



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13770.000989/2010-62
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.953 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de outubro de 2022
Recorrente GRANITO ZUCCHI LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/09/2008

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

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

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI 9.363/96. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. POSSIBILIDADE.

A industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos finais a serem exportados pelo encomendante agrega-se ao seu custo de aquisição para efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e a COFINS previsto nos artigos 1º e 2º, ambos da Lei nº 9.363/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa com relação aos créditos derivados dos custos com a industrialização por encomenda. Vencidos os Conselheiros João José Schini Norbiato (suplente convocado) e Pedro Sousa Bispo (Presidente), que negavam provimento ao recurso igualmente neste ponto. Vencidos em maior extensão os Conselheiros Renata da Silveira Bilhim (relatora), Alexandre Freitas Costa e Cynthia Elena de Campos, que davam provimento para reverter a glosa igualmente sobre as receitas com fim específico de exportação. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Frederico Schwochow de Miranda.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Carlos Frederico Schwochow de Miranda - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Renata da Silveira Bilhim, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), João José Schini Norbiato (suplente convocado), Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo conselheiro João José Schini Norbiato.

Relatório

Trata-se de **pedido de ressarcimento** de crédito presumido de IPI, nos termos da Lei nº 9.363/96, referentes aos períodos compreendidos entre o 1º trimestre de 2007 e o 3º trimestre de 2008, no valor de R\$ 997.425,16. Registre-se que os créditos pertenciam à pessoas jurídicas incorporadas, cabendo à incorporadora sua solicitação.

Em 30/09/2013, sobreveio **Despacho Decisório** de fl. 714, em que a Fiscalização, acolhendo os fundamentos do Parecer SEFIS nº 123/2013 (fls. 703 a 713), entendeu por não reconhecer o direito creditório do Contribuinte e não homologar as compensações vinculadas.

Em síntese, a Fiscalização apurou que *o contribuinte aproveitou na base de cálculo do crédito presumido valores de serviços de industrialização por encomenda, os quais não são aceitos quando é eleita a Lei nº 9.363/96 como regime e forma de apuração do crédito presumido, de aquisições não escrituradas nos livros fiscais, além de toda a suposta exportação ter sido efetuada através de empresas comerciais exportadoras sem observar os requisitos legais para serem consideradas como receita de exportação no cálculo do crédito presumido* (fl. 705).

Em **manifestação de inconformidade** o Contribuinte alega, em síntese:

(a) **quanto ao aproveitamento de créditos derivados de industrialização por encomenda:**

(i) aduz que a Lei nº 9.363/96 não veda a utilização de tais valores para a composição da base de cálculo do crédito;

(ii) que a Lei nº 10.276/01, que também dispõe sobre crédito presumido do IPI, no art. 1º, § 1º, inciso II, permitiu, expressamente, que fosse computado na base de cálculo do CR presumido os custos sobre industrialização por encomenda;

(iii) ainda, explica que o termo produto intermediário contido na Lei nº 9.363/96 já seria suficiente para possibilitar o crédito derivado de custos com industrialização por encomenda, que é o beneficiamento do produto com a aplicação de produtos intermediários para alterar e influenciar na produção da mercadoria a ser exportada. Portanto, segue a mesma lógica em relação à instituição do CR presumido de IPI.

(b) **quanto às receitas derivadas de exportação – fim específico de exportação e a efetiva exportação das mercadorias recebidas com tal fim:**

(i) sustenta que a Fiscalização glosou tais créditos porque entendeu que não existiu a venda a comercial exportadora com fim específico de exportação de acordo com a definição do art. 42, § 1º, do RIPI/02, aplicado subsidiariamente ao caso por força do art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363/96, já que esta não define tal conceito.

Contudo, aduz que referido art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363/96, aponta para a aplicação subsidiária do RIPI apenas para o caso de definição do conceito de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem. E, assim, entre tais conceitos não está o fim específico de exportação.

(ii) ademais, ressalta que referido dispositivo trata dos casos de saídas com suspensão do IPI. Por outro lado, o crédito presumido de IPI nada tem a ver com o imposto, propriamente dito. Trata, sim, de uma sistemática de devolução do PIS e da COFINS que incidiram nas etapas anteriores de circulação do produto.

(iii) defende que a LC 87/96, que trata do ICMS, trouxe definição mais abrangente do conceito de fim específico de exportação do que aquele da legislação do IPI, dentro do qual se enquadram as remessas feitas pelas empresas incorporadas.

(iv) informa que a Granitos Zucchi é empresa comercial preponderantemente exportadora, já que quase a totalidade das suas receitas (99%), notadamente no período fiscalizado, é derivada da exportação – junta aos autos as DIPJs do período de 2005 a 2008 e apresenta planilhas que contém as receitas de exportação e de mercado interno em cada um dos exercícios.

Tais documentos e dados comprovam que a totalidade dos produtos recebidos com fim específico de exportação foram efetivamente exportados.

(c) pede, por fim, o reconhecimento dos créditos com a homologação integral das compensações pleiteadas.

A **DRJ** julgou improcedente a manifestação de inconformidade e manteve o Despacho Decisório por entender que

(a) quanto às receitas de exportação:

(i) para as comerciais exportadoras a suspensão do IPI exige o fiel cumprimento dos requisitos do art. 39¹, da Lei nº 9.532/97, regulamentado pelo art. 42, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/2002), vigente na época dos fatos;

¹ 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.

(ii) e que o fato da Lei nº 9.363, de 1996, impor os conceitos de IPI para produção, matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem, não significa a impossibilidade da aplicação dessa definição na hipótese da apuração do crédito presumido do imposto. Destaca que a legislação do PIS e da COFINS também adotam tal conceito. Além disso, diz que o Decreto-lei nº 1.248/72 também descreve o mesmo conceito de ‘fim específico de exportação’ da legislação do IPI;

(iii) conclui que a passagem dos produtos por outros estabelecimentos intermediários descaracteriza a aquisição com fim específico de exportação.

(iv) explica que o conceito dado pela legislação do ICMS é diverso daquele da legislação do IPI, e não se aproveita ao caso analisado.

(b) quanto aos créditos de custos com industrialização por encomenda:

(i) argumenta que o cálculo do crédito presumido na forma original, da Lei nº 9.363/96, é feito apenas sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não comportando os créditos pretendidos pela Contribuinte.

(ii) alega que a MP nº 2.202/01, convertida na Lei nº 10.276/01, instituiu uma alternativa de cálculo para o crédito presumido do IPI, aplicável a partir do quarto trimestre de 2001. Nessa nova forma, a base de cálculo do crédito presumido inclui, além das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem constantes da BC na forma usual, os custos de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo.

(iii) assim, como a Contribuinte optou pela forma da Lei nº 9.363/96, não faz juízo a aludidos créditos.

A decisão recorrida possui a seguinte ementa, *in verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/09/2008

COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. Destarte, a passagem desses produtos por outros estabelecimentos intermediários, descaracteriza a aquisição com o fim específico de exportação.

CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO. OPÇÃO.

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

Manifestação de Inconformidade Improcedente
Direito Creditório Não Reconhecido

O Contribuinte foi intimado da decisão de primeira instância em 05/03/2015, conforme Aviso de Recebimento de fls. 895, apresentando o Recurso Voluntário na data de 01/04/2015, pugnando pelo provimento do recurso e com o reconhecimento do crédito pleiteado e a consequente homologação da compensação efetuada.

Em resumo, a Recorrente alega os mesmos argumentos deduzidos em sua manifestação de inconformidade, já relatados, destacando os seguintes: (i) que o que importa para conceituar o 'fim específico de exportação', diante de uma interpretação jurídica-sistemática, teleológica e constitucional da legislação tributária, é a de que as mercadorias tenham sido efetivamente exportadas, o que resta comprovado nos autos.; (ii) quanto aos créditos referentes aos custos com industrialização por encomenda, além de reiterar os argumentos da sua impugnação, a Recorrente colaciona jurisprudência do CARF e do STJ a fim de corroborar a sua tese. Pugna pelo provimento do recurso e pela homologação das compensações realizadas.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Renata da Silveira Bilhim, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do Recurso Voluntário, bem como o preenchimento dos requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Mérito

(a) das receitas com fim específico de exportação:

O cerne da questão trata de se estabelecer o conceito de 'fim específico de exportação' para fins de aproveitamento de créditos presumidos de IPI pela Recorrente (créditos obtidos pela empresas incorporadas) na forma do art. 1º e parágrafo único da Lei nº 9.363/96, *verbis*:

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.

A Contribuinte alega que a Fazenda não poderia ter se utilizado da definição do RIPI/02, vigente na época dos fatos geradores, porque o art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363/96, não aponta expressamente a utilização subsidiária do RIPI para tal conceituação. Confira:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

(grifou-se)

Além disso, defende que a LC 87/96, que trata do ICMS, trouxe definição mais abrangente do conceito de fim específico de exportação do que aquele da legislação do IPI, dentro do qual se enquadram as remessas feitas pelas empresas incorporadas. Informa, ainda, que a Recorrente (incorporadora) é empresa comercial preponderantemente exportadora, já que quase a totalidade das suas receitas (99%), notadamente no período fiscalizado, é derivada da exportação. Conclui que o que importa é que a mercadoria seja efetivamente exportada, o que ocorreu no caso dos autos.

Por outro lado, Fisco e DRJ entendem que para caracterizar a venda com fim específico de exportação deve-se observar os requisitos legais contidos na legislação do IPI vigente quando da ocorrência dos fatos geradores, qual seja o art. 39, da Lei nº 9.532/97, regulamentado pelo art. 42, § 1º, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02), *in verbis*:

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.

(grifou-se)

Ou seja, o Fisco considera que as mercadorias *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* (fl. 708). Segundo relato fiscal, verificou-se, com base nas notas fiscais apresentadas, que nestas vendas os produtos eram enviados para o estabelecimento do próprio adquirente, que não é recinto alfandegado (fl. 709).

A DRJ manteve o entendimento fiscal e destacou que a passagem dos produtos por outros estabelecimentos intermediários descaracteriza a aquisição com fim específico de exportação.

Vejamos:

O presente tópico se circunscreve a identificar o conceito de mercadoria adquirida com **‘fim específico de exportação’**. Portanto, antes de tudo, é necessário discorrer sobre os normativos legais que tratam sobre o tema.

O Decreto-Lei nº 1.248/72, como visto no tópico antecedente, trata das empresas comerciais exportadoras chamadas *trading companies*, e define em seu art. 1º, parágrafo único, o que significa o “fim específico de exportação”, conforme abaixo se transcreve:

Art. 1º - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

Parágrafo único. **Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:**

- a) **embarque de exportação** por conta e ordem da empresa comercial exportadora;
- b) **depósito em entreposto**, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

(grifou-se)

Por outro lado, o Regulamento do IPI (decreto nº 4.544/02), vigente na época da ocorrência dos fatos geradores, assim dispunha, *literis*:

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).

(grifou-se)

Desta forma, da leitura dos dispositivos acima transcritos entende-se que, **para que as operações sejam consideradas com fim específico de exportação**, as mercadorias ou produtos adquiridos devem ser remetidos diretamente do estabelecimento da pessoa jurídica para embarque de exportação ou para recinto alfandegado.

Passa-se, agora, à análise dos argumentos:

Primeiro, a contribuinte afirma que o Fisco não poderia ter tomado por empréstimo a definição do que é ‘fim específico de exportação’ do RIPI/02, porque o art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363/96, não dispõe, expressamente, a utilização subsidiária do RIPI para tal conceituação. Confira:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1o, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

(grifou-se)

Entendo, assim como a DRJ, que o fato da Lei nº 9.363/96 impor os conceitos de IPI para produção, matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem, não significa a impossibilidade da aplicação subsidiária do RIPI para o caso de definição do ‘fim específico de exportação’. Como visto acima, o Decreto-lei nº 1.248/72, que dispõe sobre o tratamento tributário das operações de compra de mercadorias no mercado interno, para o fim específico da exportação, também descreve o mesmo conceito de ‘fim específico de exportação’ da legislação do IPI, da mesma forma a legislação do PIS e da COFINS.

Desta forma, inicialmente, diante de uma interpretação literal dos dispositivos acima transcritos, no caso dos autos, não há aquisição com fim específico de exportação, uma vez que os requisitos da lei não teriam sido cumpridos.

Todavia, penso que não se mostra necessário o envio direto da mercadoria à embarque ou armazém alfandegado, podendo esta permanecer na Empresa Comercial Exportadora até ser exportada. O que importa é a efetiva exportação da mercadoria.

Destaco a Solução de Consulta nº 80 – Cosit, de 24 de janeiro de 2017, que tratou da definição do que seja ‘fim específico de exportação’, assim como respondeu à seguinte pergunta feita pela Consultante: para que as operações sejam consideradas com fim específico de exportação, as mercadorias necessitam ser remetidas diretamente para embarque de exportação ou para entreposto aduaneiro? Confira:

24. Já o art. 43, V e § 1º do RIPI, de 2010, não faz qualquer menção à espécie de ECE. Isso significa, portanto, que é aplicável quando os produtos forem adquiridos, quer pela trading company, quer pelas demais ECE, desde que sejam remetidos diretamente para embarque de exportação ou para qualquer outro local especificado na legislação, por conta e ordem da adquirente.

25. Portanto, respondendo à primeira e quarta perguntas, pela análise da legislação, podemos então concluir que para o gozo da isenção ou não-incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e ainda, da suspensão do IPI, é sempre exigida a comprovação do fim específico de exportação, a qual é feita pela pessoa jurídica que efetuou a venda a uma empresa exportadora, não fazendo distinção à espécie de ECE.

26. A comprovação de venda com o fim específico de exportação, também chamada exportação indireta, é feita mediante a apresentação de uma nota fiscal de venda emitida

pelo fornecedor (remetente), a título de remessa com fim específico de exportação, na qual conste como adquirente uma empresa comercial exportadora, e como destino das mercadorias, por conta e ordem da empresa adquirente, o local de embarque (porto, aeroporto, ponto de fronteira) ou o local de depósito extraordinário de entreposto aduaneiro de exportação.

27. Na sequência, a consulente quer saber em seus terceiros e sexto questionamentos, se, para efeito de isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, e ainda para imunidade do IPI, para que as operações sejam consideradas com fim específico de exportação, elas podem permanecer na empresa exportadora pelo prazo previsto na legislação ou devem ser remetidas diretamente para embarque de exportação ou entreposto aduaneiro.

28. O art.4º da Instrução Normativa RFB nº 1.152, de 2011, com redação dada pela IN RFB nº 1.462, de 2014, acima transcrito, estabelece que, para que as operações sejam consideradas com fim específico de exportação, as mercadorias ou produtos adquiridos devem ser remetidos diretamente do estabelecimento da pessoa jurídica para embarque de exportação ou para recinto alfandegado; ou ainda, no caso de trading companies, remetidos para depósito em entreposto sob regime aduaneiro extraordinário de exportação.

29. Ou seja, fica claro o significado de “fim específico de exportação”, condicionando os benefícios fiscais à remessa dos produtos com destino certo, tanto para a ECE em sentido estrito, quanto para a trading company.

(...)

31. Em vista disso, em resposta à terceira e sexta perguntas da consulente, temos que, para efeito de suspensão do IPI e da não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, para que as operações sejam consideradas com fim específico de exportação, as mercadorias ou produtos adquiridos devem ser remetidos diretamente do estabelecimento da pessoa jurídica para embarque de exportação ou para recinto alfandegado; ou ainda, no caso de trading companies, remetidos para depósito em entreposto sob regime aduaneiro extraordinário de exportação.

32. Entretanto, assim dispõe art. 9º da Lei nº 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.

33. Portanto, infere-se do dispositivo acima que é possível que as mercadorias permaneçam na ECE pelo prazo previsto na legislação, não havendo a necessidade apenas de serem encaminhadas diretamente para embarque de exportação ou recinto alfandegado.

(grifou-se)

Em que pesem as ponderações da referida orientação fiscal, **penso que o fim específico de exportação está diretamente relacionado à efetiva exportação das mercadorias, independente de prazos para tal**. Lembrando que as comerciais exportadoras tem por fim a intermediação, adquirindo mercadorias no mercado interno para serem exportadas, possibilitando às empresas produtoras a se beneficiarem da não incidência do IPI, diante da

remessa de produtos ao exterior (receitas de exportação), que por não poderem realiza-las de forma direta, utilizam-se de intermediários, chamados de comerciais exportadoras, caso da Recorrente (incorporadora e comercial exportadora).

Importa destacar, apesar de tratar especificamente sobre as contribuições sociais – v.g. PIS e COFINS, que o STF, em repercussão geral (RE 759.244/SP – tema 674, DJ 25/03/2020), analisou o alcance da imunidade do § 2º, do art. 149, da CF, fixando a seguinte tese: “**A norma imunizante contida no inciso I do §2º do art. 149² da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária**”.

Confira ementa do julgado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS EXPORTAÇÕES. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. EXPORTAÇÃO INDIRETA. TRADING COMPANIES. Art.22-A, Lei n.8.212/1991.

1. O melhor discernimento acerca do alcance da imunidade tributária nas exportações indiretas se realiza a partir da compreensão da natureza objetiva da imunidade, que está a indicar que imune não é o contribuinte, ‘mas sim o bem quando exportado’, portanto, irrelevante se promovida exportação direta ou indireta.

2. A imunidade tributária prevista no art.149, §2º, I, da Constituição, alcança a operação de exportação indireta realizada por trading companies , portanto, imune ao previsto no art.22-A, da Lei n.8.212/1991.

3. A jurisprudência deste STF (RE 627.815, Pleno, DJe1º/10/2013 e RE 606.107, DJE 25/11/2013, ambos rel. Min.Rosa Weber,) prestigia o fomento à exportação mediante uma série de desonerações tributárias que conduzem a conclusão da inconstitucionalidade dos §§1º e 2º, dos arts.245 da IN 3/2005 e 170 da IN 971/2009, haja vista que a restrição imposta pela Administração Tributária não ostenta guarida perante à linha jurisprudencial desta Suprema Corte em relação à imunidade tributária prevista no art.149, § 2º, I, da Constituição.

4. Fixação de tese de julgamento para os fins da sistemática da repercussão geral: “A norma imunizante contida no inciso I do §2º do art.149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária.”

5. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

Desta forma, visando prestigiar ainda mais as exportações, no caso das contribuições sociais, entendo que estamos a tratar as receitas indiretas decorrentes de exportação não mais como mera isenção, na forma da legislação de regência, mas como uma verdadeira imunidade, tal qual decidido na Repercussão Geral.

² Art. 149.

(...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

Tal raciocínio se amolda perfeitamente ao caso do crédito presumido de IPI³, tendo em vista tratar de temática idêntica, além de dar tratamento isonômico ao conceito.

Inclusive tal posicionamento também está em sintonia com a definição dada pela Lei Kandir⁴, no caso do ICMS, como destacado pela Recorrente, o que corrobora o meu entendimento.

Com efeito, visando a esse fim de prestigiar as exportações, entendo que é admissível a permanência de mercadorias destinadas à exportação nas dependências da ECE ou mesmo nas de terceiros dependências de terceiros, ainda que não diretamente encaminhadas para embarque ou recinto alfandegado, **nos casos em que se efetivou a exportação para o exterior**. Tal circunstância, a meu ver, **não desnatura o fim específico de exportação, desde que as mercadorias sejam, de fato, exportadas**.

Em regra, a comprovação de venda com o fim específico de exportação (exportação indireta) se dá mediante a apresentação de nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor (produtor/remetente), a título de remessa com fim específico de exportação, na qual conste como adquirente uma empresa comercial exportadora. **Esse fato é incontroverso, uma vez que a Fiscalização considera que existiu a venda a comercial exportadora (fl. 707), a divergência é que se afastou o fim específico de exportação porque os requisitos legais não teriam sido implementados**.

Ademais, **a Recorrente por meio da apresentação das DIPJs, não contraditadas pela Fazenda, demonstrou que 99% da receita da Contribuinte (comercial exportadora), no período analisado, advém de exportações, o que me faz crer que existiu a efetiva exportação**.

Portanto, com razão a Recorrente.

³ Art. 153.(...)

IV - produtos industrializados;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

(...)

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

⁴ Art. 3º. O imposto não incide sobre:

(...)

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços; (Vide Lei Complementar nº 102, de 2000)

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

(b) dos créditos derivados dos custos com a industrialização por encomenda:

Quanto ao aproveitamento de créditos derivados de despesas com industrialização por encomenda, a Contribuinte argumenta que a Lei nº 9.363/96 não veda a utilização de tais valores para a composição da base de cálculo do crédito. Nada obstante, aduz que a Lei nº 10.276/01, que também dispõe sobre crédito presumido do IPI, no art. 1º, § 1º, inciso II, permitiu, expressamente, que fosse computado na base de cálculo do CR presumido os custos sobre industrialização por encomenda.

Por outro lado, Fisco e DRJ entendem que a sistemática de apuração de crédito presumido de IPI introduzida pela conversão da MP nº 2.202/01, convertida na Lei nº 10.276/01 é opcional ao contribuinte e se houve a escolha pela sistemática de apuração de créditos tratada na Lei nº 9.363/96, não pode o Contribuinte se aproveitar dos custos dos valores da prestação de serviços decorrentes de industrialização por encomenda.

Com razão a Recorrente.

De acordo com o disposto no art. 1º⁵, da Lei 9.363/96, o benefício fiscal de ressarcimento de crédito presumido do IPI é relativo ao crédito decorrente da aquisição de mercadorias que são integradas no processo de produção de produto final destinado à exportação. Portanto, **entendo que inexistente óbice legal** à concessão de tal crédito pelo fato do produtor/exportador ter encomendado a outra empresa o beneficiamento de insumos para, posteriormente, receber o produto já industrializado e o exportar.

Explico:

Imaginem duas situações: a primeira, em que a matéria-prima sai do estabelecimento vendedor já definitivamente acabado e pronto para aplicação no processo produtivo do adquirente, ou seja, quando nela já se encontra aplicado aquele serviço que, se assim não fosse, o adquirente teria de encomendar a um terceiro a sua realização para o posterior emprego no seu processo produtivo. Neste caso, não se questiona que todo o valor do custo de aquisição da matéria-prima gera o direito ao crédito pleiteado.

Pense, agora, uma segunda hipótese, em que a matéria-prima é adquirida do estabelecimento vendedor sem que nele tenha sido aplicado o serviço que se afigura necessário à sua utilização no processo produtivo do adquirente, que, por isso mesmo, o encomenda a um terceiro. Embora o gasto assim despendido seja incorporado ao custo da matéria-prima, Fisco e DRJ entenderam inexistir previsão na Lei nº 9.363/96 para o compute de tais despesas na base de cálculo do crédito presumido de IPI, o que somente poderia ser aferido caso o contribuinte tivesse optado pela apuração do CR de acordo com a Lei nº 10.276/01.

⁵ 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.

Discordo da Fiscalização e da DRJ, penso que a Lei nº 9.363/96 autoriza o direito ao crédito sobre todas as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo. Portanto, não existindo óbice legal, entendemos que todos os gastos empregados na matéria-prima a fim de permitir a sua utilização no processo industrial devem ser a ela incorporados, ainda que só empregados, por encomenda, por um terceiro, de modo que devem ser considerados na determinação do crédito presumido de IPI pela Recorrente.

Inclusive, o STJ, por suas duas turmas que julgam matéria tributária, já se pronunciou sobre esse tema. Destaco o julgamento do Resp. nº 1474353/, da lavra do Min. Relator Mauro Campbell Marques, publicado em 01/05/2015, em que ficou decidido que o estabelecimento comercial que adquire insumos e os repassa a terceiros para beneficiá-los, por encomenda, para posteriormente exportar os produtos, faz jus ao crédito presumido do IPI. Confira ementa do julgado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 1º, DA LEI N. 9.363/96. BASE DE CÁLCULO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. SÚMULA N. 83/STJ. CREDITAMENTO. RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA. CORREÇÃO MONETÁRIA. SÚMULA 411/STJ. TERMO INICIAL. (...)

3. Ao analisar o artigo 1º da Lei 9.363/96, ambas as Turmas de Direito Tributário deste STJ consideraram que o benefício fiscal consistente no crédito presumido do IPI é calculado com base nos custos decorrentes da aquisição dos insumos utilizados no processo de produção da mercadoria final destinada à exportação, não havendo restrição à concessão do crédito pelo fato de o beneficiamento do insumo ter sido efetuado por terceira empresa, por meio de encomenda.

Precedentes: AgRg no REsp 1314891 / RS, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 08.05.2014; REsp 752.888 / RS, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 15.09.2009; AgRg no REsp 1082770/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 3.11.2009.

4. Segundo a jurisprudência consolidada no recurso representativo da controvérsia REsp.nº 1.035.847 - RS, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 24.6.2009 e no enunciado n. 411, da Súmula do STJ: "É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco".

5. Em que pese o julgamento do Recurso Representativo da Controvérsia REsp. n. 1.138.206/RS (Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 9.8.2010), onde se definiu que o art. 24 da Lei 11.457/2007 se aplica também para os feitos inaugurados antes de sua vigência, o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias para o fim do procedimento de ressarcimento não pode ser confundido com o termo inicial da correção monetária e juros SELIC. "Quanto ao termo inicial da correção monetária, este deve ser coincidente com o termo inicial da mora. Usualmente, tenho conferido o direito à correção monetária a partir da data em que os créditos poderiam ter sido aproveitados e não o foram em virtude da ilegalidade perpetrada pelo Fisco. Nesses casos, o termo inicial se dá com o protocolo dos pedidos administrativos de ressarcimento" (EAg nº 1.220.942/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 10.04.2013).

6. Mudança de posicionamento em relação ao REsp. nº 1.314.086 – RS (Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 02.10.2012), onde afirmei que o Fisco deve ser considerado em mora (resistência ilegítima) somente a partir do término do prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias contado da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento, sendo aí o termo inicial da correção monetária (juros SELIC).

7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.
(grifou-se)

Portanto, entendo que assiste razão à Recorrente.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Redator designado.

Com a devida vênia, divirjo da ilustre Relatora.

A discussão se limita ao descumprimento, pela recorrente, do que prescreve a legislação para fruição do crédito presumido do IPI, em especial do parágrafo único do art. 1º da Lei nº 9.363/96, c/c o § 2º do art. 39 da Lei nº 9.532/97.

De fato, o cerne da questão trata de se estabelecer o conceito de “fim específico de exportação” para o aproveitamento de créditos presumidos de IPI, sendo esta a condição estabelecida na legislação para os casos de exportação indireta, *in verbis*:

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.

Sendo assim, faz-se necessário buscar o que o legislador entende como “fim específico de exportação”. Nesse sentido, a resposta é encontrada em dois dispositivos legais: (1) no § 2º do art. 39 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e (2) no parágrafo único do art. 1º do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, abaixo colacionados:

Lei nº 9.532, de 10 de dezembro 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.

Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972

Art.1º - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:

- a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;
- b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

Portanto, no caso de vendas para comercial exportadora, é indispensável, para o aproveitamento de créditos presumidos de IPI, que as mercadorias sejam remetidas diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, de forma a permitir o devido controle aduaneiro pela Secretaria da Receita Federal.

Ou seja, para caracterizar a venda com “fim específico de exportação” deve-se observar os requisitos legais contidos na legislação do IPI vigente quando da ocorrência dos fatos geradores, qual seja o § 2º do art. 39 da Lei nº 9.532/97, regulamentado pelo § 1º do art. 42 do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02).

Importante salientar ainda que qualquer incentivo ou benefício fiscal deve estar sujeito à 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 dos dispositivos legais mencionados (art. 1º, parágrafo único, da Lei nº 9.363/96, c/c o art. 39, § 2º, da Lei nº 9.532/97).

Assim, o fato dos produtos eventualmente terem sido efetivamente exportados a “posteriori”, como pretendeu demonstrar a interessada, não altera o descumprimento dos requisitos legais para usufruir do benefício do crédito presumido de IPI. Em se verificando tal descumprimento, procede a glosa efetuada pela fiscalização.

Desatendido, assim, o pressuposto da finalidade específica de exportação.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Frederico Schwochow de Miranda

Fl. 16 do Acórdão n.º 3402-009.953 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13770.000989/2010-62