



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10783.901013/2010-71
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3001-002.059 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 14 de outubro de 2021
Recorrente ZUCCHI STONE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

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.

CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO. OPÇÃO.

Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do IPI, na forma da Lei nº 10.276, de 2001, valendo essa opção por todo o ano-calendário.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI Nº 9.363, DE 1996. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO LITERAL. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. IMPOSSIBILIDADE.

Em face da necessidade de interpretação literal de normas tributárias que dispõem sobre benefícios fiscais, não é possível a inclusão dos gastos com industrialização por encomenda na base de cálculo para apuração do crédito presumido de IPI previsto na Lei nº 9.363, de 1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira e Sabrina Coutinho Barbosa.

Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

“Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito presumido do IPI referente ao 4º trimestre de 2006, no valor de R\$ 70.210,12.

2. A DRF/Vitória indeferiu o pleito e considerou não homologadas as compensações vinculadas, sob os seguintes argumentos:

a) Inexistência de receita de exportação, uma vez que a totalidade das vendas da empresa é feita para comerciais exportadoras sem, entretanto, ficar caracterizado o fim específico de exportação;

b) Glosa dos pagamentos feitos a título de serviços de industrialização por encomenda, incabíveis para o crédito calculado pela forma da Lei nº 9.363, de 1996;

3. Cientificada em 27.10.2011 (fl. 212), a interessada apresentou, tempestivamente, em 08.11.2011, manifestação de inconformidade na qual alega, em síntese:

a) No caso da industrialização por encomenda, inexiste na Lei nº 9.363, de 1996, qualquer vedação e, na Lei nº 10.276, de 2001, há expressa possibilidade para a utilização dos custos de serviços de industrialização por encomenda, inexistindo lógica na restrição;

b) Com relação às receitas de exportação, defende que não se encontra na Lei nº 9.363, de 1996, o conceito de “fim específico de exportação”, não podendo a fiscalização glosar tais valores sob o fundamento de que poderia utilizar subsidiariamente o Regulamento do IPI. Acrescenta que o art. 3º da citada Lei estabelece a utilização subsidiária apenas para os conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem e, indo além disso, o auditor violou o princípio da legalidade;

c) A administração não motivou o seu ato, tornando-se o mesmo inválido;

d) A interpretação dada pela fiscalização fere os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, fato que encontra relevo em período de crise internacional.

4. Ao final requer a anulação do despacho decisório e o reconhecimento do crédito coma homologação das compensações.”

A DRJ julgou a manifestação de inconformidade improcedente e o Acórdão nº 01-31.273 foi assim ementado:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

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.

CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO. OPÇÃO.

Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do IPI, na forma da Lei nº 10.276, de 2001, valendo essa opção por todo o ano-calendário.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

O contribuinte interpôs recurso voluntário, cujo julgamento foi convertido em diligência. Da Resolução nº 3001000.240, datada de 11/06/19, reproduzo trechos do relatório, em que há sumários do recurso voluntário e da petição juntada em 10/06/09, e do voto condutor, com os quesitos a serem respondidos:

“Relatório

(. . .)

Regularmente intimada em 05 de março de 2015 (fls. 293/297), ingressou o contribuinte com Recurso Voluntário em 01 de abril de 2015 (fls.300/318), para (1) reiterar os argumentos de sua Manifestação de Inconformidade; (2) suscitar preliminar de nulidade, ao argumento de que a empresa foi incorporada, adquirindo outra denominação social, e a autuação e intimação foi processada pela fiscalização da SRFB na pessoa da sucedida, empresa então não mais existente; (3) que é uma empresa eminente exportadora, na medida em que 99% de suas receitas provem de atividades de exportação, devendo prevalecer a VERDADE MATERIAL, conforme acórdãos que cita (fls. 312/313); (4) que a recorrente opera com industrialização por encomenda (fls. 313/314), o que se sustenta com os acórdãos que cita e transcreve suas ementas (fls. 314/317); e, (5) conclui requerendo (i) a nulidade da decisão, por ter sido o processo conduzido em nome da sucedida, então não mais existente; e, (ii) caso se chegue ao mérito, que "sejam consideradas válidas as receitas oriundas de remessas com fim específico de exportação e os valores a título de industrialização por encomenda para efeito de cálculo do crédito presumido de IPI com base na Lei 9.363/96 e, consequentemente, sejam homologados os valores utilizados".

Por requerimento de 10 de junho de 2019, o contribuinte fez anexar aos autos cópia da Resolução nº 3401001.576 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, proferido em sessão de 27 de novembro de 2018, pela qual o Processo 15586.001457/201055, da mesma empresa Granito Zucchi Ltda., em que o feito foi convertido em Diligência, pelo voto de qualidade, "para que a unidade preparadora verifique, individualizada e conclusivamente, se as mercadorias objeto da autuação foram efetivamente exportadas, discriminando as datas de exportação e de emissão das notas fiscais correspondentes, vencidos os Conselheiros Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (relator), Tiago guerra Machado, Carlos Alberto da Silva esteves e carlos Henrique de Seixas Pantarolli, que negavam provimento ao recurso".

Nesta última petição, o ilustre advogado da recorrente solicita a SUSPENSÃO do julgamento do presente processo, para aguardar o resultado da Diligência e a decisão a ser oportunamente proferida nos autos do presente processo nº 15586.001457/201055.

É o relatório.

Voto

(. . .)

Com a petição de 10 de junho corrente, juntou-se ao processo cópia da Resolução nº 3401001.576 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, proferido em sessão de 27 de novembro de 2018, pela qual o Processo 15586.001457/201055, da mesma empresa Granito Zucchi Ltda., em que o feito foi convertido em Diligência, na forma do voto divergente do Conselheiro Rosaldo Trevisan (redator designado), a quem peço vênia para reproduzir parte significativa de sua fundamentação, *verbis*.

Em meu entender, as alegações de defesa suscitam dúvidas que demandam maiores esclarecimentos, antes da apreciação de mérito.

Recordei, na ocasião do julgamento, a existência de precedente, no qual revelei, ainda que tendo sido vencido, posicionamento no sentido de que a efetiva comprovação das exportações mitigaria a incidência do IPI (Acórdão 3403001.833), em determinadas situações, obedecidas as peculiaridades do caso concreto.

No entanto, no presente processo, embora haja documentação apontando que foram efetivamente exportadas as mercadorias em análise na autuação (o que o distancia de outro precedente do colegiado, no qual restavam ausentes tais apontamentos Acórdão 3401004.412), não se consegue, conclusivamente, atestar que cada mercadoria tenha sido objeto de exportação, e qual o tempo decorrido entre a emissão da nota fiscal e a eventual exportação.

Como tal informação resulta de simples cotejo entre os dados das notas fiscais e dos despachos de exportação, registrados no SISCOMEX, é perfeitamente possível à autoridade preparadora municiar este colegiado de instrumentos que aperfeiçoem o julgamento, permitindo a *exata compreensão do ocorrido no mundo fático, para uma adequada aplicação do ordenamento jurídico referente à matéria*.

Assim, entendendo cabível, no caso, diante da dúvida do julgador, a conversão em diligência, para que a unidade preparadora da RFB verifique, individualizada e conclusivamente, se as mercadorias objeto da autuação foram efetivamente exportadas, discriminando as datas de exportação e de emissão das notas fiscais correspondentes.

O processo objeto da Resolução acima citada abrangeu o 1º, 2º e 4º trimestre de 2011, e no processo em apreciação engloba somente o 4º trimestre de 2011, relativamente ao pretendido ressarcimento decorrente do IPI presumido relativo àquele 4º trimestre; e, como exaustivamente demonstrado, a divergência maior consiste em se saber se efetivamente as mercadorias foram industrializadas como "fim específico de exportação".

Consequentemente, entendo necessário, para o adequado julgamento do mérito do conflito de interesse estabelecido nos autos, razão pela qual VOTO no sentido de que, também neste caso, seja o presente processo convertido em Diligência à unidade de origem, para responder aos seguintes questionamentos.

01. Verificar, individualizada e conclusivamente, se as mercadorias objeto da autuação foram efetivamente exportadas, discriminando as datas de exportação e de emissão das notas fiscais correspondentes.

02. Ao final, elaborar relatório circunstanciado do cumprimento desta Resolução, dando ciência ao sujeito passivo para, caso queira, se manifeste no prazo legal de 30 dias."

Cumpra-se uma ressalva à Resolução nº 3001-000.240, acima reproduzida: os 1º, 2º e 4º trimestres abrangidos pelo processo administrativo nº 15586.001457/2010-55 são do ano de 2006 e não 2011. Assim como o presente, não se refere ao 4º trimestre de 2011, porém 2006.

A diligência foi realizada e o relatório se encontra nos autos (fls. 821 a 825 e fl. 826, arquivo não paginável).

Em síntese, a DRF identificou diversas inconsistências entre as informações apresentadas pela recorrente e as contidas nas notas fiscais, memorandos de exportação e SISCOMEX, concluindo que, nestes casos, não foi possível comprovar a exportação dos produtos.

E foi elaborado o “(. . .) Demonstrativo da Análise da Notas Fiscais de Venda para Comercial Exportadora”, onde constam as informações prestadas pelo contribuinte, complementada pelas demais informações solicitadas pelo CARF, e com as observações feitas pela fiscalização.”

É o relatório

Voto

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Relator.

O recurso voluntário preenche os requisitos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

Aprecio os argumentos de defesa na ordem e sob os títulos por meio dos quais se apresentam no recurso voluntário, considerando, quando aplicável, o resultado do trabalho da diligência determinada pela Resolução nº 3001-000.240.

“3. PRELIMINARMENTE

3.1 DA NULIDADE DO LANÇAMENTO POR ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO EM VIRTUDE DE INCORPORAÇÃO”

A recorrente informa que, em 28/10/11, a RFB notificou a empresa ZUCCHI STONE LTDA. sobre a não homologação da compensação. Contudo, esta empresa já se encontrava extinta por incorporação desde agosto de 2008. Apresenta os atos societários da incorporação e a DIPJ do ano-calendário de 2008 da incorporada, na qual informa a ocorrência do evento.

E, com fundamento nos artigos 132 e 142 do CTN, pede a decretação da nulidade do despacho decisório, por erro na identificação do sujeito passivo. Neste sentido, cita os Acórdãos CARF nº 143.020, de 23/02/05, 2202-002.504, de 22/11/13, 1103-000.830, de 01/08/13, e 1302-000.617, de 22/05/12.

Aprecio os argumentos de defesa.

O CARF pacificou o entendimento sobre os efeitos decorrentes do erro na identificação do sujeito passivo, em caso de lançamento de ofício, por meio da Súmula nº 112:

“Súmula CARF nº 112

É nulo, por erro na identificação do sujeito passivo, o lançamento formalizado contra pessoa jurídica extinta por liquidação voluntária ocorrida e comunicada ao Fisco Federal antes da lavratura do auto de infração.”

Da leitura dos acórdãos paradigmas, verifica-se que o posicionamento está baseado, principalmente, nos artigos 132 (responsabilidade do sucessor por incorporação) e 142 do CTN e art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

Especificamente sobre responsabilidade tributária em incorporação de empresas, também há as Súmulas 47 e 113, cujos teores vão ao encontro do entendimento manifestado na Súmula nº 112

“Súmula CARF nº 113

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório.”

“Súmula CARF nº 47:

Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.”

Os argumentos da recorrente não procedem e a Súmula nº 112 não se aplica ao caso em tela.

Primeiro, porque não se trata de lançamento de ofício, em que há que se identificar o sujeito passivo da obrigação, nos termos dos artigos 10 do Decreto nº 70.235/72 e 142 do CTN. O lançamento de ofício constitui uma obrigação nova, a qual, para ser cumprida ou contestada, com exercício pleno dos direitos de defesa e ao contraditório, há que se revestir de todas as formalidades legais.

Cuida, todavia, o presente de despacho decisório, que não homologou pedidos de compensação encaminhados pelo contribuinte, fundados em créditos que escriturou, porém não foram reconhecidos pela fiscalização.

Ademais, verifica-se que o despacho decisório clara e corretamente identifica as pessoas jurídicas envolvidas (fl. 199):

“DESPACHO DECISÓRIO Nº10783.901013/2010-71

Tendo em vista o Parecer Sefis nº 65/2010, que aprovo, **NÃO RECONHEÇO o direito creditório da empresa GRANITO ZUCCHI LTDA, CNPJ 39.622.121/0001-00, e NÃO HOMOLOGO os pedidos de compensação apresentados para o 4º trimestre de 2006 em nome da empresa ZUCCHI STONE LTDA, CNPJ 07.158.235/0001-55, da qual é incorporadora.**

Encaminhe-se ao Secat/DRFNIT/ES, para ciência do contribuinte e adoção das demais medidas cabíveis.

Ressalte-se que, em caso de discordância da presente decisão, cabe interposição de manifestação de inconformidade à Delegacia da Receita Federal de Julgamento, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da ciência, nos termos prescritos pelo art. 74, §§ 7º a 11, da Lei nº 9.430/96, com as alterações introduzidas pelo art. 49 da Lei nº 10.637/02 e art. 17 da Lei nº 10.833/03.” (g.n.)

É fato que litígios sobre compensação seguem o rito processual do Decreto nº 70.235/72 (§ 11 da Lei nº 9.430/96). Contudo, não é possível aplicar, plena e literalmente, todas as regras atinentes ao lançamento de ofício a pedidos (declarações) de compensação, tal qual aduziu a recorrente.

A turma que primeiro apreciou este recurso voluntário já havia afastado a alegação, cujos argumentos incorporo ao presente, pois os complementam e robustecem (fls. 483 e 484):

“(. . .)

Preliminar de nulidade

A recorrente suscita preliminar de nulidade, por erro do nome da empresa, ao fundamento de que a ZUCCHI STONE LTDA. foi incorporada pela empresa GRANITO ZUCCHI LTDA. em agosto de 2008, conforme informação prestada à SRFB por meio das DIPJs entregue naquela época. E que, nada obstante, "o sr. agente fiscal, ao não efetuar o reconhecimento do direito creditório do contribuinte referente ao 4º trimestre de 2006 e não homologar os débitos compensados, intimou de tal ato, cujos efeitos são os mesmos do lançamento tributário previsto no art. 142 do CTN, sociedade já extinta, por incorporação, implicando em errônea identificação do sujeito passivo.

Data venia, não procede a alegada nulidade. Bem verdade que a Zucchi Stone Ltda. foi sucedida pela Granito Zucchi Ltda. e, nos termos da legislação civil e comercial, a sucessora assumiu todos os direitos e obrigações da sucedida. Todavia, o fato da autuação e intimação terem se processado na pessoa da sucedida, a sucessora veio aos autos, fez requerimento, juntou procurações, exibiu documentos, e ofereceu Manifestação de Inconformidade que foi recebida e apreciada pelo v. Acórdão recorrido.

Reza o § 1º, art. 239, do novo CPC, que "O comparecimento espontâneo do réu ou do executado supre a falta ou a nulidade da citação, fluindo a partir desta data o prazo para apresentação de contestação ou de embargos à execução".

Registre-se, ademais, que a própria fiscalização analisou o pedido da empresa e a documentação exibida pela ZUCCHI STONE LTDA, CNPJ 07.158.235/000155, referente ao 4º trimestre de 2006, já na condição de empresa incorporada pela Granito Zucchi Ltda., CNPJ 39.622.121/000100 (fls. 191 e 200).

Ademais, a preliminar de nulidade somente foi deduzida em grau de recurso, quando as recorrentes Zucchi Stone Ltda (sucrida) e Granito Zucchi Ltda. (sucessora) já haviam produzido seus PER/DCOM, formulado Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório com a exibição de farta documentação aí incluídos todos os documentos pertinentes à alegada incorporação.

Consequentemente, tem-se como extreme de dúvida que nenhum prejuízo sofreram as recorrentes capaz de viabilizar a pretendida nulidade, razão pela qual voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo.

(. . .)"

Com base no acima exposto, rejeito a preliminar.

"4. DO DIREITO

4.1 DAS REMESSAS COM FIM ESPECIFICO DE EXPORTAÇÃO E A EFETIVA EXPORTAÇÃO DAS MERCADORIAS RECEBIDAS COM TAL FIM"

A fiscalização não admitiu no cálculo de crédito presumido de IPI as vendas para comerciais exportadoras, pois não foram cumpridas as exigências legais para que fossem consideradas como vendas com o fim específico de exportação (§ único do art. 1º da Lei nº 9.363/96). As mercadorias foram remetidas para o estabelecimento do adquirente e não diretamente para o porto de embarque ou recinto alfandegado, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, nos termos do § 1º o art. 42 do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02), então em vigor.

Em sua defesa, apresenta os seguintes argumentos:

- a) "O artigo 42, §1º, do RIPI não é o melhor dispositivo para se buscar o conceito de fim específico de exportação, seja porque nesta lei tal conceito não

está em consonância com os ditames constitucionais e a finalidade da norma tributária (interpretação teleológica), seja porque existe no ordenamento jurídico tributário (art. 96, do CTN) norma mais apropriada para se buscar tal, conceito.”

- b) O inciso I do § único do art. 3º da LC 87/96 equipara à exportação as vendas para comercial exportadora com “fim específico de exportação”, sem impor qualquer restrição. Salienta ainda que, para a produção de uma lei complementar, o “processo formal é mais elaborado e exige quorum qualificado para sua aprovação (portanto, politicamente superior).”
- c) Apresenta cópias de DIPJ e quadros demonstrativos, para comprovar que a adquirente (Granito Zucchi Ltda.) era de fato comercial exportadora. Nos anos de 2005 a 2007, a receita de exportação teria representado cerca de 99% da receita total. Deve ser levada em conta esta informação, para fins de qualificação das vendas como “vendas com fim específico de exportação”, em homenagem ao Princípio da Verdade Material. Cita decisões do CARF pautadas neste princípio.
- d) Conclui: “(. . .) O que importa para se conceituar “fim específico de exportação”, em uma interpretação jurídica-sistemática, teleológica e constitucional da legislação tributária é que as mercadorias foram efetivamente exportadas, e isso está mais do que provado nos autos.”

Conforme relatado, após a protocolização do recurso voluntário, a recorrente peticionou os autos, para noticiar que fora lavrado auto de infração de IPI relativo aos períodos de janeiro a setembro de 2006 e dezembro de 2006, controlado no processo administrativo (PA) nº 15586.001457/2010-55.

O Fisco cobrou o IPI incidente sobre vendas a comercial exportadora realizadas com a suspensão da alínea “a” o inciso V do art. 42 do RIIPI/02, sob a mesma alegação adotada no presente caso, qual seja, de que não tinham “fim específico de exportação”, pois as mercadorias foram entregues no estabelecimento da adquirente e não diretamente no porto de embarque ou recinto alfandegado.

Foi instaurado um litígio e o recurso voluntário concernente ao PA nº 15586.001457/201055 chegou ao CARF.

Em 27/11/18, por meio da Resolução nº 3401-001.576, o julgamento foi convertido em diligência. Transcrevi o voto no relatório, pelo que, neste momento, trago tão somente as tarefas dirigidas à DRF:

“(. . .)

Como tal informação resulta de simples cotejo entre os dados das notas fiscais e dos despachos de exportação, registrados no SISCOMEX, é perfeitamente possível à autoridade preparadora municiar este colegiado de instrumentos que aperfeiçoem o julgamento, permitindo a *exata compreensão do ocorrido no mundo fático, para uma adequada aplicação do ordenamento jurídico referente à matéria.*

Assim, entendo cabível, no caso, diante da dúvida do julgador, a conversão em diligência, para que a unidade preparadora da RFB verifique, individualizada e conclusivamente, se as mercadorias objeto da autuação foram efetivamente exportadas, discriminando as datas de exportação e de emissão das notas fiscais correspondentes.”

(. . .)”

Como a autuação do PA nº 15586.001457/2010-55 abrangia o mês de dezembro de 2006 e tinha como núcleo a mesma controvérsia, decidiu-se também baixar o presente litígio em diligência, para que o mesmo trabalho fosse realizado (Resolução nº 3001-000.240):

“(. . .)

Consequentemente, entendo necessário, para o adequado julgamento do mérito do conflito de interesse estabelecido nos autos, razão pela qual VOTO no sentido de que, também neste caso, seja o presente processo convertido em Diligência à unidade de origem, para responder aos seguintes questionamentos.

01. Verificar, individualizada e conclusivamente, se as mercadorias objeto da autuação foram efetivamente exportadas, discriminando as datas de exportação e de emissão das notas fiscais correspondentes.

02. Ao final, elaborar relatório circunstanciado do cumprimento desta Resolução, dando ciência ao sujeito passivo para, caso queira, se manifeste no prazo legal de 30 dias.”

A diligência foi realizada e o relatório se encontra nos autos (fls. 821 a 825).

Transcrevo os trechos que contêm as conclusões:

“(. . .)

11. A fiscalização confrontou as informações apresentadas pelo contribuinte com as informações contidas nas notas fiscais, nos Memorandos de Exportação e no Siscomex, quando foram constatadas as seguintes inconsistências:

- O contribuinte não conseguiu identificar o Memorando de Exportação de diversas mercadorias constantes das notas fiscais lançadas no auto de infração;
- Produtos que teriam sido exportados através de DDE/RE que foram desembarcados após 180 (cento e oitenta) dias da emissão da nota fiscal;
- Memorandos de Exportação que foram informados, mas não foram apresentados à fiscalização.

12. No entender da fiscalização, estas inconsistências impossibilitam a utilização dos Memorandos de Exportação como tentativa de comprovação da exportação destes produtos conforme descrito abaixo:

- Os produtos comercializados com fim específico de exportação têm o prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados a partir da data de emissão da nota fiscal, para que seja efetivada a sua exportação. Se o DDE/RE informado no Memorando de Exportação foi desembarcado após este prazo, não se pode considerar que a venda tenha sido feita com fim específico de exportação.
- A falta de apresentação de Memorandos de Exportação, que deveriam ter sido apresentados na impugnação do contribuinte, mesmo após a intimação feita neste trabalho de diligência para apresentação de documentos legíveis, impossibilitou que a fiscalização verificasse as informações prestadas.

13. A partir destas constatações, a fiscalização elaborou O “Demonstrativo da Análise da Notas Fiscais de Venda para Comercial Exportadora”, onde constam as informações prestadas pelo contribuinte, complementada pelas demais informações solicitadas pelo CARF, e com as observações feitas pela fiscalização.

(. . .)

15. A partir de todas as inconsistências informadas pela fiscalização no campo “Observações” do demonstrativo fica evidenciado que o controle das exportações dos produtos vendidos com fim específico de exportação feito através dos Memorandos de Exportação foi extremamente precário. Verifica-se no demonstrativo que poucas notas fiscais não tiveram alguma observação de inconsistência aponta pela fiscalização em relação a produtos nelas comercializados.

(. . .)”

Examinou os autos.

Início com reprodução dos artigos 1º e 2º da Lei nº 9.363/96, destacando o procedimento de cálculo do crédito presumido, no qual o cômputo das receitas com vendas para comercial exportadora redundava em aumento do valor do incentivo fiscal:

“Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 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.”

Art. 2º—A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.

§1ºO crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo. (Vide Lei nº 10.637, de 2002)

§2ºNo caso de empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador, a apuração do crédito presumido poderá ser centralizada na matriz.

§3ºO crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

§4ºA empresa comercial exportadora que, no prazo de 180 dias, contado da data da emissão da nota fiscal de venda pela empresa produtora, não houver efetuado a exportação dos produtos para o exterior, fica obrigada ao pagamento das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS relativamente aos produtos adquiridos e não exportados, bem assim de valor correspondente ao do crédito presumido atribuído à empresa produtora vendedora.

§5ºNa hipótese do parágrafo anterior, o valor a ser pago, correspondente ao crédito presumido, será determinado mediante a aplicação do percentual de 5,37% sobre sessenta por cento do preço de aquisição dos produtos adquiridos e não exportados.

§6ºSe a empresa comercial exportadora revender, no mercado interno, os produtos adquiridos para exportação, sobre o valor de revenda serão devidas as contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, sem prejuízo do disposto no § 4º.

§7ºO pagamento dos valores referidos nos §§ 4º e 5º deverá ser efetuado até o décimo dia subsequente ao do vencimento do prazo estabelecido para a efetivação da exportação, acrescido de multa de mora e de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada

mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal de venda dos produtos para a empresa comercial exportadora até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.”(g.n.)

O diploma legal não conceituou “venda a comercial exportadora com fim específico de exportação”, o que leva o operador do direito a buscar a definição na própria legislação do IPI, como consequência lógica. E a encontra no § 1º do inciso V do art. 42:

“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);

(. . .)

§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).” (g.n.)

Posteriormente, foi publicada a Lei nº 10.276/01, trazendo cálculo alternativo para o crédito presumido de IPI. Mas, tal qual a Lei nº 9.363/96, não dispôs sobre o tema.

Todavia, as citadas leis expressamente previram que a RFB expediria atos regulamentadores, o que foi efetuado, por meio das IN RFB nº 419/04 e 420/04. E ambas as instruções normativas dispuseram de forma idêntica sobre a questão e em linha com o § 1º do inciso V do art. 42 do RIPI/02:

IN RFB nº 419/04

Art. 17. Para efeitos desta Instrução Normativa considera-se:

(. . .)

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

IN RFB 420/04

“Art. 21. Para efeitos desta Instrução Normativa, considera-se:

(. . .)

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

Isto posto, para fins de fruição do incentivo fiscal, as mercadorias objeto das vendas para comercial exportadora teriam de ter sido remetidas diretamente para o porto de embarque ou recinto alfandegado, por conta e ordem da adquirente, nos termos do § único do art. § 1º da Lei nº 9.363/96 c/c o inciso V do art. 42 do RIPI/02.

Como as mercadorias foram remetidas para o estabelecimento da adquirente, não foi satisfeito o preceito legal, pelo que deve ser mantida a glosa.

Vale destacar que trata-se de dispositivos legais que dispõem sobre incentivo fiscal, cuja interpretação deve ser restrita, nos termos do inciso I do art. 111 do CTN.

Passo à apreciação de cada um dos argumentos da recorrente e, em seguida, do relatório da diligência.

O primeiro é o de que a adoção do conceito de “fim específico de exportação” do RIPI/02 seria inadequado, à luz dos “ditames constitucionais e a finalidade da norma tributária (interpretação teleológica).”

Entendo que extrair conceito da legislação do tributo em relação ao qual foi conferido o incentivo fiscal está em absoluta consonância com as normas de “Interpretação e Integração da Legislação Tributária” previstas nos artigos 107 a 112 do CTN.

Também não socorre a alegação de que teria de ser utilizada a previsão do § único do art. 3º da LC nº 87/96, que equipara à exportação as vendas para comercial exportadora com fim específico de exportação, sem fazer qualquer restrição. A justificativa é a de que trata-se de uma lei complementar, cujo “processo formal é mais elaborado e exige quórum qualificado para aprovação (portanto, politicamente superior)”.

Seria possível, de fato, socorrer-se da legislação do ICMS, porém somente se a do IPI nada dispusesse sobre a questão, o que não é o caso.

Ademais, ter-se-ia de perscrutar as legislações federal e estaduais do ICMS, para verificar se o contexto em que o conceito se insere é o mesmo ou ao menos semelhante ao do crédito presumido do IPI. Com efeito, a DRJ assim enfrentou e afastou o pleito de adoção do conceito de “fim específico de exportação” da legislação do ICMS:

“(. .)

13. Com referência aos comprovantes de exportação emitidos pela Secretaria de Fazenda do Estado, ressalte-se que na legislação do ICMS o “fim específico de exportação” recebe outro tratamento, sendo permitida a passagem do produto pelo estabelecimento da comercial exportadora, diferente do que ocorre na legislação dos impostos federais, conforme acima exposto. A propósito, alguns estados da federação permitem, inclusive, operações de industrialização efetuadas pelo exportador, a exemplo do Pará, cujo Regulamento - Decreto (Estadual-Pará) nº 4.676, de 18.06.2001, segue transcrito na sua redação atual:

(. . .)

14. Ou seja, o Regulamento do ICMS acima citado como exemplo permite o reacondicionamento quando a comercial exportadora for de outra Unidade da Federação e novas operações de industrialização quando forma mesma Unidade, deixando claro não poder ser utilizado os comprovantes emitidos pelos Estados para fins de crédito presumido do IPI.”

Alega e junta provas de que a adquirente exportou 99% dos seus produtos, o que demonstraria que o objetivo da norma (exportação dos produtos) teria sido alcançado.

Reitero que os dispositivos legais que estabelecem critérios para fruição de benefício fiscal devem ser interpretados de forma estrita (inciso I do art. 111 do CTN). Tratam de mecanismos criados pelo Fisco para controle da utilização do benefício fiscal, pelo que não se admite que o contribuinte, a seu critério, decida aplicar a norma de acordo com o que seja mais conveniente para o seu negócio.

Por fim, há o resultado do trabalho de diligência.

Conforme acima expus, não há que se reconhecer o direito ao incentivo fiscal, uma vez que restou incontroverso que a legislação aplicável não foi respeitada: as mercadorias

vendas foram entregues no estabelecimento da comercial exportadora e não no porto ou recinto alfandegado, por conta e ordem da adquirente.

Em outras palavras, o resultado da diligência não produz alterações na conclusão desfavorável às pretensões da recorrente, pois seu objetivo foi o de dar ao contribuinte a oportunidade de provar que a comercial exportadora efetivamente exportou as mercadorias que dele adquiriu. Contudo, repiso, tal comprovação não satisfaz os requisitos legais, pelo que desconsidero o resultado do trabalho de diligência.

“4.2 DA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA”

Consta no Demonstrativo de Crédito Presumido / DCP (fl. 114) opção pelo cálculo do incentivo fiscal com base na Lei nº 9.363/96. Então, a fiscalização não admitiu o cômputo dos serviços de industrialização por encomenda na base de cálculo dos créditos presumido de IPI, pois não há tal previsão na Lei nº 9.363/96. Haveria tal possibilidade, caso tivesse optado pelo cálculo da Lei nº 10.276/01.

A recorrente assim se defendeu:

“(. . .)

Como é sabido, o crédito presumido do IPI instituído pela Lei 9.363/96, prevê o ressarcimento de valores pagos pelo produtor, relativos à incidência do PIS e da Cofins sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, que serão utilizados no processo produtivo dos bens destinados à exportação. A norma visa desonerar a cadeia produtiva, contribuindo assim com a competitividade das empresas brasileiras no mercado internacional.

Na legislação que regulamenta o crédito presumido, neste caso a Lei 9.363/96, não há qualquer vedação à utilização destes valores para a composição da base de cálculo do crédito.

A industrialização por encomenda, é um procedimento que, em determinados processos de produção, se revela corriqueiro, e integra, inequivocamente, os custos da respectiva produção, impondo-se que seja levado em conta no cálculo do crédito presumido de IPI. Desta forma, tem o contribuinte o direito de adicionar à base de cálculo do crédito presumido o custo desses insumos e, conseqüentemente, de ser aferido pelo custo total a ele inerente, nos termos dos artigos 3º da Lei nº 9.363/96.

Assim sendo, não há impedimento no art. 3º da Lei 9.363/96 para se incluir na base de cálculo do crédito presumido o valor decorrente de industrialização por encomenda.

(. . .)”

Reproduz as ementas dos Acórdãos CARF nº 3403-002.548, de 22/10/13, 02-02.253, de 24/04/06, 02-01.857, de 11/05/05, 202-14503, de 29/01/03, e 02-01.905, de 12/04/05, e do STJ, no REsp nº 752.88, que estão em linha com suas alegações.

Não assiste razão à recorrente.

A recorrente indicou no DCP (fl. 116) a opção pelo critério de cálculo da Lei nº 9.363/96, que não prevê a inclusão de serviços de industrialização por encomenda na base de cálculo:

“Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a **crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados**, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 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.

(...)

O cômputo de tal custo é admitido pela Lei nº 10.276/01, que instituiu cálculo alternativo. Não obstante, também estabeleceu que a opção por um dos métodos (Lei nº 9.363/96 ou Lei nº 10.276/01) seria irrevogável, por todo o ano calendário:

“Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.

§ 1º A **base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos**, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:

(...)

II - correspondentes ao **valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda**, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI, na forma da legislação deste imposto.

(...)

§ 4º A **opção pela alternativa constante deste artigo será exercida de conformidade com normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal e abrangerá, obrigatoriamente:**

(...)

II - todo o ano-calendário, quando exercida nos anos subsequentes.” (g.n.)

Reitero que a interpretação de dispositivos legais que instituem benefícios fiscais deve ser estrita (inciso I do art. 111 do CTN), não admitindo, portanto, que se depreenda que, sob o amparo da lei nº 9.363/96, seria possível agregar à matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem custos com industrialização efetuada por terceiros, como pretende a recorrente.

Neste sentido, vale mencionar a ementa de duas recentes decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF):

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2001 a 30/09/2001

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. SERVIÇOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. REGIME DA LEI Nº 9.363/96. INADMISSIBILIDADE.

A Lei nº 9.363/96 prevê que compõem a base de cálculo do Crédito Presumido apenas as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem (observado o conceito de insumos da legislação do IPI) para utilização no processo produtivo. Somente no regime alternativo da Lei nº 10.276/2001 é que passaram a ser admitidos também os custos correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda.”

(Acórdão nº 9303-011.487 de 15/06/21)

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/1998, 01/01/1999 a 31/03/1999, 01/01/2000 a 31/12/2001

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI Nº 9.363, DE 1996. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO LITERAL. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. IMPOSSIBILIDADE.

Em face da necessidade de interpretação literal de normas tributárias que dispõem sobre benefícios fiscais, não é possível a inclusão dos gastos com industrialização por encomenda na base de cálculo para apuração do crédito presumido de IPI previsto na Lei nº 9.363, de 1996.”

(Acórdão nº 9303-011.273 de 15/06/21)

Nego provimento aos argumentos.

CONCLUSÃO

Voto por rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira