



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

Processo nº 10280.004217/2002-13
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2801-000.005 – 1ª Turma Especial
Sessão de 10 de março de 2009
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Recorrente TROPICAL PESCA LTDA.
Recorrida DRJ-BELÉM/PA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2000 a 31/12/2000, 01/10/2001 a 31/12/2001
CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMO.

Os produtos utilizados para a melhoria do funcionamento e rendimento das máquinas de produção estão fora do conceito de insumos de que trata o Regulamento do IPI, conceito este que se aplica ao crédito presumido, por força do disposto no Parágrafo Único do art. 3º da Lei nº 9.363, de 1996.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/10/2000 a 31/12/2000, 01/10/2001 a 31/12/2001

**PRODUTO REMETIDO DO ESTABELECIMENTO DO PRODUTOR
PARA DEPÓSITO DA COMERCIAL EXPORTADORA**

Descaracteriza a aquisição com o fim específico de exportação a entrega do produto no depósito da comercial exportadora, para fins de reconhecimento do direito ao crédito presumido de IPI, ainda quando atestado o seu embarque.

ACORDAM os membros da Primeira Turma Especial do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Belchior Melo de Sousa (Relator) que dava provimento parcial para considerar a venda à empresa comercial exportadora como para fim específico de exportação. Designada a Conselheira Josefa Maria Coelho Marques para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Walber José da Silva - Presidente *Ad Hoc*

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Daniel Maurício Fedato e Carlos Henrique de Lima.

Relatório

Trata o presente de recurso voluntário contra o Acórdão de nº 01-9.942, de 04 de dezembro de 2007, da DRJ/Belém/PA, fls. 569 a 578, que deferiu em parte a solicitação da impugnante, cujo pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI foi deferido parcialmente pela DRF/Belém-PA, fls. 510 a 520, sendo a compensação declarada homologada até o limite do crédito aprovado, em face da manifestação de inconformidade apresentada, fls. 522 a 532.

A DRF reconheceu o direito ao crédito presumido relativo à exportações diretas, e não o reconheceu nas vendas para a comercial exportadora pelo fato de a empresa adquirente do pescado não dispor de Certificado de Registro Especial concedido pelo DECEX em conjunto com a Secretaria da Receita Federal, conforme art. 217, da Portaria SECEX nº 35/2006.

A DRJ, divergindo da decisão da delegacia de origem, fez a distinção entre as empresas que se estabelecem como comerciais exportadoras comuns - e assim atuando genericamente - e as conhecidas como *Tranding Companies*, reguladas pelo Decreto-Lei nº 1.248/72, cabendo tão-só a estas o atendimento do requisito exigido pela DRF/Belém. Assim, subsiste a condição de comercial exportadora para esta pessoa jurídica, conforme visão tida por aquela delegacia de julgamento.

Apesar de atribuir equívoco à DRF/Belém, quanto à classificação da contribuinte no tocante ao objeto social que a qualifica como empresa exportadora, mesmo assim a DRJ indefere a solicitação por outro fundamento, como veremos.

A DRJ evoca o § 2º, art. 39, da Lei nº 9.532/97, e nela busca a definição de **“fim específico de exportação”**, consistindo na remessa dos produtos *“diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recinto alfandegado, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.”* [grifo acrescido]

Como o produto objeto da exportação tem a nota fiscal que o acoberta emitida para a empresa comercial exportadora, em seu próprio endereço, e não emitida diretamente para embarque ou para recinto alfandegado, entende esse órgão julgador que ficou descaracterizado o fim específico de exportação.

Cientificada da decisão em 03 de dezembro de 2007, interpõe recurso voluntário, fls. 589 a 602, em 01 de fevereiro de 2008, no qual a recorrente reapresenta em nova moldura os mesmos argumentos trazidos na manifestação de inconformidade

É o relatório.

Voto Vencido

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos para sua admissibilidade, e dele conheço.

Compulsando os autos, verifico a existência de um Termo de Conclusão de Diligência às fls. 775 do processo 10280.004432/2002-14, em que o D. Auditor consignou as seguintes "evidências":

A pessoa jurídica pleiteante operou, no decorrer do a.c. de 2003, exclusivamente na captura e comercialização de camarão;

Toda a produção comercializada foi obtida pela própria requerente, sem aquisições de terceiros;

Devidamente corroborada pelas respectivas notas fiscais, a produção destinada ao exterior, que representa 97,06% do total do faturamento da pleiteante (planilha anexa), foi entregue integralmente à empresa exportadora Amazonas Indústrias Alimentícias S.A – AMASA, CNPJ 05.574.041/001-05, sediada nesta cidade, para comercialização no mercado internacional.

As notas fiscais relativas às saídas para a empresa exportadora supra citada, coincidem com os documentos de recebimento do produto emitidas por esse estabelecimento destinatário. Contudo, dado que os documentos dos embarques para o exterior subsequentes à entrega do produto, são emitidos em nome da exportadora final pelo total embarcado, sem individualização das empresas que contribuíram para formar o montante entregue ao transportador pela exportadora acima referida – o que é legal – não é possível atestar-se especificamente esse item, embora não haja exsurgido no decorrer das verificações, qualquer evidencia de irregularidade nesse campo;

A título de ilustração, para melhor compreensão do item anterior, junta-se ao presente os documentos referentes ao processo exportador acima mencionado;

Finalmente, os valores relativos às receitas de qualquer natureza, se acham devidamente contabilizados e a escrita comercial e fiscal da requerente encontra-se em boa ordem.
[grifos acrescido]

Como relatado atrás, a primeira decisão considerou, essencialmente, o aspecto formal como prejudicial de mérito, ao imputar ilegitimidade da pessoa jurídica para pedir, por não atender a recorrente ao requisito de estar cadastrada no DECEX, este pertinente às comerciais exportadoras reguladas pelo Decreto-Lei nº 1.248/72. A segunda decisão, ficou decidida em preliminar de mérito, por considerar que as vendas não foram efetuadas com o fim específico de exportação.

Ainda que a decisão recorrida tenha respaldado-se no teor da definição legal de produtos adquiridos com o fim específico de exportação constante do art. 39, § 2º da Lei nº 9.532/97, e reproduzida no art. 42, § 1º, do Decreto nº 4.544/2002-RIPI, à luz dos elementos que instruem os presentes autos, não me inclino a compartilhar do mesmo entendimento ali esposado.

Art. 42. Poderão sair com suspensão do imposto:

*§1º No caso da alínea a do inciso V, 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º). [grifo acrescido]*

Veja-se a razão.

É mister reparar que tal definição, bem como as ementas de soluções de consulta de duas SRRF, fls. 779 a 781, tratam especificamente de saída com suspensão do Imposto de Produtos Industrializados, sendo uma das soluções de consulta referente a isenção de Cofins.

Pode-se notar que o RIPI, no parágrafo acima citado, traz um conceito de **aplicação específica para a suspensão do IPI**; a uma, porque, segundo a técnica legislativa, o parágrafo está vinculado ao teor do *caput*; a duas, porque indica sua matriz legal, o § 2º, do art. 39, da Lei nº 9.532/97, que também cuida da mesma matéria. Para que fosse um conceito genérico, além de dever estar fora de ambas as regras acima, haveria de ter como preâmbulo a expressão **“para os fins deste decreto”** e a seguir a definição **“considera-se venda com o fim específico de exportação (...)”**. Aí, o conceito seria utilizado na matéria IPI sob quaisquer de seus ângulos regulamentados no decreto.

Neste processo estamos a tratar de outra matéria, o crédito presumido de IPI para ressarcimento do valor da Cofins e do PIS/PASEP, cuja tênue correlação com a natureza própria do IPI, é apreendida apenas pelo fato desse benefício fiscal se dar na forma de IPI, e, obviamente, destinados às pessoas jurídicas sujeitas que produzam bens sujeitos a este imposto. Decerto, o alvo da concessão é estimular as exportações de produtos industrializados, substanciados de valor agregado, tornando-os competitivos no mercado internacional pela exclusão, da estrutura de preços, dessas contribuições incidentes em mais de uma fase antecedente. Desoneração tributária que se conjuga à ideia de não se exportar tributo.

Ao regular a matéria aqui presente, sua lei instituidora, nº 9.363/96, não define o que vem a ser **“venda com o fim específico de exportação”**. No parágrafo único do art. 3º a lei nº 9.363/96 determina que, **“Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.”** [destaque acrescido].

Como se vê, o uso subsidiário da legislação do IPI é para os conceitos ali categorizados.

Entrementes, o art. 6º da mesma lei estatui que:

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

Tais instruções estiveram regradas ao tempo do protocolo do pedido no § 15, III, do art. 3º, da Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997 - revogada pela Portaria MF nº 64, de 24 de março de 2003, logo após também revogada pela Portaria MF nº 93, de 27 de abril

de 2004 - que conceituou “com o fim específico de exportação” como segue, guardando a mesma dicção nas portarias revogadoras, literalmente:

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

...

“§ 15. Para os efeitos deste artigo, considera-se:

...

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

Diversamente, é forçoso reparar que o parágrafo seguinte, regulamentando o art. 3º, parágrafo único, da lei instituidora, aponta para a legislação do IPI como definidora das citadas categorias de insumos aplicados na industrialização, *verbis*:

“§ 16. Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os constantes da legislação do IPI.”

Ao colocar neste prisma a questão, destaco que para uma matéria (a suspensão do IPI) a exigência de destino do produto é uma, e diferente a exigência para a outra matéria (crédito presumido de IPI). Assim se deflui, porque o termo **depósito** não tem o mesmo significado de **recinto alfandegado**, sendo este, nos termos do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002, que regulamenta a administração das atividades aduaneiras, a fiscalização e o controle e a tributação das operações de comércio exterior, conceituado como:

*“Art. 9º Os **recintos alfandegados** serão assim declarados pela autoridade aduaneira competente, na zona primária ou na zona secundária, a fim de que neles possa ocorrer, sob controle aduaneiro, movimentação, armazenagem e despacho aduaneiro de:...” [grifo acrescido]*

Se a regulamentação do crédito presumido pretendesse que a mercadoria vendida a comercial exportadora fosse destinada a um ambiente sob controle aduaneiro, não haveria necessidade de assentar um termo distinto do já utilizado nos dispositivos legal e regulamentar que tratam da suspensão do IPI; ou, então, teria delimitado a natureza jurídica do “**depósito**”, acrescentando-lhe a palavra “**alfandegado**”.

Por um lado, não vejo como se afirmar que ambos os vocábulos (depósito e recinto alfandegado) externalizam o mesmo conceito. Segundo, como presumir que o termo depósito seja alfandegado sem este complemento qualificativo? E terceiro, seria um descuido reiterado da autoridade regulamentadora pretender que o fosse, ainda que despido de qualificação, uma vez que a palavra **depósito** é repetida nas portarias subseqüentes que revogaram a de nº 38/97.

Como visto, estamos diante de uma legislação específica, a Portaria nº 38/97, que traz um conceito distinto para uma classe de operação mercantil - venda para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação” -, da qual exsurge mais de um efeito jurídico, vale dizer:

i] quando se tratar de crédito presumido de IPI; ou

ii] quando se tratar de suspensão de IPI;

A meu ver, a distinção dos signos utilizados (*depósito* ou *recinto alfandegado*) não está apenas no suporte físico de que se serve uma e outra norma. A cada um dos efeitos jurídicos da venda para comercia exportadora com o fim específico de exportação vincula-se uma semântica, que é graduada pela importância do bem jurídico que o legislador quis resguardar: [i] o ressarcimento de IPI - como direito do produtor exportador, a ser por ele solicitado e deferido pela autoridade fazendária [registre-se, *a perder de vista* para quem não tem com que compensá-lo] *versus* [ii] antecipação de renúncia fiscal pela suspensão do pagamento do imposto.

Para o primeiro efeito, o movimento da mercadoria destinada à exportação **pode ir a depósito**, por conta e ordem da comercial exportadora. Para o segundo, **deve ir para recinto alfandegado**.

Com estes argumentos colido com a preliminar de mérito que embasou a decisão recorrida, para entender que as operações de venda da Tropical Pesca Ltda. para a Amazon Indústrias Alimentícias S/A.-AMASA não estão descaracterizadas como venda com o fim específico de exportação, pelo só fato de terem sido os pescados entregues, obviamente, em depósito e, logicamente, depósito frigorífico, da AMASA.

A par da fundamentação jurídica vista sob este prisma, ressalta com preponderante importância a situação fática da empresa, conforme o Termo de Conclusão de Diligência referido, e, neste aspecto [o fático], de maior relevo ainda a saída efetiva do país do produto entregue à comercial exportadora, conforme documentos anexados ao processo.

Anota o D. Auditor que todas as mercadorias saídas para a AMASA estão escrituradas como entradas de modo escoreito; que 97,06% das vendas da produtora são destinadas à exportação, e expressa que não se deparou com nenhum indício de irregularidade. Embora nenhum louvor haveria de ter pela correção da empresa no exercício do seu desiderato, porquanto esta deve ser a conduta habitual de todos perante a lei, não se há de penalizar quem lididamente cumpre suas obrigações tributárias, função social, com uma aplicação da legislação sem o preciso foco e sem o espírito que lhe é pertinente.

No presente caso, no entanto, não foi percebido pelo Auditor diligenciante que as notas fiscais de exportação, emitidas pela AMASA e constantes dos autos, todas indicam, SIM, a individualização dos fornecedores que compuseram a carga, indicando, inclusive, os números de suas notas fiscais de fornecimento. Junto a essas notas de exportação encontram-se as cópias das notas fiscais da Tropical Pesca Ltda. ali indicadas. Também anexados estão os *Bill of Landing* [BL], emitidos pelos transportadores, que certificam que as mercadorias efetivamente saíram do país. Nestes Conhecimentos de Embarque as quantidades embarcadas conferem com as constantes das notas fiscais de exportação. Não é demais mencionar, ainda, que se encontram anexados os documentos emitidos pela AMASA para a Secretaria de Fazenda do Estado do Pará, em que registra os números dos três documentos pertinentes à exportação: o Despacho de Exportação, o Registro de Exportação no

SISCOMEX, e o Conhecimento de Embarque. Por tudo, as operações de venda devem ser configuradas como para o fim específico de exportação.

No tocante a inclusão do óleo diesel na base de cálculo do crédito presumido, este insumo não é produto intermediário aplicado no processo produtivo, nos termos definidos pela legislação do IPI, para o que aplico a Súmula 19 deste Conselho, *litteris*:

Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

Diante do exposto, dou parcial provimento para reconhecer as operações de venda para a comercial exportadora como para o fim específico de exportação, devendo a DRF/Belém apurar o crédito presumido a que faz jus a solicitante.

Sala das sessões, 10 de março de 2009

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa

Voto Vencedor

O presente voto pela divergência é para consignar o entendimento segundo o qual o termo **depósito** constante do art. 3º, § 15, inciso III, da Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1997, e supervenientes, implica, necessariamente, ser ele alfandegado quando se tratar de venda para comercial exportadora para o fim específico de exportação, deixando de configurar esta operação mercantil quando outro destino for dado aos produtos, se não remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação, *verbis*:

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

...

“§ 15. Para os efeitos deste artigo, considera-se:

...

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

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das sessões, 10 de março de 2009

(assinado digitalmente)

Walber José da Silva

CÓPIA