



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10840.900565/2006-54
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-015.423 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 13 de junho de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MONTECITRUS TRADING S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, determinando o retorno dos autos ao Colegiado a quo, para pronunciamento sobre as provas de vendas específicas para exportação apresentadas pelo Contribuinte ao longo do contencioso administrativo, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que votou pela negativa de provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Costa, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Denise Madalena Green e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

HISTÓRICO PROCESSUAL

Na origem, foi transmitido Pedido de Ressarcimento do crédito presumido, como ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS pagos na aquisição de insumos empregados nos produtos exportados, conforme disposto no art. 10 da Lei nº 9.363, de 16/12/1996, na Portaria MF nº 38, de 27/02/97 e nas Instruções Normativas nº 23, de 13/03/97, e de nº 103, de 30/12/97.

Constou no Despacho Decisório:

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

Lei nr. 9.779/99 - Ressarcimento

(3º trimestre / 2003)

O saldo credor do IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser ressarcido em espécie ou utilizado para a compensação de tributos e contribuições administrados pela SRF.

Crédito Presumido Lei n. 9.363/96 - Ressarcimento - Apuração (3º e 4º trimestres / 2002) e (1º e 2º trimestres / 2003)

Os procedimentos para apuração do benefício conferido à empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais são os determinados pela legislação de regência.

Não integram a base de cálculo do crédito presumido as quantias correspondentes As matérias-primas adquiridas diretamente de pessoas físicas, que não sio contribuintes da Cofins e PIS/PASEP.

Para fins de cálculo do crédito presumido, o valor da nota fiscal em reais 6 o preço da operação no momento da ocorrência do fato gerador, não devendo compor a receita de exportação a eventual variação cambial.

As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto no Decreto-Lei n. 1.248/72.

Não integra a receita de exportação, para efeito de credito presumido do IPI, o valor resultante das vendas para o exterior, de produtos adquiridos de terceiros e que não tenham sido submetidos a qualquer processo de industrialização pelo produtor exportador.

No último trimestre em que houver efetuado exportação, ou no Ultimo trimestre de cada ano, deverá ser excluído da base cálculo do crédito presumido 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. O valor excluído no final de um ano será acrescido à base de cálculo do crédito presumido correspondente ao primeiro trimestre em que houver exportação para o exterior.

Na manifestação de inconformidade, o Contribuinte sustentou, em síntese:

(i) A inclusão do valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas, no cálculo do incentivo fiscal.

(ii) A fiscalização não considerou no cálculo da receita de exportação da requerente, as vendas para as empresas Citrovia 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 e-fls. 1168/1169.

(iii) É devido o cômputo, na receita de exportação, da variação cambial ocorrida entre a data de emissão da nota fiscal de exportação e a data do efetivo embarque dos produtos.

(iv) A fiscalização procedeu à exclusão dos valores correspondentes aos estoques 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.º 38/97 e Instrução Normativa SRF n.º 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 despacho decisório modificado, para o fim de adequar a determinação do montante do crédito presumido, a que o sujeito passivo faz jus, àqueles atos normativos.

(v) Não há amparo legal para a exclusão da receita de exportação, da revenda para o exterior de produtos adquiridos no mercado interno.

(vi) Atualização monetária pela taxa SELIC.

A 2ª Turma da DRJ/RPO, acórdão n.º 14-38.761, e-fls. 1272/1287, negou provimento ao apelo, com decisão foi assim ementada:

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS.

Os valores referentes às aquisições de insumos de pessoas físicas, não contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, não integram o cálculo do crédito presumido por falta de previsão legal.

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 n.º 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.

O Contribuinte, em Recurso Voluntário, reitera os argumentos de sua Manifestação de Inconformidade.

O acórdão nº 3403-003.438 anulou a decisão de piso, nesses termos:

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. ESTOQUE FINAL DE 31.12.2002. MATERIAL DE EMBALAGEM. NECESSÁRIA FUNDAMENTAÇÃO. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA.

Embora o processo verse sobre diversas matérias, as quais foram objeto da decisão atacada, em relação aos estoques finais e ao crédito relativo aos materiais de embalagem a Decisão não restou devidamente clara, o que impede a devida compreensão pela parte, restringindo o exercício de sua defesa, e do próprio julgador, motivo pelo qual a decisão mais acertada reside na anulação do processo até a decisão de primeira instância inclusive, de modo que a diligente Autoridade Julgadora profira novo julgamento contemplando pormenorizadamente esses temas.

Após, em novo julgamento, 2ª Turma da DRJ/RPO deu provimento parcial à manifestação de inconformidade para reverter a glosa das aquisições de pessoas físicas, no cálculo do crédito presumido. A decisão foi assim ementada:

Acórdão nº 14-62.036

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.

Reapresentado o Recurso Voluntário, foram mantidos os argumentos anteriores.

O Acórdão nº 3201-004.787 deu parcial provimento ao Recurso Voluntário para: (i) legitimar 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; e (iv) autorizar a correção monetária dos créditos indevidamente glosados, pela Taxa SELIC, a partir de 361º dia após o protocolo do pedido:

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 11A, 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 ressarcimentos 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.

Constou do voto condutor do acórdão recorrido:

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

Nesse aspecto, defende a Recorrente que a Fiscalização teria desconsiderado as 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 relativa às vendas para as empresas Citrovita AgroIndustrial 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 foi 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:

Com efeito, à DRJ não cabe aperfeiçoar a glosa fiscal, procurando novos argumentos para mantê-la, sendo sua atribuição, apenas, julgar a lide nos respectivos limites, tal como lhe é apresentada pelas partes.

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 glosa 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.

Por fim, em que pese a própria DRJ tenha acolhido a tese jurídica de que qualquer operação realizada por empresa comercial exportadora deve ser considerada no cálculo do benefício, e não apenas as *trading companies* de que trata o Decreto-lei n. 1248/72, a recorrente pede vênias para desenvolver os fundamentos que sustentam esse entendimento, a fim de evitar eventuais dúvidas sobre a questão.

Com efeito, entendo, a princípio, assistir razão à Recorrente quanto à justificativa fiscal das glosas relativas à receita de exportação. (...)

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.

O contribuinte propôs embargos (e-fls. 1757-s e 1805-s), que foram admitidos pelo despacho de e-fl. 1822-s, como embargos nominados quanto à "omissão acerca da incidência da taxa Selic sobre os valores já deferidos".

O Acórdão nº 3201-010.538 acolheu os embargos sem efeitos infringentes:

Acórdão nº 3201-010.538

EMBARGOS INOMINADOS. OMISSÃO. OCORRÊNCIA.

Demonstrada a ocorrência da omissão apontada pelo Embargante, acolhem-se os embargos nominados, sem efeitos infringentes, para esclarecer que a decisão tomada no acórdão embargado acerca da correção monetária do crédito presumido de IPI alcança, também, o crédito reconhecido em primeira instância.

RECURSO ESPECIAL

O Recurso Especial de divergência foi interposto pela Fazenda Nacional, indicando como paradigma o acórdão nº 3402-004.925. Sustenta, em síntese, que:

(i) As fiscalizações basearam o indeferimento da compensação no fato de que as adquirentes não eram *trading companies* nos termos do Decreto-Lei n.º 1.248/72. Em ambas as situações, as DRJs, apesar de entenderem que era possível a venda para comerciais exportadoras que não fossem *trading companies*, acabaram por indeferir o pedido por ausência de prova de que as remessas de mercadoria se deram com o fim específico de exportação.

(ii) O acórdão recorrido considerou que não era dado ao julgador de primeiro grau trazer aos autos essa ausência de provas como fundamento para indeferir o ressarcimento, motivo pelo qual afastou tal argumento, tido por inovador, ao passo que o **acórdão paradigma**, não enxergando nenhuma inovação ilegal por parte da DRJ, manteve o argumento da falta de provas como determinante para a glosa do crédito presumido de IPI.

(iii) Verifica-se claramente divergência jurisprudencial sobre a interpretação da legislação tributária federal, mais especificamente dos arts. 74 da Lei n.º 9.430/96 e 146 do Código Tributário Nacional.

O Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial, e-fls.1743-1747, deu seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, quanto à matéria “Exigência de prova completa por parte do contribuinte, em pedido de ressarcimento/compensação, ultrapassado argumento de direito do Despacho Decisório”, nesses termos:

Com efeito, as circunstâncias se assemelham quanto aos fatos, sendo que o resultado diferente, dados pelas decisões comparadas, se deve a interpretação divergente quanto ao processo administrativo fiscal em compensação.

O Acórdão recorrido, tendo afastado a glosa pelo motivo de as exportadoras não serem *trading companies*, rejeitou a inovação de fundamento, trazida pela DRJ, de que as vendas com fim específico de exportação deveriam ser cabalmente comprovadas, sendo tal ônus do contribuinte. Confira-se (fl. 1.734 e seguintes):

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:

(...)

Defende-se a Recorrente que a DRJ foi 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:

(...)

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

(...)

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.

O paradigma, por seu turno, nas mesmas circunstâncias, deu entendimento diferente. Veja-se (fl. 1.736/1.737):

Embora o julgador de primeira instância tenha concordado com a então impugnante no que concerne ao fato de que deveriam ser incluídas, no cálculo do crédito presumido, as receitas de vendas para empresas comerciais exportadoras, independentemente de serem essas favorecidas pelo tratamento tributário do Decreto-lei nº 1.248/72, ressaltou a necessidade de que tais vendas tivessem tido o fim específico de exportação, o que não teria restado comprovado nos autos, eis que não havia 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.

No recurso voluntário, alega a interessada que: "Não obstante entenda que esse fato já se encontra superado, tendo em vista que nunca houve qualquer dúvida acerca da exportação das mercadorias, a ora Recorrente pede vênia para juntar documentos que comprovam as exportações ocorridas e que geraram o direito ao benefício fiscal ora em comento (doc. 02)".

No entanto, não basta que se comprove que as exportações foram efetivamente realizadas, devendo-se também comprovar que as mercadorias saíram do estabelecimento da recorrente com "fim específico de exportação", ou seja, diretamente para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa exportadora/adquirente.

(...)

A atividade de "provar" não se limita a simplesmente juntar documentos aos autos, especialmente nos casos em que se tem inúmeros registros associados a inúmeros documentos. Provar significa associar registros e documentos de forma individualizada na peça recursal. Não é tarefa do julgador contextualizar os elementos de prova trazidos pelo contribuinte no caso de pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento. Quem pleiteia o ressarcimento do crédito presumido sobre exportações realizadas por intermédio de outra empresa é que deve provar que se tratou de uma remessa com "fim específico de exportação", na forma prevista em lei.

(...)

Embora a interessada tenha obtido êxito no julgamento de primeira instância quanto ao afastamento do óbice colocado no despacho decisório, no que concerne a não obrigatoriedade de a empresa exportadora enquadrar-se no disposto no Decreto-lei nº 1.248/72, não demonstrou cabalmente nos autos o atendimento a outro requisito necessário, na forma da lei, para fazer jus ao crédito presumido respectivo, qual seja, que as remessas das mercadorias deram-se com o "fim específico de exportação".

Observo que ambos os arestos tratam de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI e que o Despacho Decisório não exigiu, em ambos os casos, a comprovação cabal, mas rejeitou o pedido, na parte em exame, por questão de direito, isto é, a necessidade de que a exportadora fosse *trading company* nos termos do Decreto-lei 1.248/72, argumento de direito afastado por ambas as decisões.

O contribuinte apresentou contrarrazões (cf. e-fls. 1768-s), requerendo a negativa de provimento do recurso da Fazenda Nacional e, subsidiariamente, caso haja o provimento,

requer que os autos sejam remetidos ao colegiado *a quo* para análise dos documentos, sob pena de cerceamento de defesa. Sustentou as seguintes razões:

(i) A fiscalização reconheceu expressamente que as vendas se deram com o fim específico de exportação, sendo fato incontroverso;

(ii) Apresentou petição em 2009, com documentos que comprovariam a efetividade das remessas com o fim específico de exportação. Posteriormente, apresentou os memorandos de exportação, *invoices* e registros no Siscomex;

(iii) Aplica-se ao caso a vedação de alteração de critério jurídico, nos termos do art. 146 do CTN; e

(iv) Ao contribuinte cabe apenas a prova da venda para a comercial exportadora com o fim específico de exportação, cabendo à comercial a prova de que houve remessa diretamente a embarque para o exterior ou a recinto alfandegado, por conta e ordem do adquirente.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

DO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL

O Recurso Especial é tempestivo. E, no tocante ao conhecimento, deve ser confirmada a admissibilidade estampada no despacho de e-fls. 1743-1747, porquanto está configurado o dissídio jurisprudencial, como se vê das ementas transcritas:

Acórdão recorrido

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 eventual ausência de documento não se presta a afastar o direito reconhecido.

Acórdão paradigma nº 3402-004.925

CRÉDITO PRESUMIDO. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO. **Embora a requerente tenha obtido êxito no julgamento de primeira instância quanto a não obrigatoriedade de a empresa exportadora enquadrar-se no disposto no Decreto-lei nº 1.248/72,** não demonstrou cabalmente nos autos o atendimento a outro requisito necessário para fazer jus ao crédito presumido respectivo, qual seja, que as remessas das mercadorias do estabelecimento industrial

deram-se com o "fim específico de exportação". Consideram-se vendidos 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, sendo que a possível exportação posterior dos produtos não supre o descumprimento dessas condições.

O Acórdão recorrido afastou a glosa pelo motivo de as exportadoras não serem *trading companies*, mas rejeitou o fundamento trazido pela DRJ de que as vendas com fim específico de exportação deveriam ser cabalmente comprovadas, sendo tal ônus do contribuinte, por considerar uma inovação.

Já o acórdão paradigma consignou que, embora o contribuinte tenha obtido êxito no julgamento de primeira instância quanto ao afastamento do óbice colocado no despacho decisório, no que concerne a não obrigatoriedade de a empresa exportadora enquadrar-se no disposto no Decreto-lei nº 1.248/72, confirmou o entendimento da DRJ de que é ônus do contribuinte demonstrar nos autos o atendimento a outro requisito da lei, para fazer jus ao crédito presumido respectivo, que é a comprovação de que as remessas das mercadorias se deram com o "fim específico de exportação".

Assim, por estarem presentes os requisitos do art. 118 do RICARF, voto por conhecer do Recurso Especial.

MÉRITO

O fundamento do despacho decisório para a glosa foi de que as operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação terão o tratamento tributário previsto no Decreto-Lei nº 1.248/72. Observa-se que a fiscalização fundamentou-se no requisito de comprovação do "fim específico de importação", como se vê dos seguintes trechos do relatório fiscal (e-fls. 1077-s):

Da Empresa Comercial Exportadora (Trading Company- Decreto-Lei 1.248/1972)

O artigo 1º, do Decreto-Lei 1.248, de 29/11/1972, estabeleceu que as operações de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora (Trading Company), para o fim específico de exportação, são aquelas, em que as mercadorias são remetidas diretamente do produtor-vendedor para: o embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora ou para serem depositadas em entreposto aduaneiro, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

O artigo 2º, do mesmo diploma legal, dispõe quais os requisitos mínimos exigidos da empresa comercial exportadora (Trading Company), para sua constituição. Entre eles destacamos:

I - Registro especial na Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil S/A. (CACEX/DECEX) 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 ações com direito a voto;

III - Capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional.

No artigo 3º do Decreto-Lei 1.248/1972, ficou estipulado que são assegurados ao produtor-vendedor, nas operações de que trata o artigo 1º do mesmo, os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo a exportação.

O artigo 11, do Decreto-Lei 1.248/1972, estabeleceu que o regime aduaneiro de exportação é o que confere ao Contribuinte o direito de depósito da mercadoria com suspensão dos impostos se devidos, e que o regime aduaneiro extraordinário de exportação é aquele que permite o depósito da mercadoria com direito a utilização dos benefícios fiscais instituídos por Lei para incentivo a exportação, antes do seu efetivo embarque para o exterior.

Deve-se aqui observar, que nas saídas das mercadorias relativas às vendas para empresa comercial exportadoras (Trading Company-Decreto-Lei 1.248/1972), a suspensão do IPI, já estava regulamentada nos artigos 23 e 36, inciso VIII, do Decreto nº87.981, de 23/12/1982-RIPI- 1982.

(...)

Dos Regimes Aduaneiros de Exportações.

Conforme o Decreto-Lei nº. 1.455, de 07/04/1976, com redação dada pela Medida Provisória nº. 2.158-35, de 2001, que disciplina entre outros, os regimes de entrepostos aduaneiros de exportação, ficou definido que o regime de entreposto aduaneiro de exportação extraordinário só poderá ser outorgado à empresa comercial exportadora constituída na forma prevista pelo Decreto-Lei nº. 1.248, de 29/11/1972, e sua utilização permite a armazenagem de mercadorias destinadas à exportação, em local alfandegado, sendo seu uso privativo e que a modalidade de entreposto extraordinário, do direito à utilização dos benefícios fiscais previstos para incentivo a exportação.

Observa-se que o regime de entreposto aduaneiro comum é de uso público, e dá ao Contribuinte o direito a suspensão do pagamento de impostos.

(...)

Reforçando, as afirmações acima, através da observação, dos artigos da seção I, capítulo VI, intitulado "DOS INCENTIVOS FISCAIS DA EXPORTAÇÃO" (transcritos abaixo), do Decreto nº. 4.543, de 26/12/2002 (Regulamento Aduaneiro 2002), quando se trata dos incentivos fiscais nas exportações nas vendas de mercadorias no mercado interno às empresas comerciais exportadoras com fim específico de exportações para o exterior, verifica-se que a única venda de produtor-vendedor para empresa comercial exportadora, que faz jus ao benefício fiscal como incentivo A exportação são aquelas constituídas na forma preconizada pelo Decreto-lei 1.248, de 29/11/1972 40 (Trading Company). Isto é, não existe, dentro da Seção I, outros artigos que regulamentam, benefícios fiscais outorgados as empresas comerciais exportadoras comuns.

(...)

As questões relativas ao benefício fiscal como incentivo à exportação, como o Crédito Presumido do IPI - Lei 9.363, 13/12/1996, relativamente ao conceito de "vendas à empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação", não podem ser analisadas sem considerar a legislação aduaneira com os seus regimes aduaneiros de exportações correspondentes.

Portanto, tendo em vista as considerações efetuadas acima, esta Fiscalização esta glosando todas as receitas de exportações correspondentes às vendas de produtos As empresas comerciais exportadoras comuns, aqui consideradas aquelas não constituídas na forma do Decreto-lei 1.248, de 29/11/1972.

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 nº38, de 27/02/1997 e artigos 1º, 2º e 3º da Instrução

Normativa SRF n.º 23, de 13/03/1997, artigo 1.º, 2.º, 3.º e §1.º do Decreto-Lei 1.248/1972, artigo 10, Decreto-lei n.º 1.455, de 07/04/1976, artigos 228, 229, 363, 364 e 365, Decreto 4.543, de 26/12/2002 (Regulamento Aduaneiro), e artigos 179, do Decreto 4.544, de 26/12/2002(RIPI - 2002); artigo 10, do Decreto-Lei 1.455, de 07/04/1976, com redação dada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001.

Assim, a fiscalização interpretou o conceito de vendas à "empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação" contida no inciso I, do art. 39, da Lei n.º 9.532, de 10/12/1997, como empresas comerciais exportadoras constituídas na forma do Decreto-lei 1.248, 29/11/1972 (Trading Company).

Dessa forma, a DRJ ao consignar que o conceito dado à expressão “empresa comercial exportadora” não está restrito apenas às vendas para empresas favorecidas pelo tratamento tributário do Decreto-lei n.º 1.248, de 1972, interpretou os mesmos dispositivo legais - art. 1.º e seu parágrafo único, da Lei n.º 9.363 e § 2.º do art. 39, da Lei n.º 9.532/97 -, entendendo pela necessidade da mesma comprovação posta pelo fiscal: a de que são considerados vendidos 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:

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

E no caso, a prova produzida pela recorrente antes do julgamento em 1ª instância, não teria comprovado esse fato:

Nesse ponto, também deve-se dizer que para poder usufruir do benefício fiscal, cabe ao contribuinte a prova de que atendeu todas as condições previstas em lei, restando sem fundamento a alegação de que caberia à fiscalização comprovar que as exportações deixaram de ser efetivadas.

O Acórdão n.º 202-11927 do antigo Segundo Conselho de Contribuintes, sessão de 14/03/2000, abaixo transcrito, reforça o entendimento antes esposado, decidindo no mesmo sentido:

IPI - CRÉDITO PRESUMIDO NA EXPORTAÇÃO PARA RESSARCIMENTO CONTRIBUIÇÕES PIS E COFINS

- Na apuração do crédito presumido, somente as exportações diretas e as vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação para o exterior, ambas devidamente comprovadas, deverão compor o valor da receita de exportação. O crédito presumido tem, como objeto o ressarcimento das contribuições incidentes unicamente sobre as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo (Lei n.º 9.363, art. 1.º, "caput" e parágrafo único).

Embora a manifestante tenha juntado a documentação relativa 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.

Sendo assim, os valores em discussão não podem integrar o montante das receitas de exportação.

O art.1º, da Lei nº 9.363/1996, prescreve 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 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.

Assim, a concessão do crédito presumido visou beneficiar as empresas **produtoras/exportadoras** nas vendas diretas ao exterior e **para as empresas comerciais exportadoras** com o fim específico de exportação para o exterior, desonerando as contribuições (PIS/PASEP e COFINS) incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, de insumos aplicados nos **produtos exportados**.

Por sua vez, o § 2º do art. 39, da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, estabelece que consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos pelo estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora:

Art. 39. Poderão sair do estabelecimento industrial, com suspensão do IPI, os produtos destinados à exportação, quando:

§ 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.

Observa-se dos textos normativos que não basta comprovar a venda para uma comercial exportadora ou e/ou que a exportação foi por ela realizada. A operação de venda tem que ter sido feita com o “fim específico de exportação” e cumpridos os requisitos para tal, que estão expressamente previstos na Lei (não cabendo interpretação ampliativa, como obsta o art. 111, do CTN), e que permitem o efetivo controle aduaneiro exercido pela Administração Tributária.

Logo, os produtos devem ser remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados. A apresentação posterior de “memorandos de exportação” não atende aos art. 39 da Lei nº 9.532/1997 e art. 42, V, e §1º do Regulamento do IPI/2002. Nesse sentido:

Acórdão nº 9303-010.666, j. 15 de setembro de 2020

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. SAÍDA PARA EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

No caso de venda à empresa comercial exportadora (ECE), para usufruir do benefício do crédito presumido do IPI, cabe à contribuinte comprovar o fim específico de exportação para o exterior, demonstrando que os produtos foram remetidos diretamente

do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Por essas razões, entendo não ter havido inovação no acórdão da DRJ, ou alteração de critério jurídico (art. 146, do CTN), porquanto o critério jurídico a ser adotado para a fruição de benefício ou incentivo fiscal é sempre o atendimento ao disposto na legislação atinente à espécie.

Dispõe o art. 170, do CTN, que a compensação depende da comprovação da liquidez e certeza dos créditos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Isso porque, considera-se que o ônus de provar recai a quem alega o fato ou o direito, nos termos do art. 373, do CPC/15.

Então, o ônus da prova da venda para comercial exportadora com fim específico de exportação está posto desde a origem.

Por conseguinte, o Recurso Especial deve ser provido, contudo o Colegiado *a quo* não se pronunciou acerca das provas apresentadas antes do julgamento da DRJ e daquelas juntadas em recurso voluntário, logo os autos devem retornar para essa análise.

Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, com o retorno dos autos ao Colegiado *a quo*, para pronunciamento sobre as provas de vendas específicas para exportação apresentadas pelo Contribuinte ao longo do contencioso administrativo.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro