



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 11020.002197/2007-84
Recurso Voluntário
Acórdão n° **3001-001.527 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 14 de outubro de 2020
Recorrente VINHOS SALTÓN S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 20/08/2003 a 20/12/2004

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA

Não comprovada violação às disposições contidas no Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do Auto de Infração.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DO NÃO CONFISCO, DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE NÃO PODEM ADMINISTRATIVAMENTE AFASTAR MULTA LEGALMENTE PREVISTA.

A autoridade administrativa não é competente para examinar alegações de inconstitucionalidade de leis regularmente editadas, tarefa privativa do Poder Judiciário. Multa legalmente prevista não pode ser afastada pela administração tributária por inconstitucionalidade. Aplicação da Súmula CARF nº 2.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 20/08/2003 a 20/12/2004

SUSPENSÃO. SAÍDA PARA EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. COMPROVAÇÃO DA VENDA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

No caso de venda com a suspensão do IPI à empresa comercial exportadora regularmente estabelecida, nos termos do art. 39 da Lei nº 9.532/1997, cabe ao estabelecimento produtor/vendedor comprovar a venda com 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.

SAÍDA PARA EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. VENDA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

A responsabilidade pelo pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pelo estabelecimento produtor/vendedor, tendo este comprovado a venda com o fim específico de exportação nos termos do § 2º do art. 39 da Lei nº 9.532/1997, passa a ser da empresa comercial exportadora, nos termos do § 3º do mesmo artigo e do art. 9º da Lei nº 10.833, de 2003, se esta não comprovar o efetivo embarque para o exterior da totalidade dos produtos adquiridos no prazo de 180 dias, contados da data da emissão da nota fiscal pelo vendedor.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de ofensa a princípios constitucionais, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Luís Felipe de Barros Reche, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Rodolfo Tsuboi.

Relatório

Refere-se o presente processo a litígio instaurado em decorrência de inconformidade com a lavratura de Auto de Infração para a exigência de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) que deixou de ser recolhido em decorrência da descaracterização de venda com o fim específico de exportação, acrescido da multa de ofício de 75% e de juros de mora regulamentares.

Por economia processual e por sintetizar de maneira clara e concisa a realidade dos fatos, reproduzo o Relatório da decisão de primeira instância (destaques no original).

“Trata-se de impugnação interposta contra auto de Infração lavrado em 26/07/2007, fls. 03 a 06, referente ao período de 20/08/2003 a 20/12/2004, formalizado para exigência de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) no valor de R\$ 3.991,06, acrescido da multa de ofício de 75%, inclusive nos períodos em que houve cobertura de crédito, e juros de mora regulamentares, totalizando o crédito tributário o valor de R\$ 9.062,39.

Os enquadramentos legais das irregularidades apuradas, bem assim dos acréscimos legais, estão discriminados nos dispositivos das fls. 06,12 e 13.

A infração apurada pela Fiscalização consta do Relatório de Auditoria Fiscal (RAF), fls. 17/26, no qual o auditor relata minuciosamente que o estabelecimento descumpriu as condições de suspensão do IPI pelo remetente do produto nas operações de venda de mercadorias a empresas comerciais exportadoras, por não ter havido o fim específico de exportação, que ficaria caracterizado com a remessa dos produtos diretamente do

estabelecimento industrial para embarque de exportação, ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, conforme previsto no art. 40, inciso VI, alínea "a", do Decreto n.º 2.637/1998 (RIPI/98) e art. 42, inciso V, alínea "a", do Decreto 4.544/2002 (RIPI/02).

Relata ainda a situação irregular de estabelecimentos comerciais exportadores, fls. 19 a 22, que operaram com o contribuinte no período, dos quais a título exemplificativo cito os estabelecimentos: Monteiro & Freeman Imp e Exp Ltda, inscrito no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) sob o n.º 05.482.156/0001-70, declarado inativo no período (fl. 65) e sequer cadastrado no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex); Capricho Comércio de Alimentos Ltda., inscrito no CNPJ sob o n.º 00.980.570/0001-95, declarado inapto, fl. 66, ficando constatado pela fiscalização que não concluiu qualquer exportação no período; Exportadora Isabella Ltda., inscrito no CNPJ sob n.º 82.070.764/0001-18, declarado inexistente de fato, com a conseqüente suspensão de CNPJ e do Siscomex.

O contribuinte tomou ciência do Auto de Infração em 01/08/2007 (fls. 164) e apresentou impugnação tempestiva de fls. 168/193, em que argumenta, após breve relato dos fatos, preliminarmente o cancelamento do auto de infração, por não ter demonstrado a ocorrência do fato tributável com todos os seus elementos, em descumprimento ao art. 142 do CTN, na seqüência discorre sobre a instrução probatória, e anexa documentos que entende imprescindíveis para análise dos fatos, fls. 206/329.

No mérito, após análise das normas que conferem ao contribuinte exportador o benefício fiscal da suspensão do IPI, diz que a intenção do legislador ao impor a necessidade de encaminhamento dos produtos destinados ao mercado externo serem remetidos diretamente ao embarque ou a recinto alfandegário é evitar que contribuintes mal intencionados tentem fraudar o Fisco, arditosamente dissimulando a real destinação de suas mercadorias para gozar isenção sem fazer jus à esta. Segue concluindo que "a despeito de não ter ocorrido a remessa direta ao embarque ou ao recinto alfandegário, a exportação consumou-se, tendo sido atingida a condição prevista pelo legislador para que se concedesse o benefício fiscal", e que "diante desta situação, não deve a Administração Pública manter a autuação, atendendo-se a excessivos formalismos ou à letra fria da lei, uma vez que a condição material necessária à concessão do benefício (a ocorrência da exportação) se consumou..."

Quanto a declaração de inaptidão ou inatividade de algumas comerciais exportadoras, diz que somente após a publicação do ato administrativo que as declarações de inaptidão/inatividade passam a ser de conhecimento de terceiros, sendo certo que, à época das operações realizadas as empresas encontravam-se em situação regular, ao menos até onde era possível ao impugante averiguar, pelo princípio da boa-fé.

Segue argumentando, que apenas poderia ser exigido o imposto e respectivos encargos legais das comerciais exportadoras para quem o Impugnante efetivamente remeteu as mercadorias, em decorrência do disposto na alínea "a" do § 3º do art. 39 da Lei 9.532/97.

Impugna a multa aplicada por ofensa aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, bem como o juro veiculados pela taxa Selic, por ilegais e inconstitucionais.

Ao final requer seja dado provimento à impugnação, a fim de que seja anulado o auto de infração, e, caso não seja este o entendimento deste Órgão Julgador, requer sejam as empresas comerciais exportadoras as responsáveis pelo pagamento do imposto supostamente devido".

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre – RS (DRJ/Porto Alegre), por meio do Acórdão n.º 10-29.455 – 3ª Turma da DRJ/POA (doc. fls. 344 a 350)¹ considerou improcedente a Impugnação formalizada, em decisão assim ementada:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 20/08/2003 a 20/12/2004

SUSPENSÃO DO IPI. SAÍDA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. NÃO CONFIGURAÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Só podem sair do estabelecimento industrial com suspensão do IPI, os produtos destinados à exportação, adquiridos por empresa comercial exportadora, remetidos diretamente para embarque de exportação, para recintos alfandegados, por conta e ordem da comercial exportadora.

A responsabilidade tributária pelo pagamento do imposto devido e seus consectários legais, no caso de venda a empresa exportadora sem o preenchimento dos requisitos legais da suspensão no momento da venda, é do contribuinte vendedor das mercadorias.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. APLICAÇÃO

Cabível a aplicação da multa de 75% sobre o imposto não lançado.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A exigência da taxa SELIC como juros moratórios encontra respaldo na legislação regente, não podendo a autoridade administrativa afastar a sua pretensão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido".

Tendo sido cientificada em 20/01/2011 pelo recebimento da Intimação n.º 2/003/11/ARFIBGS, da Agência da Receita Federal do Brasil em Bento Gonçalves - RS, como se atesta no Aviso de Recebimento - AR (doc. fls. 353), a recorrente formalizou seu Recurso Voluntário (doc. fls. 355 a 362) em 18/02/2011, tempestivamente como se observa no carimbo de recebimento apostado na primeira folha da peça recursal. Em sua defesa, contesta a decisão de piso trazendo, em essência, os mesmos argumentos já manejados na Impugnação. Alega, em síntese, que:

(i) ao editar a Lei n.º 9.532/97, quis o legislador fomentar e desenvolver a exportação dando às operações internas com a finalidade de exportação tratamento equivalente às exportações diretas, que se beneficiam pela não incidência do IPI, e disso seria possível se extrair que, para o gozo da benesse, seria necessário o encaminhamento dos produtos destinados ao mercado externo diretamente ao embarque ou ao recinto alfandegário, mas "*essa mera formalidade - remessa à exportação ou recinto alfandegário - não desfigura a transação comercial levada a efeito pela exportação. Melhor dizendo, não é porque a mercadoria não passou por essas suas exigências legais, que, de fato, não houve remessa da mesma ao exterior*";

(ii) "*considerar esta imposição como absoluta, nos moldes sustentados pela Autoridade Fiscal, iria de encontro ao espírito da lei que concede a suspensão, haja vista que tornaria impraticável, ou ao menos extremamente onerosa, a exportação de produtos oriundos de localidades interioranas em que não existe recinto alfandegário (como Ponta-Porã - MS e Guaíba -PR), sendo que a óbvia*

¹ Todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo digital, em razão de este processo administrativo ter sido materializado na forma eletrônica.

intenção do legislador ao conceder suspensão foi a de estimular a exportação, esteja o exportador nos centros urbanos ou não”, de forma que, “ao interpretar as normas que versam sobre a matéria em debate, outra alternativa não nos resta a não ser reconhecer que caso seja comprovada que a mercadoria realmente exportada, não será lícito ao fisco ignorar a isenção concedida por lei às operações destinadas ao mercado externo”;

(iii) não há como considerar subsistentes as supostas irregularidades apontadas pelo relatório da fiscalização, posto que as pretensas infrações só ocorreriam na hipótese de a exportação não ter se consumado, o que não corresponderia à realidade fática, já que *“juntou oportunamente cópia da documentação que assevera a exportação como objeto das operações realizadas, emitidas pelo SISCOMEX, o que não foi objeto de análise pela autoridade julgadora”* e, *“a despeito de não ter ocorrido a remessa direta ao embargante ou ao recinto alfandegário, a exportação consumou-se, tendo sido atingida a condição prevista pelo legislador para que se concedesse o benefício fiscal”;*

(iv) restou consignado no corpo da decisão recorrida que a responsabilidade pelo pagamento das contribuições seria imputado à empresa, sem, contudo, se ater ao § 3º do art. 39, da Lei n.º 9.532/97, que prescreve que a empresa comercial exportadora fica obrigada ao pagamento do IPI que deixou de ser pago na saída dos produtos do estabelecimento industrial, se, transcorridos 180 dias da data da emissão da nota fiscal de venda pelo estabelecimento industrial, não houver sido efetivada a exportação;

(v) o negócio jurídico de venda e remessa das mercadorias entre a empresa e as comerciais exportadoras teria sido de fato realizado, *“sendo certo que, se por algum motivo alheio à vontade da Recorrente, a exportação não ocorreu decorridos 180 dias da emissão da Nota Fiscal, a responsabilidade passiva pelo pagamento do IPI passa a ser das empresas exportadoras”;*

(vi) a autoridade julgadora teria se negado a se pronunciar sobre a caráter confiscatório da multa aplicada, sob o argumento de que à esta instância seria vedada a apreciação de questões constitucionais, mas o art. 150, inciso IV, da Carta Magna vedaria a prática confiscatória no que tange ao recolhimento das exações ao Estado, *“isso porque ao aplicar a multa de 75% sobre o montante pretensamente, não foi sopesado elementos que garantam ao contribuinte um mínimo de razoabilidade. Frisa-se que ainda que fosse possível a aplicação de tal importe, não agiu a Recorrente com dolo, apto a deflagrar sanção administrativa”;* e

(vii) a desproporcionalidade da multa ou seu excesso equivaleria a abuso de poder e, como tal, tipificaria *“ilegalidade nulificadora”*, pois *“a multa aplicada nestes moldes configura ofensa aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, explicitamente previstos no artigo 2º da Lei n.º 9.784/99. Além disso, fere também o inciso VI do citado dispositivo, segundo o qual deve prevalecer a adequação entre meios e fins, sendo vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público, ferindo, destarte, o direito de propriedade constitucionalmente garantido”.*

À vista do que expôs, a recorrente requer, ao fim de sua peça recursal, a reforma da decisão recorrida, “a fim de que seja anulado o auto de infração atacado, haja vista as máculas apontadas, ou caso essa Corte assim não entenda, sejam as empresas comerciais exportadoras responsabilizadas pelo pagamento do imposto.

Outrossim, na hipótese do não acolhimento das razões supra, requer a minoração da multa aplicada, em virtude do nítido caráter confiscatório”.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, Relator.

Competência para julgamento do feito

O litígio materializado no presente processo observa o limite de alçada e a competência deste Colegiado para apreciar o feito, consoante o que estabelece o art. 23-B do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015².

Conhecimento do recurso

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento. Há arguição de afronta a princípios constitucionais, a qual será tratada juntamente com a análise do mérito.

Há arguição de nulidade do Auto de Infração, à qual se analisa previamente à análise do mérito.

Preliminar de nulidade do Auto de Infração

Como visto, cuida o presente processo de litígio instaurado pela discordância da recorrente quanto à lavratura de Auto de Infração para cobrança do IPI suspenso e de multa de ofício de 75%.

O recorrente defende a nulidade do Auto de Infração. As nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal são declaradas com vistas a expurgar do mundo jurídico atos que

² Art. 23-B As turmas extraordinárias são competentes para apreciar recursos voluntários relativos a exigência de crédito tributário ou de reconhecimento de direito creditório, até o valor em litígio de 60 (sessenta) salários mínimos, assim considerado

o valor constante do sistema de controle do crédito tributário, bem como os processos que tratem: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - de exclusão e inclusão do Simples e do Simples Nacional, desvinculados de exigência de crédito tributário; (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

II - de isenção de IPI e IOF em favor de taxistas e deficientes físicos, desvinculados de exigência de crédito tributário; e (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

III - exclusivamente de isenção de IRPF por moléstia grave, qualquer que seja o valor. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

(...)

tenham sido executados com vícios formais, ou seja, com ausência de condição ou requisito de forma indispensável à sua validade, ou com preterição do direito de defesa, quando se constata a ocorrência de inequívoco prejuízo à parte no exercício de seu direito de defesa.

Assim, se não houver prejuízo às partes pela prática do ato no qual se tenha considerado haver suposta irregularidade ou inobservância da forma, ou ainda o cerceamento do direito de defesa, não há de se falar na sua invalidação.

Nulidades no processo administrativo fiscal são tratadas nos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72, segundo os quais somente serão declarados nulos os atos na ocorrência de decisões ou despachos lavrados ou proferidos por pessoa incompetente ou dos quais resulte inequívoco cerceamento do direito de defesa à parte.

No caso em comento, não há qualquer vício ou mácula que possa eivar de nulidade o Auto de Infração. O lançamento foi efetuado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no exercício de sua competência e atribuição legais e com observância à todas as formalidades prescritas.

A autuação decorreu da constatação de que a recorrente deu saída com suspensão do imposto a produtos vendidos com o fim específico de exportação, sem que a remessa dos produtos vendidos tenha se dado a recinto alfandegado, fato não contestado pela recorrente, descumprindo o que prescreve o § 2º do art. 39 da Lei nº 9.532, de 1997. Todo o arcabouço legal para a cobrança dos tributos e para a aplicação das penalidades lhe foram corretamente oferecidos.

A recorrente também tem exercido com plenitude o seu direito de defesa, trazendo argumentos que apontam que compreendeu com clareza a motivação que ensejou a aplicação da penalidade.

Improcedente, portanto, a arguição de nulidade.

Análise do mérito

Como relatado, cuida o presente processo de questionamento feito pela recorrente autuada contra a lavratura de Auto de Infração para a exigência de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) que, suspenso sob a condição de ser remetido a recinto alfandegado, deixou de ser recolhido em decorrência da descaracterização de venda com o fim específico de exportação, acrescido da multa de ofício de 75% e de juros de mora regulamentares.

O cerne da questão se limita ao descumprimento, pela recorrente, do previsto na Lei nº 9.532, de 1997³, e sua regulamentação feita à época dos fatos pelo Decreto nº

³ **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.

§ 1º Fica assegurada a manutenção e utilização do crédito do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na industrialização dos produtos a que se refere este artigo.

§ 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:**

4.544/2002⁴, para as operações de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras, quando os produtos sejam adquiridos com o fim específico de exportação.

Tais artigos preveem a saída do produto destinado à exportação do estabelecimento produtor/vendedor com a suspensão do IPI devido, assegurando-se a manutenção e utilização do crédito do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na industrialização. Findo o procedimento de exportação com sua saída definitiva do País, a suspensão do imposto se converte em isenção.

Para tanto, como visto, dois requisitos essenciais são exigidos pela Lei instituidora do benefício, quais sejam:

- 1) que os produtos industrializados sejam vendidos com o fim específico de exportação a empresa comercial exportadora regularmente estabelecida, assim considerado quando sejam estes remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora; e
- 2) que seja efetivada a exportação pela empresa comercial exportadora adquirente antes de transcorridos 180 dias da data da emissão da nota fiscal de venda pelo estabelecimento industrial.

De certo que convivem no nosso ordenamento jurídico duas espécies de empresas comerciais exportadoras, a saber: (i) aquela constituída nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, também conhecida como “*trading company*”; e (ii) as demais empresas comerciais exportadoras mencionadas na legislação, as quais, sem se diferenciar em seus aspectos formais das demais pessoas jurídicas, se individualizam tão-somente em função do seu objeto social e sujeitam-se às regras gerais a que estão submetidos todos os exportadores, entre elas a inscrição no Registro de Exportadores e Importadores (REI), da Secretaria de Comércio Exterior (Secex).

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.

(...)

§ 6º O imposto de que trata este artigo, não recolhido espontaneamente, será exigido em procedimento de ofício, pela Secretaria da Receita Federal, com os acréscimos aplicáveis na espécie”.

⁴ Decreto nº 4.544/2002 (Regulamento do IPI)

“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)”.

É cediço que, em termos de legislação tributária, a menção a empresa comercial exportadora deve ser entendida, em regra, como abrangendo tanto aquelas sujeitas a registro especial, como as demais, inscritas somente no REI, salvo se houver menção expressa ao Decreto-Lei n.º 1.248/72.

Sobre o que se considera “fim específico de exportação”, tanto para empresas exportadoras registradas no Secex como para as empresas comerciais exportadoras (“*trading companies*”), verifica-se que o entendimento da Administração Tributária vai ao encontro do conceito definido nos textos legais, como se expressa na Solução de Consulta Interna (SCI) n.º 4 – SRRF/10ª RF/Disit, de 27 de junho de 2007, que assim restou redigida:

“A referência, na legislação tributária e aduaneira, a ‘empresa exportadora’, ou ‘empresa comercial exportadora’, sem qualificação ou restrição específica, abrange qualquer empresa exportadora registrada na Secex; somente quando o legislador restringe uma norma explicitamente às empresas comerciais exportadoras constituídas nos termos do Decreto-Lei n.º 1.248, de 1972, ficam excluídas as demais empresas exportadoras.”

O conceito de “fim específico de exportação” constante do parágrafo único do art. 1º do Decreto-Lei n.º 1.248, de 1972, aplica-se unicamente às empresas comerciais exportadoras constituídas nos termos desse Decreto-Lei; **para as empresas exportadoras simplesmente registradas na Secex, o conceito de “fim específico de exportação” aplicável é o plasmado no § 2º do art. 39 da Lei n.º 9.532, de 1997.**

(...)

A alusão feita por quaisquer atos infralegais a “fim específico de exportação” – a exemplo da Portaria MF n.º 93, de 2004, e da Instrução Normativa SRF n.º 419, de 2004 – deve ser interpretada em consonância com o conceito estabelecido no § 2º do art. 39 da Lei n.º 9.532 de 1997, ou com o vazado no parágrafo único do art. 1º do Decreto-Lei n.º 1.248, de 1972, conforme se trate, respectivamente, de aquisição efetuada por exportadoras gerais, simplesmente registradas na Secex, ou por “trading companies”, constituídas conforme exige o Decreto-Lei n.º 1.248, de 1972.

(...)

A comprovação do fim específico de exportação faz-se mediante a apresentação de uma nota fiscal de venda na qual conste como adquirente uma empresa comercial exportadora, e como destino das mercadorias um endereço que corresponda a um dos locais previstos na legislação de regência, não sendo hábil para essa comprovação, nem o “Memorando de Exportação, previsto no Convênio ICMS n.º 113, de 1996”, nem qualquer documento que possa fazer prova de que houve a efetiva exportação posterior pela adquirente”(grifei).

Importante considerar, ainda, que qualquer modalidade de incentivo ou benefício fiscal deve estar sujeito às regras de interpretação literal da legislação que o concede, consoante o art. 111 do CTN. É neste sentido que, no presente caso, deve se dar interpretação literal à norma tributária que concede o benefício fiscal nos exatos termos de que dispõem os dispositivos legais mencionados.

Nesses termos, carece de qualquer fundamento as alegações feitas pela recorrente de que o encaminhamento dos produtos destinados ao mercado externo diretamente ao embarque ou ao recinto alfandegário seria uma “mera formalidade” a qual, se exigida, iria de encontro ao espírito da lei que concede o benefício, por torná-lo impraticável.

Fica claro assim, em meu entender, que é da responsabilidade do estabelecimento produtor/vendedor assegurar que a venda seja efetuada a uma empresa comercial exportadora regularmente estabelecida e que a remessa do produto industrializado, com a suspensão do IPI e com a manutenção dos créditos associados aos insumos, seja feita diretamente ao local onde se

processará o embarque para exportação (porto, aeroporto ou ponto de fronteira alfandegados, bem como locais não alfandegados onde a legislação estabeleça que esta possa ocorrer) ou a recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

No caso dos autos, é inconteste que a remessa dos produtos industrializados foi feita para os estabelecimentos das empresas comerciais exportadoras, e não a recintos alfandegados, em evidente descumprimento das regras estabelecidas pelo art. 39 da Lei n.º 9.532/1997 para que a saída se dê com a suspensão do IPI.

Ora, a passagem por recinto alfandegado não é mera formalidade, como faz crer a recorrente. Ou seja, não basta, a meu ver, tentar comprovar que os produtos vendidos tenham sido exportados.

Todo o procedimento, desde a saída do estabelecimento produtor até a averbação do embarque da mercadoria em veículo destinado ao exterior, deve ser feita em estrita observância à legislação do IPI e à legislação própria e específica que estabelece os controles aduaneiros na exportação de mercadorias.

E nem poderia ser diferente, pois seu descumprimento poderia ensejar o desvio ao mercado interno dos produtos destinados à exportação, sem a incidência dos tributos devidos e em condição de competitividade mais favorável em relação àqueles que sejam vendidos diretamente aos estabelecimentos comerciais sem os benefícios da Lei.

Essa necessidade fica evidente no caso dos autos, em meu sentir, quando se observa que parte dos produtos vendidos pela recorrente foi destinada a empresas comerciais exportadoras inexistentes de fato, sem cadastro no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex) ou que promoveram despachos de exportação que não se efetivaram ou que apresentaram fortes divergências de quantidade, valor ou peso, como se extrai das constatações feitas pela fiscalização constantes do Relatório de Auditoria Fiscal, às fls. 020 e ss.

Desta forma, tivesse o estabelecimento vendedor comprovado a venda com 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, tornar-se-ia necessária, na sequência, a comprovação, pela empresa comercial exportadora, de que a exportação da totalidade dos produtos adquiridos com o fim específico se efetivou antes do transcurso de 180 da emissão da Nota Fiscal.

Ou seja, a empresa comercial exportadora adquirente passaria ser responsável pelo pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser recolhidos pela empresa vendedora, acrescidos de juros de mora e de multa, de mora ou de ofício, calculados na forma da legislação de regência, se não comprovasse o efetivo embarque para o exterior da totalidade dos produtos adquiridos no prazo de 180 dias, contados da data da emissão da nota fiscal pela vendedora. Assim expressamente estabelecem o § 3º do art. 39 da Lei n.º 9.532, de 1997, citado pela recorrente e já transcrito linhas acima, e o art. 9º da Lei n.º 10.833, de 2003⁵.

⁵ **Lei n.º 10.833, de 2003**

“Art. 9º A empresa comercial exportadora que houver adquirido mercadorias de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação para o exterior, que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da data da emissão da nota fiscal pela vendedora, não comprovar o seu embarque para o exterior, ficará sujeita ao pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora, acrescidos de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma da legislação que rege a cobrança do tributo não pago.

Diante do exposto, penso que não merece reforma o entendimento do colegiado de primeira instância de que a comprovação da venda com "fim específico de exportação" se faz pela apresentação da nota fiscal de venda da qual conste como adquirente a empresa comercial exportadora e como destino das mercadorias um endereço que corresponda a um dos locais previstos na legislação de regência, e que, não ocorrendo tal venda, requisito essencial da suspensão, não há que se falar em violação futura da condição de exportação no prazo de cento e oitenta dias (fls. 347 e ss. – destaques nossos):

“A fiscalização exigiu o IPI, pois a autuada, quando da venda dos produtos destinados à exportação, não deu saída dos produtos para o embarque direto ao exterior, nem para armazenamento em recinto alfandegado, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, conforme exigido no art. 40, VI, § 2º, do RIPI/98, repetido no art. 42, V, "a". § 1º, do RIPI/02, acima transcrito.

A autuada confirma na sua impugnação que não deu a saída aos bens diretamente para embarque de exportação ou para o armazenamento em recinto alfandegado, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, passando a ser esse fato incontroverso nos autos.

Informa o impugnante que, as exportações se consumaram, conforme documentação que anexa ao processo para comprovação da efetiva saída do país dos produtos relacionados às supostas infrações.

Em que pesem os argumentos do impugnante, a comprovação do "fim específico de exportação" faz-se mediante a apresentação da nota fiscal de venda na qual conste como adquirente a empresa comercial exportadora, e como destino das mercadorias um endereço que corresponda a um dos locais previstos na legislação de regência.

As vendas do impugnante, conforme Relatório de Auditoria Fiscal, corroborado pela cópias das notas fiscais anexas ao processo, nos dão conta de que as remessas dos produtos foram feitas para o endereço do estabelecimento da comercial exportadora.

Uma vez não atendidos os requisitos da suspensão do IPI nos termos da legislação vigente, as alegações do atuado são improcedentes, motivo pelo qual os valores lançados com base nas operações de vendas com fim específico de exportação não confirmado devem ser mantidos.

(...)

No que se refere à responsabilidade pelo pagamento das contribuições, verifica-se ser ela do impugnante, pois as operações não foram realizadas nos termos previstos no art. 39, § 2º, da Lei nº 9.532, de 1997. **Não ocorrendo venda com o fim específico de exportação a comerciais exportadoras, requisito essencial da suspensão, não há que se falar em violação futura da condição (exportação no prazo de cento e oitenta dias), mas em violação de requisito no momento da venda, fato que afasta a incidência do § 3º do art. 39 da citada Lei.**

Sobre os demais argumentos da defesa a respeito da regularidade de algumas comerciais exportadoras à época das operações realizadas, cumpre dizer que são irrelevantes para a solução do litígio, pois, **mesmo que, por hipótese, estas estivessem em situação regular, não restou comprovado nos autos o requisito legal para a suspensão do IPI, qual seja, a venda com o fim específico de exportação a comerciais**

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, considera-se vencido o prazo para o pagamento na data em que a empresa vendedora deveria fazê-lo, caso a venda houvesse sido efetuada para o mercado interno.

§ 2º No pagamento dos referidos tributos, a empresa comercial exportadora não poderá deduzir, do montante devido, qualquer valor a título de crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, ou da COFINS, decorrente da aquisição das mercadorias e serviços objeto da incidência.

§ 3º A empresa deverá pagar, também, os impostos e contribuições devidos nas vendas para o mercado interno, caso, por qualquer forma, tenha alienado ou utilizado as mercadorias”.

exportadoras. Demais disso, resta claro no relatório fiscal que tais constatações de irregularidades das empresas se deram no período do ressarcimento, cabendo ao impugnante comprovar suas alegações, ônus este que não se desincumbiu”

A recorrente defende por fim o caráter confiscatório da multa aplicada, sustentando ofensa aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, o que equivaleria, a seu ver, a abuso de poder que tipificaria o que chama de “ilegalidade nulificadora”.

A multa contestada foi lavrada sob o fundamento do disposto art. 80, inciso I, da Lei n.º 4.502/64, com a redação dada à época pelo art. 45 da Lei n.º 9.430/1996, que dispunha que “*a falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal, a falta de recolhimento do imposto lançado ou o recolhimento após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, sujeitará o contribuinte à multa de ofício de setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido ou que houver sido recolhido após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória.* A sanção ainda se encontra vigente nos termos do caput do mesmo art. 80 da Lei n.º 4.502/64⁶, com a redação que atualmente lhe é dada pela Lei n.º 11.488/2007.

Como já asseverado na decisão de piso, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, pela aplicação da Súmula CARF n.º 2, de observância obrigatória por este colegiado, de sorte que tais alegações não devem ser conhecidas (*verbis*):

“Súmula CARF n.º 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

À vista do exposto, não vejo fundamentos para tornar insubsistente o Auto de Infração ou reformar ou o Acórdão recorrido. A meu ver, assim, deve ser negado provimento ao Recurso Voluntário.

Conclusões

Diante do exposto, VOTO no sentido de conhecer parcialmente do Recurso Voluntário do contribuinte para, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche

⁶ **Lei n.º 4.502/1964**

“Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

(...)

§ 2º Nos casos do parágrafo anterior, quando o produto fôr isento ou a sua saída do estabelecimento não obrigar a lançamento, as multas serão calculadas sôbre o valor do impôsto que, de acôrdo com as regras de classificação e de cálculo estabelecidas nesta lei, incidiria se o produto ou a operação fôssem tributados.

§ 8º A multa de que trata este artigo será exigida:

I - juntamente com o imposto quando este não houver sido lançado nem recolhido;

II - isoladamente nos demais casos. (Incluído pela Lei n.º 11.488, de 2007)

§ 9º Aplica-se à multa de que trata este artigo o disposto nos §§ 3º e 4º do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei n.º 11.488, de 2007)”

