



**Processo nº** 10783.724924/2011-50  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-014.389 – CSRF / 3<sup>a</sup> Turma  
**Sessão de** 20 de setembro de 2023  
**Recorrente** GRAM SUL GRANITOS E MARMORES 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 conhecer do recurso especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade votos, em negar-lhe provimento. A Conselheira Tatiana Josefovitz Belisário acompanhou a relatora pelas conclusões por entender que há casos em que memorandos de exportação podem ser aceitos para comprovação do fim específico de exportação.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovitz Belisário (suplente convocada), Cynthia Elena de Campos (suplente convocada) e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, com fundamento nos art. 64, 67 e seguintes, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, em face do Acórdão nº 3401-009.029, de 28/04/2021, assim ementado:

**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.

**Dispositivo do Acórdão:**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

**HISTÓRICO PROCESSUAL**

Na origem, foi lavrado auto de infração para a exigência do crédito tributário do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, em razão das 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 exportadores, por não caracterização do “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 o crédito presumido de IPI de que tratam as Leis nº 9.363/96 e nº 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, 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.

Em Impugnação, o contribuinte aduziu, em síntese:

- 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 nº 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/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;

- 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;

- 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 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) (...), estando por demais claro que as empresas para as quais foram remetidos 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 nº 9.532, de 1997 art. 39): a) empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação nos termos do parágrafo único deste artigo (Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, inciso I) (...)] 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.*

A 12ª Turma da DRJ/RPO, acórdão n.º 14-45.976, negou provimento ao apelo, com decisão foi assim ementada:

**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 descharacteriza a aquisição com o fim específico de exportação.

O Contribuinte, no Recurso Voluntário, ratificou os argumentos de sua defesa anterior.

O acórdão recorrido negou provimento ao apelo, consignando que são 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. Isso porque 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 a comprovação do requisito através de “memorandos de exportação”.

Em Recurso Especial, o Contribuinte sustenta que as operações que destinam mercadorias para o exterior gozam de imunidade constitucional (art. 153, § 3º, III, da Constituição Federal). E que, em casos análogos, o CARF decidiu pela não incidência do PIS/Cofins, na medida em que o Contribuinte provou, por meio de Memorandos de Exportação, a destinação dos produtos ao exterior, conforme acórdãos paradigmáticos nº 9303-004.233, 3202-000.779 e 3403-003.229.

O Despacho de Admissibilidade de e-fls. 262/270 deu seguimento parcial ao Recurso Especial interposto, apenas quanto ao tema “venda com o fim específico de exportação”, nesses termos:

#### Prequestionamento

O § 5º do art. 67 do RICARF admite seguimento de recuso especial unicamente quanto à matéria prequestionada, “...cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.”

**A matéria relativa à comprovação da exportação por meio de memorandos de exportação foi analisada no acórdão recorrido, de modo que é evidente a existência de prequestionamento, pelo que se segue na análise dos demais requisitos de admissibilidade do recurso. Não, porém, a tese da prescrição intercorrente, de modo que esta não será aqui apreciada por falta de prequestionamento.**

**Por fim, cumpre registrar que, como a Recorrente citou três paradigmáticos, apenas os dois primeiros serão analisados (§ 7º do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015).**

(...)

#### *Demonstração da legislação interpretada divergentemente*

Quanto à demonstração da legislação que estaria sendo interpretada divergentemente, requerida no § 1º do art. 67 do RICARF, com a redação que lhe foi dada pela Portaria MF nº 39, de 12 de fevereiro de 2016, a Recorrente apontou o art. 153, § 3º, III, da Constituição Federal.

Satisfeito o pressuposto formal da demonstração da legislação interpretada divergentemente, ainda que seu aprofundamento resida adiante, na análise material da divergência. E é essa a legislação que balizará a análise da ocorrência dos dissídios jurisprudenciais suscitados.

*Demonstração da divergência*

Insurge-se a Recorrente contra o entendimento adotado no acórdão recorrido, que, ao negar provimento ao recurso voluntário, manteve o lançamento de IPI e consectários legais, ao argumento de que restou descumprida a norma do art. 42, §1º, do Regulamento do IPI/2002, pois os produtos não teriam sido remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados.

(...)

Já os Acórdãos paradigmas de nº **9303-004.233** e **3202-000.779** estão assim ementados (transcrevem-se, também, excertos do voto condutor para melhor elucidar a questão posta em litígio):

**Acórdão nº 9303-004.233:**

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/04/2008, 01/06/2008 a 30/06/2008

VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO. MEMORANDOS DE EXPORTAÇÃO.

São isentas das contribuições ao PIS e COFINS as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação, devidamente comprovadas por meio de memorandos de exportação.

**Voto:**

(...)

**Quanto ao fato da área ser alfandegada ou não, não altera minha convicção de que esta operação foi destinada ao mercado externo. Explico:**

**Dos memorandos de exportação apresentados pela Contribuinte constam todos os dados referentes a exportação efetuada, destacando-se o número e data do conhecimento de Embarque, o país de destino da mercadoria, dados da nota fiscal emitida pela empresa exportadora, número, data de registro e data da averbação do registro de exportação, bem como número e data do Despacho de Exportação. Verifico ainda, que a Contribuinte figura nos memorandos de exportação na qualidade de remetente com o fim específico de exportação, sendo possível identificar o número e data das notas fiscais emitidas pela Contribuinte, quantidade de mercadorias adquiridas, valor e quantidade exportada no mês.**

**Registre-se que todas as notas fiscais relacionadas pela fiscalização (fls. 720 s 725), com data até junho de 2008, cujos valores serviram de base para o cálculo das contribuições lançadas, constam dos Memorandos de Exportação apresentados. Todos os documentos e notas fiscais confirmam a vinculação da exportação das mercadorias promovida pela VALE.**

O ponto fulcral para o deslinde da lide está relacionado ao equívoco da Contribuinte no preenchimento do CFOP das notas fiscais que retratam a operação de venda com fim específico de exportação.

Não vislumbro qualquer ato de má-fé da Contribuinte, considerando que o uso de código indevido nas notas fiscais de venda, foram corrigidos (fls. 1459 a 1702) por meio das cartas de correção referentes a cada nota fiscal, emitidas até junho de 2008, encaminhada e recebida pela VALE S.A, onde comunica a alteração do CFOP anteriormente utilizado para o código 5.501. Não localizei nos autos cartas de correção para as notas fiscais emitidas em outubro de 2008, período abrangido pelos autos. Neste ponto, penso que o crédito tributário relativo ao PIS/COFINS lançado no período de outubro de 2008 deve ser mantido.

Quanto a tese da decisão recorrida de que cartas de correção das notas fiscais foram emitidas ao longo do mês de dezembro de 2010, após a contribuinte ter sido autuada e antes de apresentação de sua impugnação, não devem prevalecer, pois o processo administrativo fiscal é regido pelo princípio da verdade material.

A par de tudo que foi exposto, penso que minhas razões de decidir não estão desalinhadas com atual entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, o qual vem decidindo sobre matérias análogas da seguinte forma:

(...)

**Acórdão n.º 3202-000.779:**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS**

Período de apuração: 01/04/2007 a 31/01/2008, 01/03/2008 a 31/05/2008, 01/07/2008 a 31/07/2008

**CESSÃO DE CRÉDITOS DO ICMS. TRIBUTAÇÃO.**

É inconstitucional a incidência da contribuição para PIS e Cofins não cumulativas sobre os valores recebidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS (Recurso Extraordinário n.º 606.107/RS, sessão de 22/5/2013). Aplicação do art. 62A do RICARF.

**VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.**

Consideram-se isentas da contribuição para o PIS as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação somente quando comprovado que os produtos tenham sido remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/04/2007 a 31/01/2008, 01/03/2008 a 31/05/2008, 01/07/2008 a 31/07/2008

**CESSÃO DE CRÉDITOS DO ICMS. TRIBUTAÇÃO.**

É inconstitucional a incidência da contribuição para PIS e Cofins não cumulativas sobre os valores recebidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS (Recurso Extraordinário n.º 606.107/RS, sessão de 22/5/2013). Aplicação do art. 62A do RICARF.

**VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.**

Consideram-se isentas da contribuição para o PIS as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação somente quando comprovado que os produtos tenham sido remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

**Voto:**

O litígio versa sobre duas matérias absolutamente distintas e independentes: a primeira diz com o fato de a fiscalização não ter considerado como exportação algumas vendas promovidas pela Recorrente a uma empresa coligada, a CVRD; a segunda, com o não cômputo, na base de cálculo do PIS/Cofins, dos valores recebidos em virtude da transferência de créditos de ICMS.

Sobre a primeira, a instância de origem já entendeu que as vendas efetuadas pela Recorrente e destinadas à CVRD deveriam ser consideradas como tendo sido realizadas com o fim específico de exportação, daí a glosa do crédito tributário correspondente (motivo do recurso de ofício).

Com efeito, asseverou a fiscalização, com base em documentos fiscais emitidos pela Recorrente (**notas fiscais de venda e registros contábeis no Livro Razão e Livro de Apuração do ICMS**), bem como em informações obtidas junto ao estabelecimento destinatário das pelotas de minério de ferro (a CVRD), que tais vendas foram internas, não de exportação, fato contestado pela Recorrente, ao fundamento de que os produtos foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recinto alfandegado pertencente à CVRD, que, segundo a Recorrente, atuava como comercial exportadora.

(...)

A questão de maior relevo para o desate do litígio, ao menos nesta primeira matéria, é, portanto, saber se as vendas realizadas à CVRD observaram tais requisitos, uma vez que a sua condição de comercial exportadora não foi questionada em nenhum momento nos autos.

Já expusemos aqui as razões que levaram a fiscalização a considerar as saídas do estabelecimento da Recorrente para a CVRD como internas. Restam ser explicitados os motivos que convenceram a instância de origem do contrário, após análise dos contratos de compra e venda de pelotas celebrado entre a Recorrente e a CVRD e os memorandos de exportação (é documento exigido pela legislação estadual, criado com o objetivo de estabelecer controle das operações com mercadorias contempladas com a desoneração do ICMS nas vendas de mercado interno com o fim específico de exportação). São eles:

**PRIMEIRO:** A titularidade das mercadorias vendidas pela Recorrente à CVRD só é a esta transferida após o embarque da mercadoria (cláusula XI do contrato de compra e venda das pelotas de minério de ferro celebrado entre as duas empresas). A pesagem, a amostragem e a análise das pelotas de minério de ferro, ocorridas no porto de embarque, correm por conta da primeira, sendo, também, de sua responsabilidade a emissão de certificados de peso e análise. A emissão da fatura provisória e da fatura final pela Recorrente condiciona-se à data em que emitido o conhecimento de embarque, porquanto o preço é fixado em moeda nacional de acordo com a taxa de câmbio do dólar vigente nesta data;

**SEGUNDO: mesmo que algumas pelotas tenham transitado pelos pátios da CVRD, este recinto é alfandegado, de acordo com o ADE/SRRF07 n.º 320 de 14/09/2006;**

**TERCEIRO:** os memorandos de exportação emitidos pela CVRD (é emitido pelo exportador e entregue ao fabricante/fornecedor acompanhado de uma cópia do conhecimento de embarque e do comprovante de exportação, do extrato completo do Registro de Exportação RE e da Declaração de Exportação, de acordo com o Convênio ICMS n.º 113, de 13/12/96 e alterações) evidenciam que as mercadorias foram exportados. Aqui cabe uma observação adicional: a não exportação também não constituiu fundamento dos autos de infração, nem para a glosa de créditos.

O entendimento da instância *a quo* é irretocável.

De perceber que, enquanto o primeiro paradigma decidiu que o fato de ser ou não alfandegada a área a que destinada o produto a exportar não alteraria a comprovação de que, no caso nele examinado, os produtos teriam sido remetidos ao mercado externo (tal como demonstrado nos memorandos de exportação), o recorrido entendeu imprescindível a observância deste requisito: necessariamente, o produto deveria ser remetido diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados.

Assim, entendemos, com relação ao primeiro paradigma, comprovada a divergência. Não, porém, quanto ao segundo, uma vez que o recinto para o qual os produtos foram destinados era, sim, alfandegado, razão pela qual a própria DRJ já havia exonerado parte do crédito tributário lançado. A situação fática, portanto, é diversa.

### Conclusão

Dante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial interposto, **apenas quanto ao tema “venda com o fim específico de exportação”**.

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (cf. e-fls. 297/303), oportunidade em que defende a negativa de provimento do recurso.

É o relatório.

### Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

#### DO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo.

Como relatado, foi dado seguimento parcial ao recurso, apenas quanto ao tema “venda com o fim específico de exportação” em relação ao paradigma nº 9303-004.233.

O acórdão recorrido negou provimento ao apelo, consignando que são 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. Isso porque 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 a comprovação do requisito através de “memorandos de exportação”.

Já no acórdão paradigma nº 9303-004.233, o voto condutor consignou que são isentas das contribuições ao PIS e COFINS as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação, **devidamente comprovadas por meio de memorandos de exportação**, nos termos do art. 5º, da Lei nº 10.637/2002 e art. 6º, da Lei nº 10.833/2003, art. 46 da IN SRF nº 247/2002 e art. 1º e 3º do Decreto-lei nº 1.248/1972. Constou do voto condutor:

Com efeito, asseverou a fiscalização que: o CFOP utilizado nas notas fiscais de venda emitidas pela Contribuinte e no registro das entradas de produtos pela VALE S.A caracterizam

operações de venda no mercado interno, as vendas efetuadas à VALE são registradas na contabilidade da empresa vendedora em conta correspondente à venda no mercado interno, os produtos vendidos foram entregues, segundo declaração da VALE no pátio da Contribuinte (área não alfandegada), não se enquadrando, portanto, na definição de venda com fim específico de exportação dada pela IN 247/2002, Lei nº 9.532/1997 e Decreto nº 1.248/72. Da análise dos autos, verifico que a VALE foi intimada a prestar diversos esclarecimentos e informou que: "o recebimento das mercadorias se dá no pátio das usinas das coligadas. Em seguida, tais pelotas são exportadas pelo adquirente (fl.719). No curso da ação fiscal que originou os lançamentos, a VALE, mais uma vez intimada, esclarece que: em um primeiro momento, os produtos "pelota" deixa a área de produção da NIBRASCO e são encaminhados ao pátio desta, que não é alfandegado. Em um segundo momento, o produto "pelota" deixa o pátio da NIBRASCO e é encaminhado diretamente para os pátios da VALE que, de acordo com o ADE da 7º RF de nº 320, de 14 de setembro de 2006, estão localizados em área alfandegada (fl.644)". Nada obstante, a Procuradoria da Fazenda Nacional sustenta em suas contrarrazões do Recurso, que consta nos autos do processo uma consulta junto à Alfândega da RFB do Porto de Vitória/ES, e foi constatado que a Contribuinte não é detentora de área alfandegada (fls. 376/386).

**Quanto ao fato da área ser alfandegada ou não, não altera minha convicção de que esta operação foi destinada ao mercado externo. Explico:**

**Dos memorandos de exportação apresentados pela Contribuinte constam todos os dados referente a exportação efetuada, destacando-se o número e dada do conhecimento de Embarque, o país de destino da mercadoria, dados da nota fiscal emitida pela empresa exportadora, número, data de registro e data da averbação do registro de exportação, bem como número e data do Despacho de Exportação. Verifico ainda, que a Contribuinte figura nos memorandos de exportação na qualidade de remetente com o fim específico de exportação, sendo possível identificar o número e data das notas fiscais emitidas pela Contribuinte, quantidade de mercadorias adquiridas, valor e quantidade exportada no mês.**

Registre-se que todas as notas fiscais relacionadas pela fiscalização (fls. 720 s 725), com data até junho de 2008, cujos valores serviram de base para o cálculo das contribuições lançadas, constam dos Memorandos de Exportação apresentados. Todos os documentos e notas fiscais confirmam a vinculação da exportação das mercadorias promovida pela VALE.

O ponto fulcral para o deslinde da lide está relacionado ao equívoco da Contribuinte no preenchimento do CFOP das notas fiscais que retratam a operação de venda com fim específico de exportação.

Não vislumbro qualquer ato de má-fé da Contribuinte, considerando que o uso de código indevido nas notas fiscais de venda, foram corrigidos (fls. 1459 a 1702) por meio das cartas de correção referentes a cada nota fiscal, emitidas até junho de 2008, encaminhada e recebida pela VALE S.A, onde comunica a alteração do CFOP anteriormente utilizado para o código 5.501. Não localizei nos autos cartas de correção para as notas fiscais emitidas em outubro de 2008, período abrangido pelos autos. Neste ponto, penso que o crédito tributário relativo ao PIS/COFINS lançado no período de outubro de 2008 deve ser mantido.

Quanto a tese da decisão recorrida de que cartas de correção das notas fiscais foram emitidas ao longo do mês de dezembro de 2010, após a contribuinte ter sido autuada e antes de apresentação de sua impugnação, não devem prevalecer, pois o processo administrativo fiscal é regido pelo princípio da verdade material.

Dessa forma, os acórdãos recorrido e paradigma diferem na comprovação das vendas efetuadas com fim específico de exportação: o Colegiado *a quo* entendeu que era necessário comprovar que os produtos foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial para o embarque de exportação ou para recintos alfandegados, já o paradigma entendeu que os memorandos de exportação fazem essa prova.

Logo, a divergência jurisprudencial está configurada.

Por isso, voto por conhecer do Recurso Especial do Contribuinte.

## MÉRITO

O cerne da questão decorre da análise se há ou não direito à suspensão do IPI na venda de mercadorias que foram remetidas à empresas comerciais exportadoras, dada a ausência de envio direto para exportação ou para recintos aduaneiros alfandegados.

O Contribuinte sustenta que os memorandos de exportação apresentados à época da fiscalização são suficientes para comprovar a efetiva exportação dos produtos saídos da sua sede (produtora-exportadora) com esse fim específico (exportação), uma vez que neles estão registrados todos os dados da operação, lançados pelas empresas - devidamente habilitadas perante os órgãos competentes (cadastro no SISCOMEX) - responsáveis pelo despacho/desembaraço aduaneiro e posterior embarque dos produtos para o exterior.

Segundo o art. 39 da Lei nº 9.532/1997 e o art. 42, V, e §1º do Regulamento do IPI/2002:

Lei nº 9.532, de 1997:

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

**I – adquiridos por empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação.**

II – remetidos a recintos alfandegados ou a outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação.

[...]

**§ 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.**

§ 3º A empresa comercial exportadora fica obrigada ao pagamento do IPI que deixou de ser pago na saída dos produtos do estabelecimento industrial, nas seguintes hipóteses:

- a) transcorridos 180 dias da data da emissão da nota fiscal de venda pelo estabelecimento industrial, não houver sido efetivada a exportação;
- b) os produtos forem revendidos no mercado interno;
- c) ocorrer a destruição, o furto ou roubo dos produtos.

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):

- a) empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação nos termos do parágrafo único deste artigo (Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, inciso I);

- b) recintos alfandegados (Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, inciso II); ou
- c) outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação (Lei nº 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 nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º).

Por sua vez, prescreve o art.1º, da Lei nº 9.363/1996, que:

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como resarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nº 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

**Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.**

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

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

Nesse sentido:

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

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

No caso de venda à empresa comercial exportadora (ECE), para usufruir do benefício do crédito presumido do IPI, cabe à contribuinte comprovar o fim específico de exportação para o exterior, demonstrando que os produtos foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Acórdão nº 3301-008.568, j. 27 de agosto de 2020

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. EXPORTAÇÃO INDIRETA. REMESSA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.**

As saídas para comercial exportadora com o fim específico de exportação referem-se àquelas remetidas diretamente do estabelecimento industrial para embarque de

exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. A venda do produto para estabelecimento intermediário, o qual ainda realizará outra industrialização antes da exportação, descharacteriza a saída com o fim específico de exportação.

Por essas razões, não há reparos a serem feitos na decisão recorrida.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro