



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10783.724924/2011-50
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº **3401-009.029 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de abril de 2021
Recorrente GRAM SUL GRANITOS E MÁRMORES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

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 negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Luís Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Fernanda Vieira Kotzias, Ronaldo Souza Dias, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Ribeirão Preto (DRJ-RPO):

Trata-se de lançamento de ofício (fls. 65/68) lavrado contra a contribuinte acima identificada, com a exigência do crédito tributário do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, no valor total de R\$ 153.379,57, incluídos multa proporcional, multa com cobertura de crédito e juros de mora, calculados até 10/2011.

Conforme a descrição dos fatos de fls. 67/68 e o relatório fiscal do auto de infração de IPI (fls. 52/61) foram constatadas as seguintes irregularidades:

- falta de lançamento do imposto, no período de janeiro a dezembro/2007, por ter a empresa dado saída a produtos sem o destaque do IPI, com destino a empresas comerciais exportadoras, sem atender às condições para suspensão do imposto, já que os produtos foram destinados aos estabelecimentos dos adquirentes, descaracterizando o “fim específico de exportação”; a fiscalização apurou e lançou o valor do IPI incidente nas vendas destinadas às comerciais exportadoras, às quais não ficou caracterizado o “fim específico de exportação”, considerando-as como vendas internas, sob a classificação fiscal 6802.23.00, sendo aplicada a alíquota de 5%;

- recolhimento a menor do imposto, no período de janeiro a dezembro/2007, por ter a empresa utilizado indevidamente crédito presumido de IPI, de que tratam as Leis n.º 9.363/96 e n.º 10.276/2001; o cálculo do benefício fiscal foi retificado, com a exclusão na apuração da Receita de Exportação, das receitas de exportação indireta, consideradas como tal as vendas para empresas comerciais exportadoras que não tiveram como destino o embarque para exportação ou depósito em recinto alfandegado, descumprindo a exigência contida no Regulamento do IPI no que diz respeito ao “fim específico de exportação”.

Por conta das infrações cometidas foi necessário efetuar a reconstituição da escrita fiscal do contribuinte, referente ao IPI do período em análise (fls. 62/64), resultando no lançamento dos saldos devedores apurados, acrescidos de multa proporcional e, para os períodos em que houve cobertura de crédito, foi lançada multa isolada.

Regularmente cientificada, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 88/103, na qual, em síntese, contesta o entendimento referente às vendas para as comerciais exportadoras e o percentual das multas aplicadas.

Abaixo, algumas alegações da impugnante:

- contrariamente à fundamentação do auto de infração, em nenhum momento é caracterizado que os produtos discriminados nas notas fiscais analisadas tenham sido vendidos a “empresas comerciais exportadoras”, uma vez que as empresas para as quais foram remetidos os produtos em questão não têm, societariamente, tal natureza jurídica (de empresas comerciais exportadoras), nos termos do Decreto-Lei n.º 1.248/72, sendo habilitadas, porém, perante os órgãos competentes que controlam as atividades de exportação;

- no caso em análise, os produtos destinados à exportação foram adquiridos de diversas empresas produtoras exportadoras - a exemplo da ora impugnante -, acondicionados em contêineres, e, realizados os procedimentos inerentes à exportação (despacho/desembarço aduaneiro) através de pessoas habilitadas para tal fim (despachantes aduaneiros), foram imediatamente embarcados para o exterior, não podendo prosperar, desta forma, a pretensão de afastar de tal operação o incentivo fiscal previsto no artigo 1º da Lei 9.363/96, devendo ser ressaltado que, *in casu*, tais empresas - que receberam as mercadorias para exportação - em nenhum momento aproveitaram os créditos de IPI decorrentes do incentivo fiscal sob comento, e que não foi realizada qualquer “etapa industrial complementar”, conforme inadvertidamente mencionado no auto de infração;

- os memorandos de exportação apresentados pela impugnante se prestam para comprovar a efetiva exportação dos produtos saídos da sede da ora impugnante (produtora exportadora) com esse rim específico, uma vez que neles estão registrados todos os dados da operação;

- diversamente, pois, do entendimento firmado para a lavratura do auto de infração, não tem aplicação ao caso concreto o § 1º do artigo 42 do Decreto 4.544/2002 (RIPI), uma vez que, conforme se depreende da transcrição supra, tal dispositivo faz menção à alínea a do inciso V, a qual se refere expressamente às “empresas comerciais exportadoras”, categoria na qual não se enquadram as empresas através das quais se deram as

exportações dos produtos produzidos pela impugnante, produtora-exportadora, conforme demonstrado anteriormente;

- é iniludível, por outro lado, que se aplica à hipótese sob análise o artigo 42, inciso V, alínea c, do Decreto 4.544/2002 (RIPI), que prevê expressamente que: *Art. 42. Poderão sair com suspensão do imposto: (...) V - os produtos, destinados à exportação, que saiam do estabelecimento industrial para (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 39): (...) c) outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 39, inciso II) (...)* (grifamos), estando por demais claro que as empresas para as quais foram remetidas os produtos da impugnante para exportação se enquadram perfeitamente na definição de outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação constante da alínea c do inciso V do artigo 42 do Decreto 4.544/2002 (RIPI);

- ademais, mesmo que assim não fosse, a atenta leitura do artigo 42, inciso V, alínea a, do RIPI [*Art. 42. Poderão sair com suspensão do imposto: (...) V os produtos, destinados à exportação, que saiam do estabelecimento industrial para (Lei n.º 9.532, de 1997 art. 39): a) empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação nos termos do parágrafo único deste artigo (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 39, inciso I) (...)* (destaque e grifos nossos)] nos leva à conclusão de, com a devida vênia, ser incorreto o entendimento de que ‘as vendas para as empresas comerciais exportadoras não podem ser enviadas para o estabelecimento da empresa adquirente’, sendo, por demais, óbvio que o envio dos produtos para o estabelecimento da exportadora, nesse caso, não é para outra finalidade senão ‘para embarque de exportação’, nos termos do § 1º do referido dispositivo legal, exatamente conforme procedido pela impugnante em relação às empresas que adquiriram os seus produtos com fim específico de exportação, conforme cópias das notas fiscais e memorandos de exportação em anexo;

- ressalte-se, por fim, ser vedado a textos complementares de lei, como é o caso de decretos, portarias e instruções normativas, romperem o limite estabelecido pelo texto de lei. Nesse sentido dispõe o artigo 99 do Código Tributário Nacional;

- assim, caso seja imposta alguma limitação pela administração pública, via texto infralegal, a um benefício fiscal expressamente previsto na Constituição e na legislação ordinária, como é o caso *sub examine*, tal limitação há que ser considerada ilegal;

- ressalte-se que os produtos remetidos às empresas em questão não passaram por "qualquer etapa industrial complementar", conforme mencionado no auto de infração - e, mesmo se isso tivesse ocorrido, não haveria nenhum óbice à suspensão do IPI -, tendo sido exportados exatamente como saíram do estabelecimento da impugnante;

- por outro lado, sendo a tributação pretendida (principal) inconstitucional e ilegal tratando-se, pois, de tributo indevido, da mesma forma, portanto, o são os juros de mora e as multas respectivas; é o princípio de direito estabelecido no Código Civil, segundo o qual a obrigação acessória segue a sorte da principal;

- ainda que se entendesse pela legitimidade da exigência principal, a imposição de multa da forma como se deu no auto de infração impugnado não poderia se revestir do mesmo caráter;- acaso mantida a exigência fiscal, é de se reduzir a multa a, no máximo, 30% (trinta por cento), percentual este aceito pelo Supremo Tribunal Federal como razoável.

Por fim, requereu que seja reconhecido a insubsistência do auto de infração, ou, subsidiariamente, que se reduza a multa.

A 12ª Turma da DRJ-RPO, em sessão datada de 31/10/2013, por unanimidade de votos, **julgou improcedente a Impugnação**. Foi exarado o Acórdão n.º 14-45.976, às fls. 169/175, com a seguinte ementa:

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada na impugnação.

VENDAS PARA EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA COMUM (“NÃO TRADING”).

Para fins de suspensão do IPI, 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. Destarte, a passagem desses produtos por outros estabelecimentos intermediários descaracteriza a aquisição com o fim específico de exportação..

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 09/06/2014** (conforme Aviso de Recebimento - AR, à fl. 182), **apresentou Recurso Voluntário em 09/07/2014**, às fls. 184/197, basicamente reiterando os mesmos argumentos da Impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

I – DA ALEGAÇÃO DE QUE AS EXPORTAÇÕES EFETIVAMENTE OCORRERAM

O Recorrente afirma que, tendo exportado os seus produtos através das empresas que figuram como destinatárias nas notas fiscais de saída - as quais preencheram os memorandos de exportação correspondentes, registrando ali todos os dados referentes à "exportação indireta" - , tenha o mesmo direito ao benefício fiscal previsto no art. 153, inciso IV, e § 3º, inciso III, da Constituição Federal; art. 1º da Lei nº 9.363/96; Lei 10.276/01; e art. 42, inciso V, e § 1º, do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI), visto que os produtos saíram com destinação específica para o exterior, apresentando-se de todo improcedente o auto de infração:

É exatamente neste ponto, em relação ao regulamento do IPI, que, *data venia*, reside o equívoco do auto de infração, conforme será demonstrado a seguir.

Contrariamente à fundamentação do auto de infração, **em nenhum momento é caracterizado que os produtos discriminados nas notas fiscais analisadas no procedimento fiscal tenham sido vendidos a "empresas comerciais exportadoras", uma vez que as empresas para as quais foram remetidos os produtos em questão não têm, societariamente, tal natureza jurídica** (de empresas comerciais exportadoras), **nos termos do Decreto-Lei 1.248/72**, sendo habilitadas, porém, perante os órgãos competentes que controlam as atividades de exportação (cadastro no SISCOMEX/RADAR-RFB).

(...)

No caso em análise, **os produtos destinados à exportação foram adquiridos de diversas empresas produtoras-exportadoras - a exemplo da ora impugnante -, acondicionados em contêineres, e, realizados os procedimentos inerentes à exportação** (despacho/desembaraço aduaneiro) através de pessoas habilitadas para tal fim (despachantes aduaneiros), **foram imediatamente embarcados para o exterior, não podendo prosperar, desta forma, a pretensão de afastar de tal operação o incentivo fiscal previsto no artigo 1º da Lei 9.363/96**, devendo ser ressaltado que, *in casu*, tais empresas - que receberam as mercadorias para exportação - em nenhum momento aproveitaram os créditos de IPI decorrentes do incentivo fiscal sob comento, e que não foi realizada qualquer "etapa industrial complementar", conforme inadvertidamente mencionado no auto de infração.

Nesse passo, **os memorandos de exportação apresentados pela impugnante se prestam para comprovar a efetiva exportação dos produtos saídos da sede da ora impugnante (produtora-exportadora) com esse fim específico**, uma vez que neles estão registrados todos os dados da operação, lançados pelas empresas - devidamente habilitadas perante os órgãos competentes (cadastro no SISCOMEX/RADAR-RFB) - responsáveis pelo despacho/desembaraço aduaneiro e posterior embarque dos produtos para o exterior.

(...)

É iniludível, por outro lado, que se aplica à hipótese sob análise o artigo 42, inciso V, alínea c, do Decreto 4.544/2002 (RIPI), que prevê expressamente que: *Art. 42. Poderão sair com suspensão do imposto: (...) V - os produtos, destinados à exportação, que saiam do estabelecimento industrial para (Lei nº 9.532, de 1997, art. 39): (...) c) outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação (Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, inciso II) (...)* (grifamos), estando por demais claro que **as empresas para as quais foram remetidas os produtos da impugnante para exportação se enquadram perfeitamente na definição de outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação constante da alínea c do inciso V do artigo 42 do Decreto 4.544/2002 (RIPI)**.

(...)

Há que se destacar que só recentemente, em 24 de agosto de 2010 - muito depois, portanto, do período ao qual se refere o auto de infração -, a Receita Federal do Brasil expediu a Instrução Normativa no 1.068 (DOU de 25.8.2010), a qual, em seu artigo 4º, dispõe, *in verbis*: *Art. 4º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação as mercadorias ou produtos remetidos, por conta e ordem da empresa comercial exportadora (ECE), diretamente do estabelecimento da pessoa jurídica para: I - embarque de exportação ou para recintos alfandegados; ou II - embarque de exportação ou para depósito em entreposto sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, no caso de empresa comercial exportadora de que trata o Decreto-lei nº 1.248, de 1972. Parágrafo único. O depósito de que trata o inciso II deverá observar as condições estabelecidas em legislação específica.*

Sustenta ainda que que os produtos remetidos às empresas em questão não passaram por "qualquer etapa industrial complementar", conforme mencionado no auto de infração.

A análise dos argumentos deve se iniciar pela legislação de regência da matéria, art. 39 da Lei nº 9.532, de 1997, que fundamenta o art. 42, V, e §1º do Regulamento do IPI/2002, vigente na época dos fatos:

Art. 42. Poderão sair com suspensão do imposto:

(...)

V – os produtos, destinados à exportação, que saiam do estabelecimento industrial para (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 39):

a) empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação nos termos do parágrafo único deste artigo (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 39, inciso I);

b) recintos alfandegados (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 39, inciso II); ou

c) outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 39, inciso II);

(...)

§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 n.º 9.532, de 1997, art. 39, § 2º).

A autuação tem por fundamento o descumprimento do requisito de que os produtos saiam do estabelecimento industrial com o fim específico de exportação, tendo em vista que, para tanto, a lei exige que os produtos sejam remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, conforme consta do RELATÓRIO FISCAL DO AUTO DE INFRAÇÃO, fls. 53 e 54:

Veja que **ao determinar que os produtos sejam remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados**, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, **o regulamento garante que haverá controle da efetiva exportação destes produtos pela Receita Federal**, uma vez que caso fosse permitido o envio para um local sem controle alfandegado não haveria como certificar que o produto exportado pela comercial exportadora fossem os que haviam sido vendidos pelo industrial ou equiparado.

Consideremos o caso em concreto da empresa fiscalizada que comercializa granito. Este material é identificado simplesmente por seu nome comercial que é utilizado por diversas empresas. Desta forma, **como garantir que um granito com denominação vulgar seja aquele que foi adquirido da fiscalizada**, já que diversas outras empresas vendem o mesmo material com a mesma denominação e é comum que a própria empresa comercial exportadora fabrique o mesmo produto ou adquira de outras empresas o mesmo produto? Assim sendo, **o envio para um local com controle alfandegado é essencial para garantir a fiscalização do processo de exportação do produto**.

No presente trabalho, verificamos, com base nas notas fiscais apresentadas e informação prestada pelo contribuinte, que **os produtos eram enviados para o estabelecimento do próprio adquirente, que não é recinto alfandegado**.

Conforme se verifica a partir do Recurso Voluntário, o contribuinte não refuta as afirmações da Fiscalização de que os produtos não foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, limitando-se a afirmar: (i) que as empresas para as quais foram remetidas os produtos da impugnante para exportação se enquadram perfeitamente na definição de “outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação” e (ii) que os memorandos de exportação apresentados pela impugnante se prestam para comprovar a efetiva exportação dos produtos.

Contudo, da análise do art. 42, V, e §1º do Regulamento do IPI/2002, nos casos das alíneas “b” e “c” não há previsão de venda dos produtos para exportação por terceiros, mas

sim de exportação feita pela própria empresa fabricante. São os casos de exportação direta. Dessa forma, a transferência dos produtos para outra empresa, tal qual ocorre no presente caso, somente pode ser enquadrada na alínea “a”, estando incorreto o entendimento da impugnante no sentido de que sua suspensão estaria amparada pela alínea “c” acima transcrita. Além disso, o estabelecimento comercial de uma empresa não é um local onde se processe o despacho aduaneiro de exportação, a exemplo de terminais e armazéns gerais alfandegados ou operadores portuários alfandegados, por exemplo. Há também locais cadastrados na Receita Federal como REDEX Permanente (Recinto Especial para Despacho Aduaneiro de Exportação).

Por fim, a passagem dos produtos por outros estabelecimentos intermediários descaracteriza a aquisição com o “fim específico de exportação”. Assim, a comprovação da destinação para exportação faz-se mediante a apresentação da documentação na qual conste como adquirente a empresa comercial exportadora, e como destino de entrega das mercadorias endereço que corresponda a um dos locais previstos na legislação de regência.

Se na operação os produtos não foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, resta descumprida a norma do art. 42, §1º do Regulamento do IPI/2002, não sendo possível, em momento posterior, apresentar uma comprovação do requisito através de “memorandos de exportação”.

Nesse sentido, o Acórdão n.º 9303-008.626, de 15/05/2019:

II.3) Vendas a Comerciais Exportadoras com o fim específico de exportação.

Vejamos o que diz a Lei n.º 9.363/96:

(...)

Então, não basta comprovar a simples venda a uma comercial exportadora ou e/ou que a exportação foi por ela realizada; tem que ter sido feita com o fim específico de exportação e os requisitos para tal, como bem colocado no Voto Conductor do Acórdão recorrido (fls. 1.262) estão legalmente previstos (*), não havendo margem para discussão: “que as mercadorias sejam remetidas diretamente do estabelecimento do produtor-vendedor para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, de forma a permitir o devido controle aduaneiro pela Secretaria da Receita Federal”.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

II – DO PEDIDO DE REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Alega o Recorrente que a Lei n.º 9.298/96 estipula que a multa não pode exceder a 2%, tendo em vista que este percentual faz referência aos casos de não cumprimento de obrigação. E, segundo entendimento mais recente dos nossos tribunais e de doutrinadores, no caso de concurso de leis, deve-se aplicar a mais benéfica ao contribuinte, dando ênfase à máxima *in dubio pro reo* - no caso in dubio pro contribuinte -, visto tratar-se do elemento mais fraco na relação. Desta forma, a multa deveria ser reduzida ao patamar de 2%, por mais benéfica.

Afirma ainda que, assim não fosse, o Supremo Tribunal Federal tem entendido que as multas aplicadas em decorrência de infração tributária não podem exceder de 30% do

valor do tributo devido, citando voto do Ministro Xavier de Albuquerque no RE 91.707/MG, publicada em 20/02/1980.

Contudo, apesar das alegações do Recorrente, a aplicação da multa de ofício, bem como o seu percentual, já são fixados em lei, não podendo a Autoridade Tributária “escolher” a multa que entender mais adequada. Não se trata de atividade discricionária, mas sim estritamente vinculada à lei. Logo, a multa foi aplicada de acordo com o art. 80 da Lei nº 4.502/64, com as respectivas redações vigentes em períodos anteriores:

Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator