



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10840.900565/2006-54
ACÓRDÃO	3201-013.185 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MONTECITRUS TRADING S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2002 a 31/12/2002, 01/01/2003 a 30/06/2003
ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2002 a 31/12/2002, 01/01/2003 a 30/06/2003
VENDA A COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.
REQUISITOS.

A venda com fim específico de exportação é aquela em que os produtos são remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, abrangendo tal decisão a única matéria controvertida após a decisão da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) no acórdão nº 9303-015.423.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafeté Reis – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Enk de Aguiar, Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco de Miranda e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de retorno dos autos a este colegiado após decisão tomada pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) no acórdão nº 9303-015.423, de 13/06/2024.

Os presentes autos originaram-se da prolação de despacho decisório em que a repartição de origem deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI (e-fls. 1.104 a 1.105), tendo por base o Relatório de Auditoria Fiscal datado de 22/09/2008 (e-fls. 1.077 a 1.102).

Na Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu o deferimento integral do ressarcimento pleiteado, alegando (i) necessidade de reapuração do crédito presumido a partir da decisão final a ser proferida no processo nº 13854.000286/2002-02, (ii) as aquisições de insumos junto a produtores rurais, não contribuintes das contribuições PIS/Cofins, devem ser consideradas na apuração do crédito presumido do IPI, (iii) a apuração do estoque final de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, relativo ao 1º trimestre de 2003, devia se dar em conformidade com a Portaria MF nº 38/1997 e a Instrução Normativa SRF nº 23/1997, (iv) necessidade de inclusão no cálculo da receita de exportação das vendas para as empresas Citrovita Agro Industrial Ltda. e Bascitrus Agro Industrial Ltda., realizadas com o fim específico de exportação, por se tratar de empresas comerciais exportadoras, (v) as variações cambiais devem ser incluídas na receita de exportação, (vi) inexistência de amparo legal à exclusão, da receita de exportação, da revenda para o exterior de produtos adquiridos no mercado interno e (vii) aplicação da taxa Selic a partir da data do protocolo do pedido de ressarcimento.

A Delegacia de Julgamento (DRJ) julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, decisão essa anulada pelo CARF, por ausência parcial de fundamentação, vindo o julgador de primeira instância a proferir novo acórdão, cuja ementa assim dispõe:

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. 543C 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 interpôs Recurso Voluntário e reiterou seu pedido, repisando os argumentos de defesa quanto ao crédito que remanesceu indeferido, requerendo o deferimento integral do crédito presumido corrigido pela taxa Selic desde a data do protocolo do pedido de ressarcimento.

Esta turma julgadora julgou procedente em parte o Recurso Voluntário, tendo o acórdão sido ementado nos seguintes termos:

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 eventual ausência 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.

Cientificada da decisão, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) interpôs Recurso Especial, que veio a ser admitido pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF.

Cientificado da decisão, o contribuinte apresentou contrarrazões ao Recurso Especial da PGFN e opôs embargos de declaração que vieram a ser conhecidos de ofício pelo Presidente da turma ordinária a título de embargos inominados, cujo julgamento resultou no acórdão nº 3201-010.538, de 27/06/2023, nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

EMBARGOS INOMINADOS. OMISSÃO. OCORRÊNCIA.

Demonstrada a ocorrência da omissão apontada pelo Embargante, acolhem-se os embargos inominados, 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para esclarecer que a decisão tomada no acórdão embargado acerca da correção monetária do crédito presumido de IPI se aplica, também, ao crédito reconhecido em primeira instância.

No julgamento do Recurso Especial interposto pela PGFN, a 3ª turma da CSRF decidiu nos seguintes termos:

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.

Cientificado da decisão, o Recorrente se manifestou, discorrendo acerca do conjunto probatório acostado aos autos e aduzindo a comprovação integral dos requisitos legais para a caracterização das vendas como tendo ocorrido com fim específico de exportação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Relator.

Conforme acima relatado, trata-se de retorno dos autos a este colegiado após decisão tomada pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) no acórdão nº 9303-015.423, de 13/06/2024, em se determinou que esta turma ordinária se pronunciasse acerca das provas de vendas específicas para exportação apresentadas pelo contribuinte ao longo do contencioso administrativo, considerando-se o afastamento da decisão anterior da turma quanto à ocorrência de mudança de critério jurídico por parte da Delegacia de Julgamento (DRJ) no que tange à exigência de comprovação das vendas com fim específico de exportação.

Merecem destaque os seguintes trechos do voto condutor do acórdão nº 9303-015.423:

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):

(...)

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 nº 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 nº 1.248, de 1972, interpretou os mesmos dispositivo legais - art. 1º e seu parágrafo único, da Lei nº 9.363 e § 2º do art. 39, da Lei nº 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:**

(...)

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

(...)

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:

(...)

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.**

(...)

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:

(...)

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. (destaques nossos)

Assim, considerando o teor da decisão da CSRF, constata-se que esta turma deverá analisar as provas contidas nos autos tendo-se em conta o seguinte: (i) “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”, (ii) “não basta comprovar a venda para uma comercial exportadora ou e/ou que a exportação foi por ela realizada”, pois a “operação de venda tem que ter sido feita com o “fim específico de exportação” e cumpridos os requisitos para tal” e

(iii) “[a] apresentação posterior de “memorandos de exportação” não atende ao art. 39 da Lei nº 9.532/1997 e art. 42, V, e § 1º do Regulamento do IPI/2002”.

Feitas essas considerações, passa-se à análise documental determinada pela CSRF.

Na manifestação apresentada pelo Recorrente após ciência do acórdão da CSRF, ele indica as páginas dos autos em que localizados os documentos a serem analisados por esta turma, a saber: fls. 1.186 e seguintes e fls. 1.396 a 1.528.

Contudo, o manifestante ignora os termos da decisão da CSRF, aduzindo o seguinte:

Assim, em linha com o que restou decidido pela CSRF, é justamente a questão relativa à comprovação, pela recorrente, de que as mercadorias foram efetivamente exportadas, que remanesce em discussão nos presentes autos.

Nota-se que, enquanto a CSRF definiu que para fins de comprovação do fim específico de exportação há necessidade de se comprovar 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, bem como que não basta se comprovar a venda para uma comercial exportadora e/ou que houve a apresentação de “memorandos de exportação”, o Recorrente traduz todas essas exigências como se restringissem à efetiva comprovação das exportações, o que não condiz, definitivamente, com os termos da decisão da CSRF.

Verificando-se o teor dos referidos documentos, constata-se que se trata do seguinte: (i) memorandos de exportação das empresas Citrovita e Bascitrus, (ii) notas fiscais de vendas de mercadorias à empresa Citrovita a serem exportadas, (iii) notas fiscais de exportação emitidas pelas empresas Citrovita e Bascitrus, (iv) notas fiscais/invoices/bill of landing de importação/exportação (empresas Citrovita/Bascitrus) e (v) telas do Siscomex relativas a exportações realizadas pelas empresas Citrovita/Bascitrus.

Nos documentos em que se identificam as operações realizadas entre o Recorrente e as empresas Citrovita e Bascitrus, consta que a entrega das mercadorias se dava diretamente ao estabelecimento das empresas comerciais exportadoras, não havendo qualquer documento que demonstrasse a remessa direta do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, razão pela qual se conclui pela não comprovação do requisito “fim específico de exportação”.

Esta turma tem jurisprudência assentada nesses termos, *verbis*:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2007

VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. ISENÇÃO. COMPROVAÇÃO.

As vendas para empresas comerciais exportadoras somente são consideradas como tendo o “fim específico de exportação” quando remetidas diretamente para

embarque de exportação ou para recinto alfandegado. (Acórdão 3201-12.403, rel. Fabiana Francisco de Miranda, j. 21/07/2025)

[...]

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/04/2007 a 31/12/2007

(...)

VENDA A COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS.

A venda com fim específico de exportação é aquela em que os produtos são remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. (Acórdão 3201-12.311, rel. Hélcio Lafetá Reis, j. 12/02/2025)

[...]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

VENDA A COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS.

A venda com fim específico de exportação é aquela em que os produtos são remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. (Acórdão 3201-11.537, rel. Hélcio Lafetá Reis, j. 28/02/2024)

Diante do exposto, atendendo à determinação da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), pronuncia-se pela não comprovação do “fim específico de exportação”, razão pela qual vota-se por negar provimento ao Recurso Voluntário quanto a essa matéria, a única objeto da presente controvérsia.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis