	Pessoa Física	Total					
	(1)	(2)	(3)=(1)+(2)					
1º Trimestre	0,00	6.802.215,58	6.802.215,58	410.055,68	1.261.500,84	8.481.778,20	6.802.215,58	1.679.562,62
2º Trimestre	0,00	909.393,17	909.393,17	208.567,29	805.563,43	1.442.278,89	908.330,17	2.713.704,24
TOTAL	0,00	7.710.408,75	7.710.408,75	618.622,97	2.067.070,37	10.424.054,06	*****	*****

C - Apuração do Crédito Presumido Acumulado

	(A=0,04%)	(B=0,04%)
(1) - Receita Operacional Bruta Acumulada :		1º TRIMESTRE 2º TRIMESTRE
(2) - Receita de Exportação :		55.140.866,77 11.574.967,09
(3) - Relação Percentual = (2)/(1) :		0,995641,86 0,985164,00
(4) - Custos Acumulados Sujeitos ao Benefício :		81.9571% 81.9571%
(5) - Custos Incluídos - Aluguel de Empilhadeira/tâmborenses em estoque na data de 31/12/2002:		1.679.562,62 2.713.704,34
(6) - Custos Incluídos - MP+ PI + ME utilizados na produção dos produtos não acabados e acabados mas não vendidos em 31/12/2002:		1.482.598,00 1.482.598,00
(7) - Custos Excluídos - Material de Embalagem/tâmborenses em estoque na data de 31/12/2003		9.397.668,52 9.397.668,52
(8) - Custos Excluídos - MP+ PI + ME utilizados na produção dos produtos não acabados e acabados mas não vendidos em 31/12/2003:		***** *****
(9) - MP + PI + ME utilizados = (4) + (5) - (7) - (8)		12.559.826,18 12.534.074,86
(10) - Base de Cálculo acumulada = (3) * (9) :		10.293.753,15 10.049.010,19
(11) - Crédito Presumido acumulado = A*0,04% * (9)		415.867,63 438.214,56
(12) - Total do Crédito Negativo da última apuração do ano anterior		0,00 0,00
(13) - Crédito Presumido acumulado no trimestre		415.867,63 438.214,56
(14) - Crédito Presumido acumulado no trimestre - (13) trimestre posterior - (13) trimestre anterior		415.867,63 22.446,93
(15) - Crédito Presumido negativo do trimestre anterior		0,00 0,00
(16) - Crédito Presumido apurado no trimestre após ajustes da linha (15)		415.867,63 22.446,93

Logo, tal planilhas demonstram de modo claro que o valor dos produtos em elaboração e acabados e não vendidos foi excluído da base final de 2002 e incluído na base inicial de 2003.

**(iii) apuração das receitas de exportação relativamente às vendas realizadas para empresas exportadoras;**

Nesse aspecto, defende a Recorrente que a Fiscalização teria desconsiderado aos Notas Fiscais de venda com fim específico de exportação para as empresas Citrovita e Bascitrus. Alega que tal exclusão se deu exclusivamente pelo fato de tais empresas não estarem enquadradas no conceito de empresa exportadora previsto no Decreto-Lei nº 1.248/72.

No entanto, aduz ainda a Recorrente, o Acórdão proferido pela DRJ teria ultrapassado tal questão de direito, de modo favorável à sua tese, contudo, teria inovado ao dizer que a glosa se fundamenta na ausência de comprovação de que tais vendas foram realizadas com fins específicos de exportação:

*Embora a manifestante tenha juntado a documentação relativas às vendas para as empresas Citrovita Agro-Industrial Ltda. e Bascitrus Agro Industrial Ltda, não restou comprovada, nem há qualquer indicação de que os produtos vendidos às empresas comerciais exportadoras foram remetidos diretamente a embarque para o exterior ou a recinto alfandegado, por conta e ordem do adquirente.*

Defende-se a Recorrente que a DRJ fui inovadora nesse aspecto, uma vez que a Fiscalização teria partido de premissa fática incontroversa acerca da venda com fins específicos de exportação, justificando a glosa exclusivamente por razões de direito. Assim, ainda que postule pela impossibilidade de tal inovação decisória, e indica, em sede de Recurso Voluntário, os documentos probatórios já existentes nos autos:

Assim, no caso dos autos, a decisão recorrida deveria ter se limitado a julgar a matéria *sub judice* dentro dos limites da presente lide, não lhe cabendo manter a glossa fiscal com base na falta de comprovação de fatos que haviam sido reconhecidos como verdadeiros pela fiscalização, quando da lavratura do despacho decisório proferido.

Seja como for, apenas para que não reste qualquer dúvida quanto ao direito pleiteado pela recorrente no presente item, confirmam-se as notas fiscais já apresentadas nestes autos (fls. 1384-1395), nas quais consta expressamente, no campo "natureza da operação", que as operações por meio delas documentadas são "vendas equiparadas a exportação".

Outrossim, para provar as exportações ocorridas, a recorrente também apresentou memorandos de exportação n. 1177, 947, 855, 948, 949, 1025, 1026, 1176, 957, 955, 956 e 958, emitidos pela Citrovita, e memorando de exportação n. 18 e 19, emitidos pela Bascitrus (fls. 1396-1528), contendo informações relativas às operações realizadas, tais como datas, quantidades, valores, bem como outros documentos que comprovam a remessa para o exterior ("Bill of landing", Invoice, e registros no Siscomex).

Tais documentos não deixam qualquer margem de dúvida de que realmente as vendas foram realizadas com finalidade de exportação, o que apenas confirma aquilo que já havia sido expressamente admitido pela fiscalização, ao proferir o despacho decisório nestes autos.

Com efeito, entendo, à princípio, assistir razão à Recorrente quanto à justificativa fiscal das glosas relativas à receita de exportação. Confira-se o seguinte trecho do Relatório Fiscal:

### *3.2 — Quanto ao valor da Receita de Exportação:*

*3.2.1 — A empresa incluiu, indevidamente, como receitas de exportações, valores' correspondentes As remessas com o fim específico de exportação para as empresas: Citrovita Agro-Industrial Ltda, CNPJ 57.074.106/0012-00 e Bascitrus • Agro Industrial Ltda, CNPJ 43.470.384/0001-19(fls.964). Porém, as referidas empresas, regularmente intimadas pelo Fisco (fls.965/989), deixaram de apresentar documentos comprobatórios que corroborassem os seus enquadramentos como Empresas Comerciais Exportadoras (Trading Company), constituídas na forma preconizada pelo Decreto-lei nº 1.248 de 29/11/1972. Assim sendo, estamos excluindo os valores correspondentes As vendas efetuadas para as citadas empresas do cálculo do crédito presumido solicitado (docs. 1050 e 1051) cujos valores mensais foram determinados conforme planilha auxiliar intitulada "Valores de Vendas As Empresas Comerciais Exportadoras"- Glosadas pela Fiscalização", que se encontram As fls.1049.*

*Quanto ao conceito das "vendas A empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação para o exterior" empregados no parágrafo único, do artigo 1º, da Lei 9.363, de 13/12/1996 (Lei de concessão do benefício fiscal do crédito presumido do WI), e inciso I, do artigo 39, da Lei 9.532, 1110 de 10/12/1997 (Lei que estabelece no artigo 39, a suspensão do IPI, em aquisições de mercadorias no mercado interno destinadas a exportações) passamos a tecer as seguintes considerações:*

As considerações apresentadas em seguida pela Fiscalização, são, de fato, exclusivamente de direito. Não se verifica a ausência de comprovação acerca das notas fiscais como fundamento para o lançamento, mas, apenas, a ausência de comprovação de que as empresas compradoras se enquadrariam no conceito de comercial exportadora, o que já foi superado pela DRJ

De todo modo, deve ser afastado o argumento inovador apresentado pela DRJ, de modo a legitimar o crédito decorrente das Notas Fiscais de venda com fim específico de exportação para as empresas Citrovita e Bascitrus.

**(iv) crédito presumido de IPI sobre notas fiscais complementares emitidas pela Recorrente (variação cambial)**

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

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

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

*2.3.2. Notas fiscais de exportação*

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

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

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

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

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

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÉUTICA. 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 hermenéutica 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 inherente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consistência 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 o 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 CONTRIBUINTE.**

**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 CONTRIBUINTE.**

*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  
FIOS 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; 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento; 3<sup>a</sup> Câmara; 2<sup>a</sup> 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.

**(v) apuração das receitas de exportação relativamente às mercadorias adquiridas para revenda;**

Insiste a Recorrente que o benefício do crédito presumido da Lei nº 9363/96 é válido tanto para as exportações de produtos por ela industrializados, como aqueles meramente revendidos.

O pleito da Recorrente está amparado pelo disposto na Súmula CARF nº 128

**Súmula CARF nº 128** *No cálculo do crédito presumido de IPI, de que tratam a Lei nº 9.363, de 1996 e a Portaria MF nº 38, de 1997, 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, refletindo nos dois lados do coeficiente de exportação - numerador e denominador.*

Desse modo, deve-se dar provimento ao pleito do contribuinte neste aspecto.

**(vi) correção monetária pela Taxa SELIC.**

Por fim, quanto à correção monetária do crédito postulado, nota-se item 12 da ementa acima transcrita (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 resarcidos ao contribuinte, quando existente de ato estatal, administrativo ou normativo, que tenha impedindo a utilização do direito de crédito de IPI.

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, aduz que tal conclusão está em consonância com o 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, descharacteriza 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, DJ 07.04.2008; e EREsp 605.921/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 12.11.2008, DJ 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 resarcido 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 para as empresas Citrovita e Bascitrus; (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; (iii) autorizar que no cálculo do crédito presumido de IPI, de que tratam a Lei nº 9.363, de 1996 e a Portaria MF nº 38, de 1997, as receitas de exportação de produtos revendidos pelo contribuinte sejam incluídos na composição da Receita de Exportação - RE, e (iv) autorizar a correção monetária dos créditos indevidamente glosados, pela Taxa SELIC, desde o protocolo do pedido, inclusive aquele já reconhecido pela DRJ.

É como voto.

Tatiana Josefovicz Belisário

## Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Giovani Vieira - Redator Designado.

### **Termo inicial da incidência da taxa Selic nos ressarcimentos de IPI**

Regra geral e cediço que créditos escriturais não permitem a atualização quando de seu aproveitamento.

Não obstante, o STJ firmou entendimento de que é devida atualização dos ressarcimentos de IPI quando haja oposição ilegítima do Fisco, na Súmula 411:

*É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco.*

No mesmo sentido, os Resp's 993.164/MG e 1.035.847/RS. Todavia, tais decisões não marcaram o termo inicial da atualização.

Nesse caso, entende-se que não há oposição ilegítima do Fisco dentro do prazo regular de análise, de 360 dias, conforme estabelecido no art. 24 da Lei 11.457/2007:

*Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta dias) a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.*

Assim, o termo inicial da incidência, quando não haja manifestação expressa e contrária à pretensão da recorrente anteriormente, é o 361º dia do protocolo do pedido.

Precedente Acórdão Carf 9303-007.425.

Marcelo Giovani Vieira