



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11543.004062/00-43
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3403-002.059 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de abril de 2013
Matéria IPI
Recorrente ORNATO S/A INDÚSTRIA DE PISOS E AZULEJOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/1998

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. SAÍDA FICTA. POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO.

A saída ficta do produto do estabelecimento industrial constitui uma ficção legal e não uma presunção “juris tantum”. Caracterizada a saída ficta do produto no quarto dia contado da emissão da nota fiscal, o imposto deve ser debitado no período de apuração em que a ficção jurídica se concretizar, sendo incabível o estorno do débito e a conseqüente postergação do recolhimento do imposto para o período em que ocorrer a saída real da mercadoria.

SUSPENSÃO. REMESSAS. COMERCIAL EXPORTADORA.

A faculdade de o contribuinte dar saída com suspensão do imposto, nas vendas para empresa comercial exportadora, subordina-se à condição de que as saídas ocorram diretamente para embarque de exportação ou para recintos alfandegados nos quais se processará o despacho aduaneiro de exportação. Inteligência do art. 39, § 2º da Lei nº 9.532/97.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Domingos de Sá Filho e Ivan Allegretti, que deram provimento parcial para excluir a exigência em relação às saídas com suspensão. Sustentou pela recorrente o Dr. Oscar Sant'Anna Freitas e Castro. OAB/RJ nº 326.641.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Ivan Allegretti e Marcos Tranches Ortiz.

Relatório

Trata-se de auto de infração com ciência pessoal do contribuinte em 07/12/2000, lavrado para exigir o Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI, multas de ofício por falta de recolhimento e sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito e juros de mora, em relação aos fatos geradores ocorridos entre janeiro de 1997 e dezembro de 1998.

Segundo o relatório que acompanha o auto de infração, foram detectadas as seguintes irregularidades:

- 1) **Saídas para empresa comercial exportadora sem destaque do IPI.** O estabelecimento fiscalizado deu saída a produtos de sua fabricação sem destaque do imposto para a empresa ELIANE EXPORTADORA LTDA, com base na hipótese de suspensão prevista no art. 36, VIII, do RIPI/82 e no art. 40, VI, “a” do RIPI/98. Entendeu a fiscalização que essa empresa não se enquadra como comercial exportadora, pois não preenche os requisitos do Decreto-Lei nº 1.248/72. Além disso, ainda que fosse constituída com observância dos requisitos desse decreto-lei, as saídas não poderiam ter ocorrido com suspensão do IPI, pois a teor do art. 40, § 2º do RIPI/98, o fim específico de exportação se caracteriza pela remessa direta do estabelecimento industrial, por conta e ordem da comercial exportadora, para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, o que não ocorreu no caso, pois as mercadorias foram remetidas para o estabelecimento do adquirente em Cocal do Sul - SC, conforme notas fiscais anexas (fls. 76/78);
- 2) **Aproveitamento de crédito indevido pelo retorno ou devolução de produtos.** Entende a fiscalização que o aproveitamento de créditos por devolução ou retorno de produtos está condicionado à escrituração do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque ou controle equivalente, a teor do art. 155 do RIPI/98. As entradas no estoque podem decorrer de dois fatos: a) da produção do estabelecimento; e b) dos retornos ou devoluções de produtos saídos do estabelecimento. No primeiro caso, não há lançamento de crédito de IPI no livro modelo 3, uma vez que esse crédito foi escriturado quando da compra de insumos para industrialização. No segundo caso, como o retorno do produto ocorre com destaque do IPI, uma vez que na saída houve débito do imposto, o valor do tributo deve ser escriturado no livro modelo 3, indicando que aquele produto retornou ao estoque como devolução. Nos livros modelo 3 do estabelecimento fiscalizado não há destaque de IPI nas linhas referentes às entradas de produto no estoque, indicando, dessa forma, que ou não houve a entrada de produtos por devolução, ou, se houve, que ela ocorreu sem destaque do IPI, uma vez que o livro só indica a existência de entradas sem crédito do imposto. Diante desse fato, a fiscalização glosou do Livro de Registro e Apuração do IPI (modelo 8) os créditos escriturados a título de entradas por devolução ou retorno de produtos (CFOP 1.31 e 2.31), uma vez não teria havido a comprovação do reingresso das mercadorias (fls. 79 a 81);

3) Estornos indevidos de débitos. A fiscalização constatou que nos últimos dias de cada período de apuração existiam estornos de débitos descritos como “NF não embarcadas no período”. No período de apuração seguinte os valores estornados no período anterior eram lançados como “outros débitos”, em igual valor, sendo descritos como “NF não embarcadas no período anterior”. A fiscalização considerou que com tal prática o contribuinte estava postergando o recolhimento do imposto para períodos seguintes. O art. 32, II do RIPI/98 estabelece que o momento da ocorrência do fato gerador é a saída do produto, enquanto que o art. 33, VI, do RIPI/98 estabelece que se presume a saída ficta do produto, no quarto dia subsequente ao da emissão da nota fiscal. Assim, a fiscalização só aceitou os estornos efetuados pelo contribuinte cujo quarto dia subsequente ao da emissão da nota fiscal estava contido no período de apuração subsequente. Estornos efetuados em relação a notas fiscais emitidas antes dos três últimos dias de cada período de apuração foram glosados, por caracterizarem postergação de recolhimento do imposto para o período subsequente (fl. 83).

Regularmente notificado do lançamento em 07/12/2000, o contribuinte apresentou impugnação em 08/01/2001, alegando, em síntese, o seguinte:

- 1) Quanto às vendas para empresa comercial exportadora sem destaque do imposto, disse que durante a vigência do RIPI/82 (até junho de 1998), essas saídas com suspensão eram amparadas pelo art. 36, VIII, do RIPI/82 e o benefício estava condicionado a que as mercadorias fossem efetivamente remetidas para o exterior. Os documentos 4 a 49, anexados com a impugnação, comprovam que as mercadorias vendidas à ELIANE EXPORTADORA LTDA, foram efetivamente exportadas. Além disso, a ELIANE EXPORTADORA LTDA é uma empresa comercial exportadora, pois foi contemplada pela Secretaria do Planejamento e Fazenda do Estado de Santa Catarina com o Regime Especial nº 8/95, em 27/01/95, nos termos dos Convênios ICMS nº 88 e 91/89 e Protocolos ICMS nº 27 e 28/89, autorizando-a a receber com isenção do tributo estadual, mercadorias para o fim específico de exportação (doc. 50). Relativamente às remessas com suspensão ocorridas sob a vigência do RIPI/98 (a partir de julho de 1998), apesar da alteração contida no art. 40 do RIPI/98, foi mantida a suspensão em relação aos produtos destinados ao exterior, pois esse dispositivo regulamentar estabelece que sairão com suspensão os produtos com destino a empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação. Embora o Decreto-Lei nº 1.248/72 defina o que se considera “fim específico de exportação”, o legislador criou com esse dispositivo uma presunção “juris tantum”, segundo a qual as vendas efetuadas para as empresas mencionadas no art. 1º do DL nº 1.248/72, constituem exportações para os efeitos legais. Entretanto, tal disposição não faz com que se possa concluir que as exportações efetuadas por outras empresas exportadoras não sejam desoneradas do imposto. É certo também que não pode a referida regra sobrepor-se ao comando constitucional segundo o qual o IPI é indevido nas exportações de mercadorias. O que ocorre é que no caso de outras operações de exportação, cabe ao industrial a obrigação de comprovar que o requisito legal “exportação da mercadoria” ocorreu. Invocou a seu favor os Pareceres CST 47/75 e 73/77, arrematando que somente no caso da não exportação das mercadorias poderia o fisco exigir o tributo;
- 2) Quanto à glosa dos créditos por devolução, alegou que os reingressos das mercadorias estão totalmente comprovados pelo Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, onde estão, conforme determina o art. 152, II, “b”, do RIPI/82, escrituradas as devoluções; e também pelo exame dos demais registros contábeis e fiscais da

impugnante, onde se encontram lançados os ressarcimentos aos clientes do valor dos produtos devolvidos. Descreveu o procedimento contábil que adota quando da devolução de produtos, informando que em razão do volume de documentos, acostou aos autos apenas os documentos 52 a 103 para comprovar suas alegações em relação ao mês de novembro de 1997. Requereu perícia para comprovar que o alegado e comprovado em relação ao mês de novembro de 1997 aplica-se aos demais períodos de apuração. Acrescentou que sob a denominação de “glosas referentes a devoluções”, a fiscalização glosou créditos legítimos da recorrente. Esses créditos seriam decorrentes da anulação de notas fiscais de saídas com erros em virtude de preço, descrição, quantidade ou por qualquer outro motivo. Verificado o erro, é emitida uma nota fiscal de entrada, nos mesmos valores, inclusive do IPI, efetuando o crédito do IPI anteriormente debitado;

- 3) Quanto aos estornos de débitos, alegou que a legislação do IPI não faz qualquer restrição quanto a limites de valores no que concerne a estornos de débitos. Portanto, o contribuinte ao verificar ter se debitado indevidamente, poderá fazer o estorno tão logo apure a ocorrência do fato. O art. 32 do RIPI/98 estabelece que o fato gerador é o desembaraço aduaneiro ou a saída do produto do estabelecimento produtor. Já o art. 33 elenca diversas situações em que se considera ocorrido o fato gerador. A referida norma estabelece presunções “juris tantum”. No caso concreto, a hipótese referida no inciso VI, do art. 33 do RIPI/98 é uma presunção “juris tantum”. Isto porque, pode o sujeito passivo provar que os produtos saíram do estabelecimento após decorridos mais do que 4 dias da emissão da nota fiscal, quando só então terá ocorrido o fato gerador. No caso, o procedimento da recorrente se justifica, pois em muitos casos os clientes não tomam as providências necessárias a cargo dos mesmos, para a retirada de produtos vendidos sob a cláusula FOB no mesmo período de emissão dos documentos fiscais. No ramo em que atua, as vendas concentram-se no final do mês, motivando a ocorrência de força maior, por não haver transporte disponível, na esteira da orientação contida no Parecer CST nº 480/70 e no Ato Declaratório Normativo nº 18/75. A recorrente recolheu o IPI em relação às vendas cujos produtos saíram efetivamente nos períodos em que os débitos foram escriturados, não havendo que se falar em postergação do imposto;
- 4) Insurgiu-se a impugnante contra a multa isolada, ainda que tenha sido cobrada a título de mora, uma vez que, como está comprovado, não houve falta de pagamento do tributo e nem pagamento a destempo. Ainda que se considere que houve pagamento a destempo, a referida multa é indevida, pois os recolhimentos foram espontâneos, devendo ser aplicado o art. 138 do CTN;
- 5) Requereu a realização de perícia, formulando quesitos e indicando perito com formação em Contabilidade.

Por meio do Acórdão 7.637, de 1º de julho de 2004, a 3ª Turma da DRJ – Juiz de Fora julgou o lançamento parcialmente procedente. Foi rejeitado o pedido de perícia, em razão dos quesitos apresentados serem concernentes à atividade de fiscalização. Entendeu a DRJ que essas atividades não podem ser delegadas a profissionais não integrantes dos quadros da fiscalização e que com a perícia a impugnante objetivou a instrução processual após o término do prazo de 30 dias para impugnação sem ter comprovado as condições estabelecidas no art. 16, §§ 4º e 5º do Decreto nº 70.235/72. Quanto às vendas para empresa comercial exportadora, a DRJ tratou de forma diferente as vendas ocorridas no período compreendido entre 01/01/1997 e 17/11/1997 (sob a vigência do art. 36, VIII, RIPI/82) das ocorridas no período compreendido entre 18/11/1997 e 31/12/1998 (sob a vigência do art. 32 da MP nº 1.602, de 14/11/1997, convertida na Lei nº 9.532/97). Em relação ao período regido pelo art. 36, VIII, do RIPI/82, foi aplicado o entendimento oficial da Administração Tributária, no

sentido de que a expressão “empresa comercial exportadora” constante do art. 36, VIII, do RIPI/82 alcança qualquer empresa comercial exportadora e não apenas aquelas constituídas sob a forma do Decreto-Lei nº 1.248/72. Entendeu a DRJ que nas vendas para comerciais exportadoras constituídas sob a forma do DL nº 1.248/72 a operação é equiparada de imediato a uma exportação e todos os ônus tributários são transferidos do industrial para a comercial exportadora, os quais se tornarão devidos nos casos de não realização da exportação, venda no mercado interno ou destruição das mercadorias. Já em relação às demais comerciais exportadoras, a venda não goza do privilégio de ser considerada imediatamente uma venda para o exterior, apenas traduz uma operação interna beneficiada pela suspensão do IPI e sujeita a controles especiais. Em relação ao primeiro período, entendeu a DRJ que o autuante se voltou apenas contra a forma de constituição da comercial exportadora, partindo da falsa premissa de que a suspensão só seria possível no caso desta ser constituída na forma do DL nº 1.248/72. Assim, foi cancelada a exigência em relação ao período compreendido entre 01/01/1997 e 17/11/1997. Com relação às operações ocorridas a partir de 18/11/1997, entendeu a DRJ que o fator relevante para determinar o direito às saídas com suspensão seria o cumprimento do disposto no § 2º do art. 40 do RIPI/98, ou seja, que as saídas ocorressem diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da comercial exportadora. Considerando que os documentos apresentados com a impugnação demonstraram que as saídas com suspensão ocorreram para o estabelecimento da ELIANE EXPORTADORA LTDA, localizado em Cocal do Sul – SC, a DRJ entendeu que o requisito para a suspensão não foi verificado, sendo irrelevante que os produtos tenham sido exportados posteriormente. Foi mantido o lançamento em relação às saídas com suspensão ocorridas entre 18/11/1997 e 31/12/1998. Relativamente à glosa de créditos por devolução ou retorno, a DRJ entendeu que os documentos juntados pelo contribuinte (relativos ao mês de novembro de 1997) comprovaram que existe efetivo controle das operações de reentrada no estoque. Entendeu que não pode prosperar a tese da fiscalização, no sentido de que a falta de escrituração dos créditos de IPI no Livro modelo 3 equivaleria ao não reingresso dos produtos ao estoque. Foi cancelada a exigência com base na glosa de créditos por devolução ou retorno. Quanto aos estornos indevidos de débitos, a DRJ considerou que, ao contrário do alegado pela defesa, o art. 33, VI do RIPI/98 encerra uma ficção legal e não uma presunção “juris tantum”. O regulamento simplesmente estabelece por ficção que o fato gerador ocorre no quarto dia subsequente ao da emissão da nota fiscal, e esta ficção não está sujeita a afastamento por prova em contrário. Quanto ao Parecer Normativo CST 480/70 e ao Ato Declaratório Normativo nº 18/75, a DRJ entendeu que eles apenas corroboram o entendimento de que se trata de ficção legal, além de explicitarem que fará presumir má fé do contribuinte a permanência dos produtos no estabelecimento após decorrido os três dias apontados no RIPI, exceção feita aos casos de força maior devidamente comprovada. Foram rejeitadas as alegações do contribuinte quanto à espontaneidade e mantidas as penalidades com base no art. 80 da Lei nº 4.502/64.

Regularmente notificado do Acórdão de primeira instância em 26/07/2004, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 25/08/2004, alegando, em síntese, o seguinte:

- 1) Em relação às vendas para comercial exportadora ocorridas a partir de 18/11/1997, disse que a exigência não prospera porque as saídas estavam amparadas pela suspensão do art. 40 do RIPI/98. Os produtos foram remetidos para empresa comercial exportadora e foram efetivamente exportados. A manutenção desta exigência viola o art. 153, § 3º, III, da Constituição e o art. 18, II, do RIPI/98. As saídas para a ELIANE EXPORTADORA LTDA ocorreram com o fim único de exportação, pois àquela época já lhe havia sido concedido pelo Fisco do Estado o Espírito Santo o Regime Especial nº 8/95, segundo o qual as saídas para a dita empresa exportadora eram consideradas

exportações para todos os fins legais (Doc. 6). A referida empresa está inscrita no Cadastro de Exportadores e Importadores da SECEX sob nº 3-0021/10-0001-27. Acrescentou que os produtos foram exportados, juntando a título exemplificativo o Conhecimento de Embarque nº 603, a Fatura nº 1998/825, Memorando de Exportação nº 6.003, de 29/11/98 e a Nota Fiscal nº 73696. Solicitou a realização de diligência para que fosse aferido o fato de todas as mercadorias terem sido exportadas. Entende que estando comprovadas todas as exportações, as saídas estariam abrigadas pela suspensão, não havendo imposto algum a ser exigido;

- 2) Quanto aos estornos de débitos, alegou que a legislação do IPI não estabelece nenhum limite para o contribuinte efetuar-los. O art. 32 do RIPI/98 estabelece que o fato gerador do IPI é a saída do produto do estabelecimento industrial. Se não há saída não há fato gerador. O art. 33, VI do RIPI/98 estabelece uma presunção “juris tantum”. Desse modo, se as mercadorias não saíram do estabelecimento em razão de os adquirentes não terem tomado as providências necessárias para sua retirada, está justificada a existência de força maior (PN CST nº 480/70), fato que elide a presunção de saída e autoriza não se considerar ocorrido o fato gerador. Ainda que não se considere essa argumentação, o valor do IPI foi recolhido espontaneamente no período seguinte. antes do início do procedimento fiscal, existindo, quando muito, postergação do imposto. Requereu diligência fiscal para que se apure a veracidade do alegado e a exclusão da multa de ofício com base no instituto da denúncia espontânea.

Por meio da Resolução 203-00.690 o julgamento foi convertido em diligência por proposta do Conselheiro Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva para que a autoridade administrativa intimasse a recorrente a apresentar “a comprovação das exportações no período de 17/11/97 a 31/12/98 e o resultado do julgamento do dito processo de compensação”.

O processo retornou com os documentos de fls. 425 a 3.955 (Volumes III a XX).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, Relator.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

A única preliminar a ser abordada se refere ao pedido de diligência para que fossem verificados os recolhimentos espontâneos relativos às postergações decorrentes dos estornos de débitos.

O deslinde dessa questão independe da adoção da providência solicitada pela defesa, tanto que o relator originário, ao converter o julgamento em diligência, solicitou apenas que a empresa apresentasse os documentos hábeis à comprovação das exportações no período compreendido entre 17/11/97 e 31/12/98.

A questão dos estornos de débitos deve ser resolvida à luz dos arts. 2º, II e 5º, I, “d” da Lei nº 4.502/64, com a redação que lhe foi dada pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 1.133, de 16/11/1970.

A defesa concordou com a descrição do fato que está contida no relatório fiscal. Portanto, os fatos alegados pela fiscalização são incontroversos. O procedimento do contribuinte consistia em estornar débitos do IPI destacado em notas fiscais de saída quando os produtos nelas consignados permaneciam no estabelecimento industrial depois de transcorridos mais de três dias da emissão da nota fiscal. Quando da efetiva saída dos produtos, o IPI era lançado no Livro modelo 8 sob a rubrica “outros débitos”. Então o contribuinte fazia o encontro entre débitos e créditos do período para apurar o montante a pagar.

A fiscalização só aceitou os estornos efetuados, cujo quarto dia da emissão da nota fiscal pertencia ao período de apuração subsequente, ou seja, apenas aceitou os estornos efetuados em relação à notas fiscais emitidas nos últimos três dias de cada período de apuração.

O art. 2º, II, da Lei nº 4.502/64 estabelece que constitui fato gerador do IPI, quanto aos produtos de fabricação nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor. E o art. 5º, I, “d” da referida lei, estabelece que para os efeitos do art. 2º, considera-se saído do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial o produto que permanecer no estabelecimento decorridos três dias da data da emissão da nota fiscal.

Como bem apontou o Acórdão de primeira instância, o referido dispositivo estabelece uma hipótese de saída ficta e não uma presunção “juris tantum”. A lei estabelece que se considera ocorrido o fato gerador no quarto dia, contado da emissão da nota fiscal, se o produto industrializado não tiver saído do estabelecimento até o terceiro dia e nada mais além disso.

Não existe nenhuma previsão que possa isentar o contribuinte do dever de debitar o imposto no próprio período de apuração em que se caracterizar a saída ficta, nem mesmo a hipótese de força maior levantada pela defesa.

O Parecer Normativo CST nº 480/70 reforça esse entendimento ao dispor que as únicas hipóteses que afastam a ocorrência da saída ficta do produto são a opção pelo faturamento antecipado nas vendas para entrega futura, quando se considerará o fato gerador ocorrido no momento da efetiva saída do produto, e o cancelamento da nota fiscal. O referido Parecer não ampara os estornos efetuados pelo contribuinte, pois os casos de força maior nele mencionados visam apenas a elidir a presunção de má-fé do contribuinte que, ao antever o aumento de alíquota, pode emitir nota fiscal antes da vigência da nova alíquota sem dar saída ao produto. O Ato Declaratório Normativo nº 18/75 apenas ampliou o rol de eventos que caracterizam força maior mencionados no aludido Parecer.

Assim, nos casos em que houve o estorno do IPI debitado e o quarto dia da emissão da nota fiscal ocorreu no mesmo período de apuração “n”, houve postergação do recolhimento por parte do contribuinte no momento em que o débito foi estornado no período de apuração “n” e lançado sob a rubrica “outros créditos” no período de apuração “n+1”.

O contribuinte alegou que nesses casos é incabível a multa de ofício, pois no período de apuração “n+1” teria ocorrido a denúncia espontânea com o recolhimento do imposto devido por fato gerador ocorrido em período pretérito antes de qualquer ato de ofício da autoridade administrativa.

Para que reste configurada a denúncia espontânea, o art. 138 do CTN exige o pagamento do tributo devido, acompanhado dos juros de mora. Como a própria recorrente

alegou, só foi recolhido o imposto relativo ao fato gerador ocorrido em período anterior, sem que ao valor do principal fossem acrescidos os encargos da mora.

Portanto, não tendo se concretizado a denúncia espontânea, nos termos estabelecidos pelo art. 138 do CTN, é cabível a glosa dos estornos indevidos e a reconstituição dos saldos da escrita fiscal para a exigência das diferenças de imposto devidas em cada período de apuração com os consectários do lançamento de ofício.

O art. 80 da Lei nº 4.502/64 estabelece duas hipóteses para a inflação da multa de ofício, a saber: a) falta de lançamento (leia-se: falta de destaque do imposto na nota fiscal) e b) falta de recolhimento do imposto lançado.

No caso dos estornos indevidos de débitos houve o lançamento do IPI nas notas fiscais, mas não houve o recolhimento no período de apuração em que restou caracterizada a saída ficta, pois o débito foi estornado e lançado em período posterior. Sendo assim, houve falta de recolhimento no período de apuração em que ocorreu o estorno do débito, sendo cabível a reconstituição dos saldos da escrita fiscal para a exigência das diferenças de imposto não recolhidas, acrescidas dos juros de mora e da multa de ofício de 75%.

Relativamente às vendas para empresa comercial exportadora, a decisão de primeira instância considerou devidos os valores lançados entre 18/11/97 e 31/12/98, independentemente da comprovação posterior das exportações.

Isto porque entendeu a DRJ que o contribuinte não cumpriu o art. 40, § 2º do RIPI/98, que define o que deve ser entendido por “aquisições com o fim específico de exportação”.

O art. 40 do RIPI/98 tem como matriz legal o art. 39 da Lei nº 9.532/97. O referido dispositivo legal estabelece que **poderão** sair do estabelecimento industrial, com suspensão do IPI, os produtos destinados à exportação, quando adquiridos por empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação, ou quando remetidos a recintos alfandegados ou a outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação.

E o § 2º do art. 39 da Lei nº 9.532/97 estabelece o que deve ser entendido por “aquisição com o fim específico de exportação”, *in verbis*:

“(…) § 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.”

(grifei)

O art. 39 da Lei nº 9.532/97 estabelece uma faculdade e não a obrigação de o contribuinte dar saída com suspensão do IPI. Para que o contribuinte exerça essa faculdade, deverá cumprir o requisito estabelecido no § 2º, ou seja, a saída deverá ocorrer por conta e ordem da comercial exportadora **diretamente** para embarque de exportação ou para recintos onde se processe o despacho aduaneiro de exportação.

Não foi isso que aconteceu neste caso concreto. No caso dos autos, as notas fiscais apresentadas pelo contribuinte com a diligência revelam que os produtos não foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recinto alfandegado, por conta e ordem da ELIANE EXPORTADORA LTDA, mas sim

remetidos diretamente para o estabelecimento dessa empresa em Cocal do Sul – SC e só posteriormente foram enviados para exportação.

Desse modo, está comprovado que o contribuinte não poderia ter dado as saídas com suspensão do IPI, pois não foi cumprido o requisito legal previsto no art. 39, § 2º da Lei nº 9.532/97, devendo ser mantido o Acórdão de primeira instância.

Por outro lado, é certo que existe no CARF uma corrente que entende que se houver prova de que os produtos foram exportados, pouco importa o título a que se deu a saída do estabelecimento industrial. Foi com base nesse entendimento que o relator originário do processo converteu o julgamento em diligência a fim de que a recorrente comprovasse a efetiva exportação dos produtos.

Esse entendimento é equivocado, pois a operação com suspensão do imposto entre o estabelecimento industrial e uma empresa comercial exportadora que não tenha sido constituída sob a forma do Decreto-Lei nº 1.248/72, é uma operação no mercado interno **não equiparada a uma operação de exportação**. Somente vendas para comerciais exportadoras constituídas sob a forma do Decreto-Lei nº 1.248/72 gozam do privilégio de serem equiparadas a uma operação de exportação.

Tratando-se as vendas da ORNATO para a ELIANE EXPORTADORA de simples operações no mercado interno em relação às quais **faculta-se** ao contribuinte dar saída com suspensão, cai por terra a alegação da defesa no sentido de que houve violação do art. 153, § 3º, III, da Constituição, pois operações internas não são alcançadas pela regra de imunidade.

Assim, a comprovação posterior das exportações não beneficia o estabelecimento industrial (que praticou uma operação no mercado interno), mas apenas e tão-somente a comercial exportadora, pois a teor do art. 39, § 3º, da Lei nº 9.532/97, a empresa comercial exportadora fica obrigada ao pagamento do IPI que deixou de ser pago na saída dos produtos do estabelecimento industrial, nos seguintes casos: a) se após 180 dias da emissão da nota fiscal de venda pelo estabelecimento industrial, a exportação ainda não tiver ocorrido; b) se os produtos forem revendidos no mercado interno; e c) se ocorrer a destruição dos produtos.

Portanto, temos duas categorias de requisitos ou obrigações a serem observados pelas empresas envolvidas na operação. O industrial, para poder **optar** pela venda com suspensão, deverá observar que a saída ocorra **diretamente para embarque ou para recinto onde se processe o despacho de exportação**. E a comercial exportadora, tendo recebido os produtos com suspensão, deverá zelar para que a exportação ocorra em 180 dias, para que os produtos não sejam revendidos no mercado interno ou para que não sejam destruídos, sob pena de tornar-se responsável pelo pagamento do IPI suspenso.

No caso dos autos, conforme documentação acostada com a diligência, o IPI nem sequer deveria ter sido suspenso, pois os produtos foram remetidos diretamente para o estabelecimento da ELIANE EXPORTADORA LTDA em Cocal do Sul – SC e não diretamente para embarque ou para recinto alfandegado, como exige o art. 39, § 2º da Lei nº 9.532/97.

Mas mesmo assim o relator originário baixou os autos em diligência a fim de que a recorrente fosse intimada a **apresentar “a comprovação das exportações no período de 17/11/97 a 31/12/98 e o resultado do julgamento do dito processo de compensação”**.

A alusão feita ao **“ao resultado do dito processo de compensação”** é um lapso manifesto do relator, pois nas peças de defesa não existem alegações que justifiquem a providência solicitada.

Com o objetivo de comprovar as exportações, a defesa juntou os documentos que formaram os volumes III a XX dos autos.

O art. 51 da IN SRF nº 28, de 27/04/1994, estabelece que somente será considerada exportada, para fins fiscais e de controle cambial, a mercadoria cujo despacho de exportação estiver averbado no SISCOMEX, nos termos dos arts. 46 a 49.

Pelo teor dessa instrução normativa, o que realmente comprova a existência da exportação é a averbação do embarque no SISCOMEX. A averbação do embarque é o ato final do procedimento administrativo denominado despacho aduaneiro de exportação.

Nesse passo, a documentação apresentada com a diligência demonstra o registro da exportação no SISCOMEX, mas não comprova as exportações dos produtos, pois o contribuinte não apresentou o documento denominado comprovante de exportação (art. 50 da IN SRF nº 28/94) e nem qualquer outro documento que comprove as averbações dos embarques no sistema.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Antonio Carlos Atulim