



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10783.922329/2009-63
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-008.958 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de agosto de 2021
Recorrente ZUCCHI TRADING LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

VENDA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REMESSA DIRETA PARA EMBARQUE DE EXPORTAÇÃO OU RECINTO ALFANDEGADO. REQUISITO NÃO CUMPRIDO.

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. Tendo sido os produtos enviados para o estabelecimento do adquirente, recinto não alfandegado, resta desconfigurada a venda com fim específico de exportação.

NULIDADE. ERRO DA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INEXISTÊNCIA.

Inexiste nulidade do Despacho Decisório emitido em nome da incorporada quando se verifica a inexistência de prejuízo ao direito de defesa e o prosseguimento do rito processual estabelecido pela legislação.

CRÉDITO PRESUMIDO IPI. LEI Nº 9.363/96. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. INADMISSIBILIDADE.

Os custos com industrialização por encomenda não compõem a base de cálculo do crédito presumido estabelecido no regime da Lei nº 9.363/96, sendo somente passíveis de aproveitamento de crédito se o contribuinte for optante pelo regime alternativo da Lei nº 10/276/2001.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar a conversão do julgamento do recurso em diligência, suscitada pela conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, acompanhada das conselheiras Cynthia Elena de Campos, Renata da Silveira Bilhim e Thais de Laurentiis Galkowicz e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidas as conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos, Renata da Silveira Bilhim e Thais de Laurentiis Galkowicz, que davam provimento parcial ao recurso. Manifestou interesse em apresentar declaração de voto a conselheira Thais de Laurentiis

Galkowicz, entretanto, findo o prazo regimental, a Conselheira não apresentou Declaração de Voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do §7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo conselheiro Marcos Roberto da Silva (suplente convocado). Ausente momentaneamente a conselheira Cynthia Elena de Campos.

Relatório

Em julgamento Declaração de Compensação fundamentada em crédito presumido de IPI previsto na Lei nº 9.363, de 1996 – DCOMP nº 30856.91338.140705.1.3.01-0746, à qual foram vinculadas novas Declarações de Compensação.

Conforme se extrai do Parecer Sefis nº 20/2010, a Delegacia da Receita em Vitória, através do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 07.2.01.00-2009-02448-4, originalmente instaurado para análise de PER/DCOMP apresentados pelo sujeito passivo, identificou a improcedência dos créditos apurados, o que ensejou a efetuação da glosa e a consequente não homologação das compensações vinculadas.

O Auditor-Fiscal verificou que as (i) operações de “venda com fim específico de exportação” não cumpriam os requisitos normativos para a apuração de crédito presumido e (ii) o desconto indevido de crédito presumido sobre o valor pago a título de industrialização por encomenda.

Ciente da decisão, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora (MG), que, por unanimidade, entendeu pela sua improcedência, nos termos da ementa que segue:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. DEFINIÇÃO LEGAL.

E de se afastar obstáculo apresentado pelo contribuinte quanto à conceituação de "fim específico de exportação" obtida no 1º do art. 42 do RIPI2002, de 26/12/2002, quando se sabe que tal dispositivo tem matriz legal definida, qual seja, o §2º do art. 39 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997:

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

No caso de industrialização encomendada a outra empresa, de produtos intermediários (ou seja, de produtos que sofrerão ainda algum processo de industrialização no estabelecimento encomendante), com remessa de todos os insumos pelo encomendante (produtor exportador), o valor a ser considerado para efeito do cálculo do crédito presumido com base na Lei nº 9.363, de 1996, é o valor dos insumos remetidos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

NULIDADE POR FALTA DE MOTIVO/MOTIVAÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL E DESPACHO DECISÓRIO. ALEGAÇÃO INFIRMADA NOS AUTOS.

A comprovação inconteste de que o procedimento fiscal, seguido de Parecer fiscal, e o despacho decisório foram realizados e formalizados mediante justificativa legal e necessária aos seus desenvolvimentos, bem como justificadas por informações e bases legais condizentes com os assuntos tratados e levantados pelas autoridades fiscais, é de se afastar a preliminar de nulidade alegada pelo contribuinte, no tocante a motivo e motivação dos atos oficiais praticados.

NORMAS GERAIS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. JUÍZO DE VALOR SOBRE NORMAS EM PLENA VIGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

O julgador administrativo tem como tarefa a verificação de compatibilidade entre a legislação vigente e sua aplicação no ato do lançamento tributário. Nada mais que isso. Formar juízo de valor a respeito do teor de textos normativos em vigor é tarefa de competência exclusiva do Poder Judiciário

PERÍCIA. DILIGÊNCIA

Sendo os elementos contidos nos autos suficientes para o deslinde da questão, é prescindível a realização de perícia ou diligência ou a apresentação suplementar de provas.

Manifestação de desconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Insatisfeito com a decisão de primeira instância, recorreu ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), alegando:

- a) Nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo: A recorrente, Zucchi Trading LTDA foi incorporada pela Granito Zucchi LTDA em agosto de 2008, tendo sido intimada pela fiscalização sociedade já extinta;
- b) Existência das remessas com fim específico de exportação e a efetiva exportação das mercadorias recebidas com tal fim: Em síntese, com fundamento no Princípio da Verdade Material, defende que comprovou a efetiva exportação das mercadorias com base em documentos juntados aos autos. Traz ainda argumentos doutrinários e jurisprudenciais a respeito.
- c) Possibilidade do desconto de crédito presumido de serviço de industrialização por encomenda com fundamento na Lei nº 9.363, de 1996.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Relator.

Ciente do Acórdão de Impugnação em 23/01/2014, apresentou Recurso Voluntário em 21/02/2014, portanto, é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Antes de adentrar propriamente nos fatos e no mérito processual, aprecia-se preliminar de nulidade alegada somente em sede de recurso voluntário.

Conforme se extrai do recurso, com fundamento no art. 142¹ do Código Tributário Nacional e art. 74 da Lei nº 9.430/96, o contribuinte defende a nulidade do “lançamento” em virtude da intimação de sociedade já extinta, tendo em vista a incorporação da “Zucchi Trading LTDA” pela “Granito Zucchi LTDA” em agosto de 2008, data anterior à ciência do Parecer Sefis e Despacho Decisório, em 05/07/2010

A preliminar invocada em recurso foi objeto de diversas decisões no âmbito do CARF no julgamento lançamentos efetuados por meio de Auto de Infração.

Este Conselho Administrativo por tempos discutiu situações análogas, ora afastando a nulidade por entender pela inexistência de prejuízo ao direito de defesa², já que foi possível cientificar os interessados do lançamento, com o regular trâmite do processo administrativo, ora reconhecendo a nulidade da autuação³, sendo então o tema objeto da Súmula CARF nº 112 abaixo transcrita:

“Súmula CARF nº 112

¹ Lançamento

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

² Acórdão nº 9101-003.744:

Sessão de 12 de setembro de 2018

IRPJ. PRELIMINAR DE NULIDADE. ERRO DE INDICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

Incabível a preliminar de nulidade de erro de identificação do sujeito passivo, pois o processo administrativo fiscal seguiu plenamento seu curso procedimental, não se vislumbrando qualquer prejuízo aparente e tendo a recorrente, no caso concreto, todas as oportunidades cabíveis para argumentar, como de fato o fez, e inúmeras vezes em nome e com poderes outorgados por empresa que, depois, vem ela mesma alegar que não existia.

³ Acórdão nº 9101-004.527

Sessão de 7 de novembro de 2019

NULIDADE DO LANÇAMENTO. PESSOA JURÍDICA EXTINTA. SÚMULA CARF 112.

Segundo a Súmula CARF 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.

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.”

Conforme texto sumulado, **desde que comunicada ao Fisco**, a extinção da pessoa jurídica por **liquidação voluntária**, em momento anterior ao **lançamento**, ensejaria a nulidade do **auto de infração** decorrente do erro na identificação do sujeito passivo.

De início, fácil perceber que o caso ora em discussão **não se aplica o entendimento sumulado**, visto não se tratar de auto de infração, mas sim Despacho Decisório em que se apreciou crédito presumido declarado pelo contribuinte.

A apreciação de crédito em muito se diferencia do lançamento de ofício realizado pelo Fisco, não compartilhando os institutos muitos de seus fundamentos e normas de regência. Este Conselho Administrativo já destacou em outros momentos, inclusive em texto sumulado⁴, a diferença entre lançamento e glosa de crédito, destacando não ser necessária a realização do lançamento em glosa de ressarcimento (no caso sumulado, de PIS e Cofins).

Apesar dos precedentes⁵ via de regra serem voltados a discussões relativas à decadência decorrente da inaplicabilidade do art. 150, §4º e 173 do CTN, entendo que a diferenciação dos institutos também possui aplicação no caso em tela, também em virtude de inaplicabilidade de dispositivo do CTN, no caso, o art. 142:

“Seção I

Lançamento

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo **lançamento**, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, **identificar o sujeito passivo** e, sendo o caso, propor aplicação da penalidade cabível.

A previsão consta expressa como requisito para a validade do auto de infração no Decreto nº 70.235/72:

“Art. 10. O **auto de infração** será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I – a **qualificação do autuado**;”

⁴ Súmula CARF nº 159

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.

⁵ Acórdãos nºs 3002-000.890, 1402-002.776 e:

Acórdão nº 3301-003.626

Sessão de 23 de maio de 2017

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2008

DECADÊNCIA. GLOSA DE CRÉDITOS IPI. INAPLICABILIDADE DOS ART. 150, §4º E 173 DO CTN.

Os prazos decadenciais previstos nos art. 150, §4º e 173 do CTN se referem ao direito de constituir o crédito tributário e não de glosar o crédito de IPI escriturado.

[...]"

Ora, sendo o fundamento dos precedentes para a publicação da Súmula CARF nº 112 a desobediência ao art. 142 do CTN e, não sendo o dispositivo aplicável a Despachos Decisórios emitidos em Processos de Ressarcimento/Compensação, tem-se como consequência lógica a inaplicabilidade do texto sumulado ao caso ora em comento.

Em entendimento semelhante defendeu a Conselheira Larissa Nunes Girard:

“Acórdão nº 3002-000.995

Sessão de 21 de janeiro de 2020

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. INOCORRÊNCIA.

Não incorre em nulidade por cerceamento do direito de defesa o despacho decisório que possua elementos suficientes para a identificação dos motivos que determinaram o reconhecimento parcial do direito creditório, sobretudo quando esses elementos têm exclusivamente por base as informações prestadas pelo próprio contribuintes.

[...]

Por fim, observo que **o argumento de descumprimento do art. 142 do CTN não é adequado para o caso, uma vez que tal dispositivo refere-se à atividade de lançamento — lavratura de auto de infração**. E certo que as idéias subjacentes ao dispositivo legal, como clareza, precisão, motivação, perfeita identificação dos fatos, se aplicam também aos despachos decisórios e outros atos administrativos, **mas não cabe arguir nulidade de despacho decisório com base em artigo que trata de lançamento**. Parece que também neste ponto o Recurso Voluntário se equivocou, principalmente ao afirmar que o ônus de comprovar e descrever com precisão seria da fiscalização. Como já destacado, este processo não trata de auto de infração, mas de pedido de ressarcimento de IPI.

Pelo exposto, considerando que não foi trazido qualquer elemento que permita vislumbrar a ocorrência de cerceamento do direito de defesa e que foram atendidos todos os requisitos formais e materiais para a emissão do Despacho Decisório, concluo que o ato não contém nenhum vício e afasto a preliminar.”

Na inexistência de vinculação deste litígio ao texto sumulado, entendo que não merece prosperar a nulidade invocada.

É que a anulação do ato administrativo decorre diretamente da lei, especialmente nos casos previstos no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

Pois bem, inexistindo violação de requisito essencial de ato administrativo, desobediência a dispositivo legal (inclusive Lei nº 9.430/96), atuação de autoridade

incompetente e, **principalmente**, ante a inexistência de prejuízo ao direito de defesa, não há que se falar em nulidade da decisão.

Como se nota dos autos, mesmo alegando a extinção da pessoa jurídica em agosto de 2008, consta em junho de 2010 resposta à intimação assinada pela “Zucchi Trading Ltda”, atuando plenamente como empresa em atividade (fl. 60):

Ào
Ministério da Fazenda
Secretaria da Receita Federal

ZUCCHI TRADING LTDA., empresa comercial estabelecida à Avenida Jacaraípe, 1423 B no Bairro de Jacaraípe, Município da Serra/ES, CEP: 29173-392 inscrita no CNPJ(MF) sob o nº 05.364.944/0001-61, em atendimento referente ao Termo de Intimação, segue abaixo relação de documentos:

- 4 Caixas de Notas fiscais de Saídas– Ano 2005
- 1 Pasta de Cópia de notas fiscais de Entradas do 1º trim 2005
- 2 Pastas de Cópia de notas fiscais de Entradas do 2º trim 2005
- 2 Pastas de Cópia de notas fiscais de Entradas do 3º trim 2005

Sem mais,

Nos colocamos à inteira disposição para maiores esclarecimentos

Serra-(ES), 10 de Junho de 2010.


ZUCCHI TRADING LTDA
CNPJ 05.364.944/0001-61

Não só.

Percebe-se o seguimento do processo administrativo fiscal sem qualquer prejuízo ao sujeito passivo, ademais, conforme DIPJ juntada aos autos, a “Granito Zucchi Ltda” sucederia a “Zucchi Trading Ltda” em todos os direitos e obrigações:

“Código Civil

Art. 1.116. **Na incorporação, uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações**, devendo todas aprova-la, na forma estabelecida para os respectivos tipos.”

Mais ainda.

Consta nos autos como “prova” da extinção da sociedade em momento anterior à emissão do Despacho Decisório somente cópia da DIPJ “evento especial” com informação da incorporação em agosto de 2008. Demais documentos de prova, como a ata da sessão que

aprovou a incorporação ou documento que prove a prática de atos cadastrais junto à Receita Federal, não foram juntados aos autos.

Por fim, e a bem da verdade, **ainda que se provasse** a extinção da sociedade em momento anterior à emissão do Despacho Decisório, me parece que o caso concreto se adequa perfeitamente ao estabelecido no art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972⁶, sendo o nome empresarial constante no Parecer Sefis mera incorreção, sem influência na solução do litígio, com causa dada pelo sujeito passivo.

Pelo exposto, afasto a preliminar de nulidade.

Para adentrar no **mérito**, entendo pertinente inicialmente trazer maiores detalhes do Parecer e Despacho Decisório emitidos para então adentrar nos argumentos de recurso.

Como se nota do Parecer Sefis nº 20/2010 (fls. 339 e seguintes), a Delegacia da Receita Federal do Brasil verificou que foi escriturado crédito presumido indevido decorrente de vendas com fim específico de exportação que não cumpriam os requisitos legais estabelecidos, bem como desconto de créditos relativos a custos com industrialização por encomenda.

A fiscalização identificou que as vendas realizadas pela recorrente, em vez de destinadas a recinto alfandegado ou diretamente para exportação, eram na verdade destinadas ao estabelecimento da adquirente (Granito Zucchi Ltda), recinto não alfandegado, para só então, serem destinados a recinto alfandegado e consequente exportação. Concluiu, nos termos do art. 42, V, “a”, §1º do Decreto nº 4.544/2002, estar desconfigurada a “venda com fim específico de exportação”, devendo ser glosado o crédito presumido de IPI escriturado, como abaixo se transcreve:

Segundo o § 1º do art. 42 do RIPI/2002, consideram-se adquiridos com 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.**

Como visto, para que se considere como receita de exportações, as vendas as comerciais exportadoras não podem ter outro destino que remessa para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, ou seja, não podem ser enviadas para o estabelecimento da empresa adquirente ou, muito menos, para outro estabelecimento industrial para que se efetue qualquer etapa industrial complementar.

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.**

Tomemos como exemplo 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

⁶ Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

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 nestas vendas os produtos eram enviados para o estabelecimento do próprio adquirente, que não é recinto alfandegado.

[...]

Além disto, não foram apresentados memorandos de exportação para todas as notas fiscais que acobertavam as supostas vendas para comercial exportadora. Conforme se pode observar no "Demonstrativo dos Memorandos de Exportação", [...]"

Pois bem, o tema não é novo neste Colegiado. Há diversas decisões (muitas divergentes) acerca das “vendas com fim específico de exportação”, ora vinculadas ao PIS e a Cofins, ora ao IPI, ou mesmo às contribuições previdenciárias de competência da 2ª Seção deste Conselho Administrativo.

A Lei nº 9.532, de 1997, e o Regulamento do IPI vigente à época, Decreto nº 4.544, de 2002, previam a suspensão do imposto nas saídas destinadas à exportação ou nas vendas para empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação, sendo prevista ainda a possibilidade de apuração de crédito presumido referente à operação nos termos da Lei nº 9.363/1996:

“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.”

“Decreto nº 4.544, de 2002:

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);”

“Lei nº 9.363, de 1996:

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.”**

Da legislação acima transcrita, podem ser extraídos diversos requisitos para gozo da suspensão do tributo e aproveitamento de crédito presumido da operação:

- (i) Produto adquirido por empresa comercial exportadora;
- (ii) Remetidos **diretamente** do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recinto alfandegado;
- (iii) Por conta e ordem da empresa comercial exportadora;

De antemão, necessário ressaltar que o litígio ora em tela limita-se ao requisito “ii”, não sendo relevante inclusive discussões a respeito da Empresa Comercial Exportadora se “trading” ou “não trading”⁷.

Quanto ao descumprimento do requisito “ii”, de remessa **direta** do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recinto alfandegado, a recorrente defende a princípio que o artigo 42, §1º do RIPI ou o art. 39, §2º da Lei nº 9.532/97 “não são os melhores dispositivos para se buscar o conceito de fim específico de exportação, seja porque nestas leis tal conceito não está em consonância com os ditames

⁷ Em síntese, não são identificadas diferenças tributárias relevantes entre as duas espécies empresariais. O extinto MDIC inclusive em seu site, apontava a inexistência de diferenças tributárias. Em consulta ao Decreto nº 1.248/1972, que regula as trading companies, é prevista a possibilidade de depósito em entreposto, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, hipótese não descrita na lei geral, portanto inaplicável às ECE comuns.

constitucionais e a finalidade da norma tributária [...] seja porque existe no ordenamento jurídico [...] norma mais apropriada [...]"

Como "norma mais apropriada" defende a aplicação da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), que dispõe sobre o ICMS.

Traz ainda que os documentos juntados aos autos (Notas Fiscais, Memorando de Exportação e DIPJ), bem como Planilha demonstrada em recurso, demonstram que praticamente toda a receita da Empresa Comercial Exportadora (Granito Zucchi Ltda) é proveniente de exportação, sendo irrisória a receita obtida com vendas no mercado interno.

Assim, com fundamento no Princípio da Verdade Material, tendo sido comprovada a efetiva exportação das mercadorias, defende a improcedência do lançamento e glosa dos créditos.

A priori, não merece acolhida o argumento pela aplicação da Lei Kandir, voltada ao ICMS, para o caso concreto, quando o próprio Regulamento do IPI e a Lei nº 9.532, de 1997, que tratam especificamente do Imposto sobre Produtos Industrializados, já definiram o que se entende por "venda com fim específico de exportação", sendo exigida a remessa **direta** dos produtos para embarque de exportação ou para recinto alfandegado.

Quanto à efetiva comprovação da exportação das mercadorias, entendo que tal feito, ainda que confirmado, não supre a necessidade estabelecida em lei de remessa **direta**.

O tema é controverso. O próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem apreciado cada caso de acordo com suas particularidades, ora entendendo que a comprovação da efetiva exportação (ex. por meio de memorandos de exportação, Notas Fiscais, etc.) é suficiente para comprovar o fim específico da venda, ora entendendo que o descumprimento das formas previstas no momento da transferência da propriedade gera a descaracterização definitiva do fim específico de exportação, ainda que comprovada *a posteriori*.

Em Acórdãos precedentes, por demonstrarem com propriedade a controvérsia em pauta, tem-se em tabela resumida:

Acórdão nº 9303-004.233	Acórdão nº 3301-006.850
ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008 VENDAS NO MERCADO INTERNO. TRIBUTAÇÃO. COMPROVAÇÃO. Exclui-se do lançamento o crédito tributário relativo às contribuições ao PIS e COFINS apurado sobre receitas comprovadamente oferecidas à tributação pelo contribuinte nos DACON. 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. [...]	ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2015. 01/01/2012 a 30/04/2015, 01/10/2015 a 31/12/2015 VENDAS PARA COMERCIAIS EXPORTADORAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. INAPLICABILIDADE DA IMUNIDADE A imunidade das contribuições sobre as receitas de exportação contempla apenas aquelas efetuadas com fins específicos de exportação, assim consideradas quando as mercadorias forem diretamente embarcadas para o exterior ou depositadas em entreposto, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, por conta e ordem de empresa comercial exportadora.

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 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 o 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.	O sujeito passivo não apresentou documentação comprobatória de que seus produtos vendidos para as comerciais exportadoras foram remetidos diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado. A documentação apresentada revela que os produtos foram remetidos para o endereço das comerciais exportadoras. Descumpridos tais requisitos, a responsabilidade pelas Contribuições é da empresa produtora vendedora. [...] Dessarte, concluímos que cumprimento de requisito legal ou obrigação acessória no caso de isenção, imunidade ou outro benefício fiscal não é burocracia ou firula, mas exigência intrinsecamente relacionada ao controle fiscal. <u>No presente caso, a Recorrente apresentou notas fiscais de exportação emitidas por comerciais exportadoras, despachos de exportação emitidos pelas comerciais exportadoras, memorandos de exportação e conhecimentos de transporte internacional, mas tais documentos não se prestaram para comprovar o requisito para fruição da isenção das contribuições; pois não se tratava de mercadorias vendidas pela Recorrente enviadas diretamente para o embarque de exportação ou recinto alfandegado. Isso porque o destino foi o endereço da própria comercial exportadora [...]</u>
---	---

Exposta a controvérsia, me alinho ao entendimento da necessidade do cumprimento dos requisitos legais para comprovação do “fim específico de exportação”, portanto, a apresentação de documentos visando comprovar a efetiva exportação em momento posterior não supre a ausência da remessa direta ao recinto alfandegado e demais requisitos normativos.

Inclusive, em Acórdão de novembro de 2019, de relatoria do i. Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em decisão diversa da acima exposta, **entendeu que o cumprimento dos requisitos legais visam assegurar o controle da utilização do benefício fiscal, não sendo um formalismo desnecessário ou desproporcional:**

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/10/2008

VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS LEGAIS. MANUTENÇÃO DA ISENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE

Para caracterizar as receitas como decorrentes de vendas efetuadas com o fim específico de exportação e, conseqüentemente, usufruir da isenção da Contribuição para o PIS/Pasep, faz-se necessária a comprovação 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.

[...]

Levando-se em conta que esta matéria foi objeto de vários outros processos desse mesmo contribuinte, adoto como razões de decidir o voto do Conselheiro José Fernandes do Nascimento, proferido nos autos do processo administrativo nº 11516.721881/2011-73, reproduzido, a seguir:

[...]

Com base nos referidos comandos normativos, infere-se que as vendas com fim específico de exportação, para serem beneficiadas com a isenção das referidas contribuições e integrarem a receita de exportação, para fim rateio do crédito apropriado, depende do cumprimento dos seguintes requisitos: a) remessa das mercadorias para embarque de exportação ou entrega em entreposto aduaneiro de regime comum ou extraordinário, nas vendas para trading companies; e b) remessa das mercadorias para embarque de exportação ou entrega em entreposto aduaneiro de regime comum, nas vendas para demais comerciais exportadoras comum.

Assim, quer os produtos sejam vendidos a trading companies. quer o sejam vendidos a empresas exportadoras comuns, para usufruir os benefícios fiscais de incentivo à exportação, o produtor-vendedor de remetê-los diretamente para embarque de exportação, por conta e ordem da empresa adquirente, ou para depósito alfandegado de uso público ou privativo (neste último caso, se a venda foi para trading company).

Com a devida vênia, diferentemente da recorrente, entende-se que as formalidades estabelecidas na referida legislação não são desnecessárias e tampouco desproporcional. Deveras, tais requisitos visam assegurar o controle da utilização do regime de isenção e dos benefícios fiscais de incentivo à exportação, especificamente, para evitar que haja utilização da isenção e utilização em duplicidade dos correspondentes benefícios fiscais.”

A discussão ganhou novos contornos quando, o Supremo Tribunal Federal, no RE nº 759.244, estabeleceu tese de repercussão geral (Tema 674), concluindo que “A norma imunizante contida no inciso I do parágrafo 2º do artigo 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação, caracterizadas por haver participação negocial de sociedade exportadora intermediária”.

Em outras palavras, as vendas com fim específico de exportação passaram a ser abrangidas pela imunidade estabelecida constitucionalmente.

A decisão do STF entretanto não abrange o caso em discussão, visto que não houve, no caso concreto, “exportação indireta” (ou venda com fim específico de exportação), mas sim uma venda no mercado interno (da Zucchi Trading para a Granito Zucchi) seguida de exportação (em alguns casos comprovados).

A verdade é que a decisão do STF, longe de ser destinada a tratar da incidência do IPI, PIS e Cofins sobre as vendas com fim específico de exportação, buscou sim declarar a inconstitucionalidade de Instrução Normativa da Secretaria da Receita Previdenciária que estabelecia a incidência de contribuição previdenciária sobre as “exportações indiretas”, em afronta a Princípios constitucionalmente estabelecidos, como da igualdade e da não exportação de tributos.

No julgamento pelo Supremo, ficou clara a impossibilidade de tributação das exportações indiretas, mais precisamente naquele caso, a incidência de contribuição previdenciária prevista na Instrução Normativa MPS/SRP nº 03/2005:

“Art. 245. Não incidem as contribuições sociais de que trata este Capítulo sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos, cuja comercialização ocorra a partir de 12 de dezembro de 2001, por força do disposto no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

§ 1º Aplica-se o disposto neste artigo exclusivamente quando a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior.

§ 2º A receita decorrente de comercialização com empresa constituída e em funcionamento no País é considerada receita proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto.”

Ora, o quanto abrangido pela decisão do STF em muito se diferencia do caso em tela. A própria legislação relativa ao IPI previu a não incidência do imposto nas exportações indiretas. O litígio, em verdade, não reside na incidência do IPI, mas sim na própria existência da venda com fim específico de exportação (ou “exportação indireta”).

Desta feita, com a devida vênia aos posicionamentos em contrário, entendo que não há vinculação da decisão do STF nos autos do RE nº 759.244 ao presente caso.

Em consulta à jurisprudência deste Conselho Administrativo, vejo que o citado Recurso Extraordinário, bem como o Tema 674 vem sendo aplicado em julgamentos no âmbito da 2ª Seção, exclusivamente em processos onde se discute a incidência de contribuições previdenciárias.

Portanto, não tendo sido comprovado o cumprimento da **remessa direta para embarque de exportação ou para recinto alfandegado**, não restou configurada a venda com fim específico de exportação, sendo legítima a incidência do IPI sobre as operações de venda.

Ademais, apesar dos documentos juntados aos autos estarem parcialmente ilegíveis, verifica-se no “Demonstrativo dos Memorandos de Exportação” (fls. 253 e seguintes), que somente parte das vendas realizadas para a ECE foram comprovadas como efetivamente exportadas, restando grande parte da receita de exportação sem um memorando correspondente.

Ou seja, ainda que se aceitasse a possibilidade de descon sideração dos requisitos legais estabelecidos na Lei nº 9.532/97, parte das operações não restariam comprovadas pelo contribuinte como destinadas ao exterior.

Ainda em discussão do **mérito**, alega a recorrente a possibilidade de apuração de crédito presumido da Lei nº 9.363/96 em relação aos custos com industrialização por encomenda. Em suas palavras, defende “que a nota fiscal emitida pelo executor da encomenda contém todos os elementos para a apuração do valor do produto final a ser considerado na base de cálculo do crédito presumido, pois nela também há a indicação da nota fiscal com que foram remetidas as matérias-primas pelo autor da encomenda”, fundamentando-se em jurisprudência deste Tribunal Administrativo.

Neste ponto, discordo do posicionamento defendido.

Este Conselho Administrativo, em sede de uniformização de jurisprudência, vem consolidando entendimento pela impossibilidade de apuração de crédito presumido em relação

aos custos com industrialização por encomenda, visto que não se enquadram na base de cálculo expressamente prevista na Lei nº 9.363, de 1996.

Como bem expressou o Colegiado *a quo*, em posicionamento ratificado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, só é possível o aproveitamento do crédito quando apurado nos termos do regime alternativo da Lei nº 10.276, de 2001:

“Acórdão nº 9303-011.487

Sessão de 15 de junho de 2021

Relator: Rodrigo da Costa Pôssas

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 9303-011.273

Sessão de 17 de março de 2021

Relator: Luiz Eduardo de Oliveira Santos

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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.”

Como se nota, a Lei nº 9.363/96 foi clara ao definir sua base de cálculo, estando dela excluída todas as demais operações não constantes do texto legal:

“Lei nº 9.363/96

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.”

“Lei nº 10.276/2001 (**Regime alternativo**)

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**:

I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo;

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.

Desta feita, não sendo o contribuinte optante pelo regime alternativo da Lei nº 10.276, de 2001, resta vedada a possibilidade de apuração de crédito presumido relativo aos custos da industrialização por encomenda.

Por fim, vale aqui constar que estão pautados nesta mesma sessão demais processos administrativos do mesmo contribuinte relativos a outros períodos de apuração, vinculados aos processos de auto de infração nºs 15586.000625/2010-95 e 15586.001016/2010-53. Entretanto, como se observa dos autos daqueles processos administrativos, não há, no lançamento, reconstituição da escrita fiscal relativa ao 1º trimestre de 2005 (objeto deste processo administrativo), motivo pelo qual aqui se realiza análise autônoma, independente do resultado apurado nos demais processos.

Por tudo exposto, VOTO por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida