



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

Processo nº 13866.000118/2001-99
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-001.937 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de janeiro de 2013
Matéria Ressarcimento- crédito presumido de IPI- e Compensação
Recorrente NARDINI AGROINDUSTRIAL LTDA
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/03/2001

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

No caso de venda à empresa comercial exportadora, para usufruir do benefício do crédito presumido, 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.

PROVAS DAS ALEGAÇÕES.

São incabíveis alegações genéricas. Os argumentos aduzidos deverão ser acompanhados de demonstrativos e provas suficientes que os confirmem.

VARIAÇÕES CAMBIAIS.

Os ajustes decorrentes de variações cambiais efetuados por meio de notas fiscais complementares emitidas depois da saída das mercadorias do estabelecimento industrial devem ser excluídos da composição do valor da receita de exportação e desconsiderados no cálculo do crédito presumido de IPI.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros

Alexandre Gomes e Fabiola Cassiano Keramidas quanto à receita de variação cambial. O conselheiro Gileno Gurjão Barreto declarou-se impedido

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente.

(assinado digitalmente)

MARIA DA CONCEIÇÃO ARNALDO JACÓ - Relator.

EDITADO EM: 20/03/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva (Presidente); Gileno Gurjão Barreto (vice presidente); Alexandre Gomes; Fabíola Cassiano Keramidas; José Antônio Francisco e Maria da Conceição Arnaldo Jacó

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em 17/02/2012, em face do Acórdão 1435.863 da 8ª Turma da DRJ/RPO proferido em sessão de 22 de novembro de 2011, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, segundo a ementa e dispositivo a seguir transcritos:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/03/2001

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

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

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

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

VENDAS PARA EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 20/03/2013 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 02/04/2013 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 23/03/2013 por WALBER JOSE DA SILVA

Impresso em 09/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

ÔNUS DA PROVA.

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

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. VARIAÇÕES CAMBIAIS.

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

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Acórdão

Acordam os membros da 8ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade.”

A contribuinte efetuou em 06/07/2001 pedido de ressarcimento de IPI, acumulado no final do 1º Trimestre do ano-calendário de 2001, no valor de R\$ 11 479,40 (onze mil, quatrocentos e setenta e nove reais e quarenta centavos), referente a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, como ressarcimento da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para a Seguridade Social-COFINS, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no processo produtivo de bens destinados à exportação para o exterior, de que trata a Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, regulamentado pela Instrução Normativa SRF nº 23/97, e pela Portaria MF nº 38/97.

Apresentou também, ainda em 06/07/2001, pedido de compensação deste crédito com débito próprio (código 2172), referente ao PA de jun/2001.

A interessada é uma empresa agro-industrial do setor sucroalcooleiro, destinada à plantação, extração e industrialização da cana-de-açúcar, para produção e comercialização nos mercados interno e internacional de álcool, açúcar e seus derivados.

Em decorrência desse e de outros pedidos de ressarcimentos de IPI foi expedido Mandado de Procedimento Fiscal — - Fiscalização -MPF nº 08.1.07.00-2005-00084-2, para dar início a procedimento de auditoria do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), para análise do crédito presumido de IPI no período de janeiro de 1998 a setembro de 2002, conforme MPF e Termo de Início da Ação Fiscal, com ciência em 02/03/2005. (fls.61 e 65).

A autoridade administrativa, por meio do Despacho Decisório de fls. 147 e 148, reconhece parcialmente o direito creditório no valor de R\$ 190,09 (Cento e noventa reais e nove centavos) e homologa as compensações pleiteadas, até o limite do crédito deferido, tendo em vistas as retificações procedidas e descritas na informação fiscal de fls. 134/142 conforme transcreve-se resumidamente a seguir, do Acórdão recorrido:

“a) Exclusão das exportações realizadas por terceiros, empresas não constituídas sob a forma preconizada pelo inciso I, art. 2º do DecretoLei nº 1.248/72 (tradingcompany), num total de R\$ 1.149.822,00;

b) Mudança no critério de rateio dos insumos utilizados nos produtos não acabados e nos produtos acabados mas não vendidos: desconsideração do método adotado pela contribuinte denominado “ATR” (Açúcar Total Recuperável);

c) Os custos das matériasprimas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo dos produtos exportados foram apurados conforme demonstrativo de fl. 127.”

Regularmente cientificada, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade de fls. 164/178, instruída com os documentos de fls. 180/208 do volume I e 212/254 do volume II, defendendo a inclusão, no cálculo da receita de exportação, das exportações realizadas por empresas comerciais exportadoras, mesmo que não estejam formalizadas como uma trading company, por considerar que se encontra atendido o fim específico de exportação. Acrescentou que a exclusão desses valores afrontaria os princípios da legalidade e da isonomia.

O Acórdão 1435.863 da 8ª Turma da DRJ/POR ora recorrido resume os argumentos de defesa da contribuinte da seguinte forma:

“o parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 9363/96, ao estabelecer o crédito presumido para as vendas realizadas para empresas comerciais exportadoras, o fez de forma ampla e irrestrita, abrangendo todas as empresas que tenham por objeto social a comercialização e exportação de produtos, ainda que não atendam aos requisitos exigidos pelo Decreto-lei nº 1.248/72. Em nenhum momento o texto legal determina ou condiciona que a exportação somente gerará o benefício quando a empresa comercial exportadora, adquirente dessas mercadorias, for constituída conforme os requisitos previstos no artigo 2º do Decretolei nº 1.248/72.

Por fim, solicitou que seja conhecida e provida a manifestação de inconformidade, para que seja cancelada a decisão da DRF, com a homologação do ressarcimento e da compensação.”

Em vistas das alegações da interessada, os autos foram baixados em diligência (Resolução 1.520 - 8. Turma da DRJ/POR, de 10/05/2011, fls. 261/262) para que a autoridade administrativa verificasse se as vendas para a empresa Nova Trading S/A cumpriram os requisitos do artigo 2º, § 1º, II, da IN 23/97, ou seja, se foi cumprido o fim específico de exportação, e se essas empresas apresentaram os documentos de que trata o artigo 12 da Instrução Normativa.

O resultado da diligência consta da Informação Fiscal de fls. 281/284, no qual restaram constatadas as seguintes conclusões:

a) A contribuinte foi intimada para apresentar qualquer documento hábil e idôneo que comprovasse o fim específico de exportação. Todavia, somente apresentou cópia das notas fiscais de venda - nºs 33948, 34479 e 34648, que não são suficientes para comprovar o fim específico de exportação. Nada mais foi apresentado;

b) A nota fiscal nº 34648 (fl. 254) refere-se a complemento de preço relativo à nota fiscal nº 33948, ou seja, refere-se à variação cambial, não sendo portanto, uma receita de

exportação que deva compor a base de cálculo das receitas de exportação;

c) a empresa Nova Trading foi intimada em 10/06/2011 para apresentar o comprovante de exportação (Declaração de Exportação) - fls. 264/266. Todavia, em razão do não atendimento, foi reintimada, em 25/07/2011. Mas, a empresa informou que "não possui em seus arquivos os demonstrativos de exportação que trata o art. 12 da IN SRF nº 23/1997, visto que todas as notas solicitadas pelo D. agente fiscal em questão, são superiores a dez anos."

d) Portanto, as vendas efetuadas à empresa Nova Trading não serão consideradas com o fim específico de exportação, razão pela qual devem ser mantidas as glosas efetuadas neste processo.

Cientificada do resultado da diligência, a empresa apresentou manifestação de fls. 286/290, na qual teceu os seguintes comentários:

a) As conclusões da informação fiscal não devem impactar no cálculo do crédito realizado pela ora manifestante;

b) Mesmo que se entenda pela ausência de demonstração, pela empresa comercial exportadora, de que as vendas tinham efetiva finalidade de exportação, é evidente que isso não poderá impactar no cálculo do crédito presumido, uma vez que, nos próprios termos do art. 12 da IN 23/97, compete à empresa comercial exportadora a apresentação dos documentos comprobatórios da operação de exportação dos produtos adquiridos das empresas exportadoras de mercadorias nacionais;

c) Se a própria IN 23/97 já prevê as consequências de um eventual inadimplemento das obrigações exigidas das empresas comerciais exportadoras, não há como se admitir, adicionalmente, a imposição de um prejuízo complementar à pessoa jurídica produtora, até porque, se a IN 23/97 contempla a necessidade de pagamento do valor equivalente ao crédito presumido pela primeira, presume-se o seu reconhecimento no cálculo do direito creditório da segunda;

d) Com relação à glosa da receita relativa à nota fiscal nº 34648, a qual decorre da variação cambial do preço pactuado, é evidente que tal montante deverá integrar o cálculo do crédito presumido de IPI, haja vista que atinem verdadeiras receitas de exportação, eis que oriundas da variação lastreada na emissão de nota fiscal complementar.

Ao proceder a análise dos autos a autoridade julgadora de 1ª instância administrativa federal decidiu pela improcedência da manifestação de inconformidade, segundo as razões expedidas no voto condutor, que resumidamente demonstra-se a seguir:

• **Matéria não contestada** - a manifestante não questionou as seguintes retificações efetuadas pela fiscalização na apuração do crédito presumido: a) mudança no critério de rateio dos insumos utilizados nos produtos não acabados e nos produtos acabados mas não vendidos; b) os custos das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo dos produtos exportados foram apurados conforme demonstrativo de fl. 127. Em relação a estes procedimentos, efetuados pela autoridade fiscal na diligente revisão da apuração do benefício fiscal, reputam-se matérias incontroversas. A postulante não contestou expressamente a correção, reconhecendo tacitamente a licitude do feito. Observe-se que a questão não pode mais ser abordada em momento processual posterior, principalmente no que pertine a recurso voluntário eventualmente interposto contra o presente acórdão.

• **Exclusão das vendas a empresas exportadoras** - a autoridade julgadora de 1ª instância efetua extensa análise à legislação que trata da matéria e afirma que: diante do conceito dado à expressão “empresa comercial exportadora” em diferentes oportunidades pela SRF e pelo MF, conclui-se que são admitidas, no cálculo do crédito presumido, as vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação, nos termos da Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º, e não apenas as vendas a empresas favorecidas pelo tratamento tributário do Decreto-lei nº 1.248, de 1972. Assim, defende que devem ser incluídas, no cálculo do crédito presumido, as receitas de vendas para empresas comerciais exportadoras, independente de serem favorecidas pelo tratamento tributário do Decreto-lei no 1.248/72, desde que estas vendas tenham o fim específico de exportação.

Mas, por outro lado, ressalva a questão do ônus da prova em pedidos administrativos. Assim, no caso em concreto, o administrado deve carrear aos autos as provas que dão lastro ao direito creditório reclamado. Trata-se de postulado do Código de Processo Civil, instituído pela Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, e adotado de forma subsidiária na esfera administrativa tributária. Ou seja, a empresa deve provar o que alegou em sua impugnação: que as vendas para as empresas comerciais exportadoras cumpriram o fim específico de exportação. Afirma que a condição estabelecida no parágrafo único do art. 1º da Lei nº 9.363/96, é que a venda do produto seja com o fim específico de exportação, cuja definição está no § 2º do art. 39 da Lei nº 9.532/97. Tal circunstância não restou comprovada no processo, não há qualquer indicação de que os produtos vendidos à empresas comerciais exportadoras foram remetidos diretamente a embarque para o exterior ou a recinto alfandegado, por conta e ordem do adquirente, e dessa forma, as mesmas não podem ser consideradas como receita de exportação utilizada na determinação do cálculo do crédito presumido de IPI.

• **Variação Cambial** - Sobre o pretendido 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 os produtos (nota fiscal nº 34648), demonstra a orientação oficial específica da Secretaria da Receita Federal (SRF), em matéria de cálculo do crédito presumido de IPI, em resposta dada à questão 6, do “Perguntas e Respostas sobre Crédito Presumido do IPI”, encaminhado pela Nota MF/SRF/COSIT/COTIP/DIPEX nº 312, de 3 de agosto de 1998, que determina que a receita de exportação deve ser obtida com base nos valores escriturados nos livros Registro de Apuração do IPI dos estabelecimentos, pelos somatórios dos valores registrados com Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) 7.11 (saídas para o exterior – vendas da produção do estabelecimento). Ressalta ainda, a orientação do “Perguntas e Respostas – Pessoa Jurídica”, divulgada na página da SRF, na *Internet*; bem como ressalta que

o *caput* do art. 3º da Lei nº 9.363/96 determina que, para os efeitos dessa lei, a apuração do montante da receita de exportação seja efetuada nos termos das normas que regem a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devendo-se considerar que o art. 9º da Lei nº 9.718/98, ao qual remete o *caput* do art. 3º da Lei nº 9.363/96, que reza o seguinte:

Art. 9º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.” (sublinhado na transcrição)

Orientação, no mesmo sentido é encontrada na Nota CONJUNTA FM/SRF/COSIT/COTIP/COTRIN/Nº 397, de 29 de setembro de 1998:

“Para efeito do cálculo do Crédito Presumido de IPI como ressarcimento do PIS/PASEP, é irrelevante outro valor que não seja o constante da nota fiscal emitida na saída dos produtos do estabelecimento industrial. O que se deve considerar para o cálculo do crédito presumido é o valor da exportação constante na nota fiscal em reais que acobertar a saída para exportação, nada tendo a ver com variação cambial.”

A contribuinte irressignada apresenta, em 17/02/2012, recurso voluntário, cujos argumentos resume-se a seguir:

• **Da comprovação da operação de exportação pela empresa comercial exportadora** – A recorrente alega que trouxe aos autos cópias das Notas Fiscais Faturas para a Nova Trading SA nº 33948, 34479, bem como a Cópia da Nota Fiscal para a Nova Trading nº 34648 (complemento de preço da NF 33948, de 11/01/2001 (fls. 248 a 250 e 254), cuja análise passou ao largo do julgamento da 1ª instância e cuja apreciação leva à conclusão de que as vendas para a empresa Nova Trading AS ocorreram com o fim específico de exportação.

Contudo, argumenta ainda que, independentemente da produção de provas documental da venda para empresas exportadoras com o fim específico de exportação, a sua responsabilidade somente poderia se resumir à demonstração de que as vendas às comerciais exportadoras foram efetivadas com o fim específico de exportação, mas não que estas exportações foram devidamente realizadas pela empresa comercial exportadora.

Ressalta que a autoridade *a quo*, com base no entendimento mais amplo dado pela RFB e pelo Ministério da Fazenda, em diversas oportunidades, à expressão “empresa comercial exportadora”, concluiu as vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação devem ser incluídas no cálculo do crédito presumido de IPI, independentemente do tratamento tributário conferido pelo o Decreto-lei nº 1.248, de 29/11/1972. Contudo, a DRJ impõe ao recorrente o ônus de comprovar que as empresas comerciais exportadoras cumpriram o fim específico de exportação, ou seja, impõe a obrigação de provar a real remessa das mercadorias para o exterior, não obstante terem sido as vendas realizadas em conformidade com a legislação aplicável (parágrafo único da lei nº 9.363/96).

A DRJ inverte o ônus da prova, sem amparo legal. A exigência contida no caput do art. 1º e parágrafo único da Lei 9.363/96 é apenas de que a empresa produtora exportadora venda para a comercial exportadora com o fim específico de exportação, cabendo-lhe efetuar apenas essa comprovação. Inexiste nessa lei qualquer dispositivo que determine ou condicione à aquisição do crédito a comprovação da efetiva exportação da mercadoria. Reside no §4º do art. 2º da Lei nº 9.363/96 o principal fundamento jurídico para sustentar a possibilidade de prosperar essa exigência contida na decisão da DRJ, que atribui às empresas exportadoras o pagamento do PIS/COFINS relativamente aos produtos adquiridos e não exportados no prazo estabelecido. Não responsabilizou o produtor exportador. Igual entendimento foi dado pela Secretaria da Receita Federal no §3º do art. 10 da IN 23, de 03 de março de 1997. A legislação cria mecanismos para que a RFB seja ressarcida na hipótese da comercial exportadora não exportar o produto adquirido do produtor exportador, e, assim, a decisão da DRJ não se coaduna com a legislação aplicável ao caso.

Não se pode repassar à recorrente a obrigação de fiscalizar se as comerciais exportadoras efetuaram de fato as exportações pactuadas, bastando que se demonstre que o fim específico de exportação foi buscado, como se verifica no caso concreto. Afirma ser esse o único requisito para suporte do pleito do crédito presumido, conforme jurisprudência do CARF que colaciona.

Falhas que existam na apresentação dos documentos pelas comerciais exportadoras não deverão afetar a recorrente, que seguiu todos os ditames estabelecidos na lei 9.363/96 e na IN 23/97. Cita, também, o art. 12 da IN 23/97, que exige documentos e requisitos das comerciais exportadoras, sob pena de multa prevista no art. 17 da própria IN 23/97. Documentos esses cuja responsabilidade de apresentação é unicamente das comerciais exportadoras e não da recorrente.

Ademais, alega dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, acarretando enriquecimento ilícito do fisco, posto que ao tempo em que se responsabiliza a empresa comercial exportadora, inclusive pelo o valor equivalente ao crédito presumido do IPI atribuído à empresa produtora, quando esta não efetuar a exportação do produto destinado à exportação (§4º, do art. 2º da Lei 9.363/96 e art. 10 da IN 23/97), tenta responsabilizar a recorrente por conta da eventual não exportação das mercadorias.

Assim, aduz que por vários ângulos restou demonstrado que não há motivo plausível para se sustentar a equivocada desconsideração das receitas advindas das exportações indiretas efetuadas pelas recorrente, diante da ausência de base legal para tanto, uma vez que restaram atendidos os ditames da Lei nº 9363/96 que instituiu o benefício do crédito presumido do IPI, bem como da IN 23/97, que regulamentou tal incentivo fiscal.

• Glosas de variações cambiais

Reconhecido o direito creditório em relação às vendas efetuadas para empresas comerciais exportadoras, não deve prevalecer a ilegal glosa decorrente da variação cambial apurada entre ao período compreendido entre a emissão da nota fiscal complementar do produto para exportação e o fechamento do câmbio.

Explica que em função da natureza da sua atividade, o açúcar entregue durante toda a semana, só é pago na semana seguinte. Por isso, é impossível emitir a nota fiscal correspondente à venda para exportação já no valor efetivo dessa comercialização, que se submete, assim, à variação cambial, que é no caso, só ajuste do valor da operação ao efetivo valor pago pelos compradores. Não se trata de receitas financeiras propriamente dita, mas só complemento de preço e, sendo assim, deve integrar as receitas de exportação.

Documento assinado digitalmente por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, em 23/03/2013.

Autenticado digitalmente em 20/03/2013 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em

02/04/2013 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 23/03/2013 por WALBER JOSE

DA SILVA

Impresso em 09/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Esclarece que emite a Nota Fiscal das mercadorias vendidas quando da sua efetiva saída, considerando o valor do dólar naquela data, emitindo, posteriormente, uma nota fiscal complementar para ajustar o valor da operação ao efetivo preço pago pelos compradores, ou seja, ao valor do dólar no dia imediatamente anterior à data do pagamento.

Nesse sentido, colaciona ementa de Acórdão CARF nº 3302. 00.348, de 18/03/2010, DOU 29/03/2011.

• Do Pedido

Por fim, solicita seja integralmente provido o seu recurso, para reconhecer o direito creditório aqui combatido e homologado pedido de ressarcimento e de compensação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria da Conceição Arnaldo Jacó

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais. Dele se conhece.

Passa-se ao voto:

Da comprovação da operação de exportação pela empresa comercial exportadora

A Autoridade julgadora *a quo*, relativamente a este item, concluiu que as vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação devem ser incluídas no cálculo do crédito presumido de IPI, independentemente do tratamento tributário conferido pelo o Decreto-lei nº 1.248, de 29/11/1972, desde que estas vendas tenham o fim específico de exportação.

Como relatado, os autos foram anteriormente baixados em diligência, conforme Resolução 1.520 - 8a Turma da DRJ/POR, de 10/05/2011, (fls. 261/262) para que a autoridade administrativa verificasse se as vendas para a empresa Nova Trading S/A cumpriram os requisitos do artigo 2º, § 1º, II, da IN 23/97, ou seja, se foi cumprido o fim específico de exportação, e se essas empresas apresentaram os documentos de que trata o artigo 12 da Instrução Normativa.

Contudo, tendo em vista entender que o resultado de diligência solicitada não logrou comprovar o fim específico de exportação, a autoridade julgadora de 1ª instância manteve a glosa efetuada.

Afirma que a parte que invoca direito resistido deve produzir as provas necessárias do respectivo fato constitutivo e entendeu que as provas trazidas aos autos (fls. a 251 e 254), não trazem 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, e que, portanto, nas vendas para empresas comerciais exportadoras que houve a perda da característica legal do que é considerado “fim

específico de exportação”, as mesmas não podem ser consideradas como receita de exportação utilizada na determinação do cálculo do crédito presumido de IPI.

Corroboro com a decisão proferida pela autoridade julgadora de 1ª instância administrativa federal de que seja equivocado o entendimento acerca da necessidade de exportação tão somente pelas empresas comerciais exportadoras constituídas ao amparo do Decreto-Lei nº 1.248/72, conhecidas como “*trading companies*”, para fins de usufruir o crédito presumido em discussão, uma vez que estas são espécies do gênero empresa comercial exportadora.

Conforme esclarecido no *PARECER NORMATIVO CST Nº 42/75, transcrito no voto condutor da autoridade a quo*, a venda de produtos à empresa comercial exportadora constituída com base no indigitado Decreto-lei, com o fim específico de exportação, acarreta, de imediato, benefícios fiscais para o produtor vendedor, tornando a operação interna equiparada a uma exportação para todos os efeitos, sendo transferido o ônus tributário para a empresa comercial exportadora, em caso de inoccorrência da exportação.

De outra banda, a venda à empresa comercial exportadora não regulada pelo precitado Decreto-lei, com o fim específico de exportação, se traduz numa operação interna beneficiada pela suspensão do IPI, sendo sua atuação de mera intermediária e os estímulos fiscais gerados pela exportação, desde que cumpridos os requisitos necessários, destinam-se ao estabelecimento industrial que é, de direito, o exportador.

Corroborando o entendimento esposado, assim dispõe o sítio da Receita Federal do Brasil, junto à internet (www.receita.fazenda.gov.br), na parte referente a Perguntas e Respostas sobre IPI, pergunta 031, a qual registra:

“031 Tendo em vista a alínea “a” do inciso V do art. 42 do Ripi/2002, a suspensão do IPI prevista para produtos saídos do estabelecimento industrial com destino à exportação é aplicável a todas as empresas comerciais que operam no comércio exterior ou somente às Trading Companies?”

A suspensão do IPI aplica-se a todas as empresas comerciais exportadoras que adquirirem produtos com o fim específico de exportação, aí incluídas as empresas comerciais exportadoras de que trata o Decreto-Lei nº 1.248, de 1972. 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.”

A condição estabelecida no parágrafo único do art. 1º da Lei nº 9.363/96, é que a venda do produto seja com o fim específico de exportação, cuja definição está no § 2º do art. 39 da Lei nº 9.532/97, *verbis*:

“Art. 39. (...);

§ 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”

Vê-se que a lei não exige a comprovação da efetiva exportação. Se essa fosse a intenção do legislador, ter-se-ia acrescida expressamente tal exigência. Nessa hipótese, a exequibilidade de controle do benefício fiscal ficaria prejudicada pelo envolvimento de mais de uma empresa na comprovação do feito.

Mas, ao produtor exportador, para usufruir o benefício do crédito presumido, cabe comprovar que suas vendas às empresas comerciais exportadoras o foram feitas com o fim *específico de exportação*, sendo totalmente irrelevante ter ou não ocorrido a exportação. Assim o fazendo, a partir daí, o descumprimento da obrigação de exportar gera sanção tão somente à empresa comercial exportadora, isentando a empresa produtora de qualquer ônus, vez que teria cumprido sua parte. A recorrente, inclusive, defende esse posicionamento.

De se ressaltar que os favores fiscais são devidamente regradados de modo a evitar a saída indevida de valores dos cofres públicos. Nesse passo, cabe ao administrado a observância das regras impostas, e não à administração fazendária se sujeitar a análises casuísticas em contradição com as determinações contidas nas normas que regem a matéria.

Destarte, devem ser admitidas no cálculo do crédito presumido as vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação, nos termos da Lei nº 9.532/97, art. 39, § 2º, e não apenas as vendas às empresas constituídas na forma do Decreto-Lei nº 1.248/72, desde, claro, que fiquem comprovadas as vendas com o fim específico de exportação, de acordo com os termos legais.

Cabe, então, verificar, no caso específico, se restou comprovada essa especificidade das vendas efetuadas às empresas exportadoras, ou seja, se os documentos constantes dos autos comprovam se *“os produtos foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora”*.

A recorrente reedita seu argumento apresentado na primeira instância, no sentido de que o “fim específico de exportação” ficou comprovado nos autos pelas notas fiscais apresentadas. Trata-se de alegações genéricas.

Da análise, verifica-se que as cópias das Notas Fiscais Faturas para a Nova Trading Saemitidas no 1º trimestre, quais sejam as notas fiscais nº 33948, 34479, bem como a Cópia da Nota Fiscal para a Nova Trading nº 34648 (complemento de preço da NF 33948, de 11/01/2001 (fls. 248 a 250 e 254), comprovam a venda, mas não comprovam que tais vendas se enquadram nas condições legais de “fim específico de exportação”, ou seja, não comprovam que os produtos vendidos foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Não se identificou nos autos documentos que efetivamente comprovem que as vendas se enquadram nas condições legais de “fim específico de exportação.”

De modo a comprovar o fim específico de exportação, caberia à contribuinte demonstrar que os produtos vendidos (para exportação) foram remetidos diretamente a embarque para o exterior ou a recinto alfandegado, por conta e ordem do adquirente (empresa comercial exportadora). Não está aqui a se exigir que a recorrente comprove a efetiva exportação, pois, consoante suas próprias argumentações, essa exigência deve ser feita às

empresas exportadoras, desde que o produtor comprove que as suas vendas ocorreram com o fim específico de exportação, de acordo com os termos exigidos na legislação.

Dessa forma, não tem fundamento as alegações da recorrente sobre a existência de abusiva dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, haja vista, que as penalidades sobre as empresas exportadoras só seriam implementadas se restassem comprovadas pelo industrial as vendas com o fim específico de exportação. O que não ocorreu no presente caso.

Os argumentos aduzidos deveriam ser acompanhados de demonstrativos e provas suficientes que os confirmassem. Assim, caberia à contribuinte demonstrar, cabalmente, com documentos e os referenciando às folhas dos autos do processo, de modo a evidenciar o alegado e não atribuindo ao fisco a tarefa de descobrir dentre os documentos apresentados, aqueles que possam eventualmente servir como prova. Imputar a instância julgadora suprir deficiência da contribuinte é subverter as obrigações no processo administrativo.

Portanto, em relação ao tema, não há reparos a fazer à decisão recorrida.

Da variação cambial

A contribuinte aduz ser ilegítima a exclusão das variações cambiais no cálculo do crédito presumido de IPI, vez que se trata de complemento do preço, esclarecendo que emite a Nota Fiscal das mercadorias vendidas quando da sua efetiva saída, considerando o valor do dólar naquela data, emitindo, posteriormente, uma nota fiscal complementar para ajustar o valor da operação ao efetivo preço pago pelos compradores, ou seja, ao valor do dólar no dia imediatamente anterior à data do pagamento.

Não possui razão a recorrente. Para demonstrar a improcedência da argumentação da recorrente, traz-se o voto do relator, Conselheiro Mauricio Taveira e Silva, no Acórdão 330100.921 proferido, em 02/05/2011, no Processo 13866.000410/2002-92, com o qual corroboro e adoto:

“De se registrar que o art. 3º da Lei nº 9.363/96 assim dispõe:

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

Assim, acerca da matéria deve ser considerada a lei que rege o PIS e a Cofins, Lei nº 9.718/98, a qual registra em seu art. 9º, o que segue:

Art.9º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da Contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso. (grifei)

Nesta mesma linha se manifestou a administração tributária, por meio do “Perguntas e Respostas”, sobre IPI, obtido na internet, conforme anteriormente mencionado, disposto como segue:

007 Para fins de cálculo do crédito presumido do IPI como ressarcimento do PIS/Pasep e Cofins, a empresa produtora e exportadora deve emitir nota fiscal para registrar a variação cambial ocorrida entre a data de saída dos produtos do estabelecimento industrial e a data do efetivo embarque do produto? Esta variação cambial compõe a receita de exportação para efeito de cálculo do referido crédito?

Não para ambas as questões. O valor da nota fiscal em reais é o preço da operação no momento da ocorrência do fato gerador, não devendo compor a receita de exportação a eventual variação cambial.

008 Empresa considera, para fins de registro contábil, como valor de receita de exportação o apurado na data de efetivo embarque do produto. Nesta situação, por estar levando em conta a variação cambial, haverá divergência entre o valor de receita de exportação, registrado contabilmente, e o registrado com base nas notas fiscais emitidas na saída dos produtos do estabelecimento. Qual o valor de exportação que deverá ser utilizado para cálculo do crédito presumido?

O valor em Reais registrado nas notas fiscais emitidas nas saídas dos produtos do estabelecimento industrial. A receita de exportação será o correspondente ao somatório anual dos valores escriturados no Livro Registro de Apuração do IPI, código 7.101, excluídas as saídas para exportação que não foram efetivamente realizadas e acrescido das saídas para comercial 5 exportadora com o fim específico de exportação.

Assim, os valores a serem utilizados devem ser os que constaram das notas fiscais emitidas na saída dos produtos do estabelecimento. Quaisquer variações posteriores do preço decorrentes de variações cambiais representam receitas ou despesas financeiras não se confundindo com o valor da operação”.

Independentemente da questão de mérito acerca da natureza jurídica da variação cambial para fins de apuração do crédito presumido de IPI, em conformidade com o disposto na Lei nº 9363/96 - se receita de exportação ou receita financeira -, no caso específico não foi reconhecido o direito creditório em relação à venda efetuada no primeiro trimestre de 2001 para empresa comercial exportadora, por meio da Nota Fiscal 33948, de 11/01/2001, posto que não se logrou comprovar o “fim específico para a exportação”, conforme já fundamentado no item imediatamente acima. Portanto, de qualquer forma, mesmo que haja entendimento de mérito divergente pelos os pares deste colegiado, há de se prevalecer a glosa decorrente da variação cambial apurada entre o período compreendido entre a emissão da referida nota fiscal de saída do produto para exportação e a data da emissão da nota complementar nº 34648, quando do fechamento do câmbio.

Portanto, correta a exclusão das variações cambiais ativas no cálculo do crédito presumido.

Outras considerações

Por ser oportuno, cabe ressaltar que em sessão ocorrida em 02/05/2011, os membros da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção decidiram, por unanimidade, em

julgar improcedentes os recursos voluntários, nos termos do voto do relator, conselheiro, Mauricio Taveira e Silva, por meio dos Acórdãos nº 3301000.922 e 330100.921 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, preferidas, respectivamente, nos processos nº 13866.000412/200281 e 13866.000410/200292, nos quais se discutiam matérias idênticas à constante na presente lide, haja vista serem decorrentes do mesmo procedimento fiscal, alterando-se unicamente os períodos de apuração ali envolvidos (O processo nº 13866.000410/200292 abrange o período de 01/10/2000 a 31/12/2000 e o processo nº 13866.000412/200281 abrange o período de 01/10/2001 a 31/12/2001), ambos do interesse da mesma contribuinte, ora recorrente, conforme idêntica ementa a seguir transcrita, cujo entendimento é o mesmo defendido neste voto:

“Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

No caso de venda à empresa comercial exportadora, para usufruir do benefício do crédito presumido, 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.

VARIAÇÕES CAMBIAIS.

Os ajustes decorrentes de variações cambiais não devem de ser considerados no cálculo do crédito presumido de IPI.

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMO NÃO ADMITIDO NO CÁLCULO.

Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei no 9.363/96 os insumos que, embora consumidos na produção, não entrem em contato direto com o produto fabricado, não se enquadrando, portanto, no conceito de matéria-prima ou produto intermediário, caracterizando-se como custo indireto incorrido na produção.

CRÉDITO PRESUMIDO. EXPORTAÇÃO DE PRODUTO NT.

A produção e a exportação de produtos não tributados pelo IPI (NT), por se encontrarem fora do campo de incidência do IPI, não podem ser considerados produtos industrializados. Por conseguinte, não podem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido.

PROVAS DAS ALEGAÇÕES.

São incabíveis alegações genéricas. Os argumentos aduzidos deverão ser acompanhados de demonstrativos e provas suficientes que os confirmem.

CRÉDITO PRESUMIDO. APURAÇÃO.

A apuração do crédito presumido é feita a partir do total acumulado, desde o início do ano até o mês a que se referir o crédito. O resultado do crédito presumido do mês corresponderá ao total do crédito presumido acumulado desde o início do ano até o mês da apuração, diminuído dos valores obtidos e utilizados nos meses anteriores.

Processo nº 13866.000118/2001-99
Acórdão n.º **3302-001.937**

S3-C3T2
Fl. 435

Recurso Voluntário Negado.”

CONCLUSÃO

Tendo em conta a análise e fundamentos efetuados acima, conduzo o meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Maria da Conceição Arnaldo Jacó - Relatora