



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.001001/2010-95
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-010.561 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de junho de 2023
Recorrente ZUCCHI TRADING LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

NULIDADE, ERRO DA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INEXISTÊNCIA.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

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

Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Luis Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Cynthia Elena de Campos, Alexandre Freitas Costa e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausentes a conselheira Renata da Silveira Bilhim, o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares e o conselheiro Carlos Frederico Schwochow de Miranda.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 09-48.329, proferido pela 3ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Juiz de Fora/MG que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, não reconhecendo o crédito presumido de IPI previsto na Lei nº 9.363, de 1996, objeto da DCOMP nº 07788.42597.300408.1.3.01-7241, à qual foram vinculadas novas Declarações de Compensação.

Conforme relatório da Resolução nº 3402-003.138, nos termos do Parecer Sefis nº 58/2010, a Delegacia da Receita em Vitória, através do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 07.2.01.00-2009-02448-4, originalmente instaurado para análise de PER/DCOMP apresentados pelo sujeito passivo, identificou a improcedência dos créditos apurados, o que ensejou a efetuação da glosa e a consequente não homologação das compensações vinculadas.

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

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. DEFINIÇÃO LEGAL.

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

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

No caso de industrialização encomendada a outra empresa, de produtos intermediários (ou seja, de produtos que sofrerão ainda algum processo de industrialização no estabelecimento encomendante), com remessa de todos os insumos pelo encomendante (produtor exportador), o valor a ser considerado

para efeito do cálculo do crédito presumido com base na Lei nº 9.363, de 1996, é o valor dos insumos remetidos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

NULIDADE. FALTA DE MOTIVO/MOTIVAÇÃO INFIRMADA. VALIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO

Uma vez comprovados o motivo do procedimento fiscal e a motivação do Parecer Fiscal e, por decorrência, a motivação do Despacho Decisório, amparados em descrição minuciosa dos fatos e justificados por farta base legal, não se justifica a pretensão de nulidade do ato decisório.

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

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

PERÍCIA. DILIGÊNCIA.

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

MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

É definitiva na instância administrativa a matéria não objetivamente contestada pelo contribuinte.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A Contribuinte foi intimada da decisão de primeira instância em data de 23/01/2014, apresentando Recurso Voluntário em 21/02/2014, o que fez com os seguintes argumentos:

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

Inicialmente, este Colegiado resolveu por converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos da proposta do ilustre Conselheiro Relator Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, proferida da seguinte forma:

Nestes termos, VOTO por converter o julgamento do recurso em diligência para que a Unidade de Origem providencie a juntada nestes autos do conteúdo produzido na resolução relativa ao Processo nº 15586.001016/2010-53, qual seja:

- a) Intime a recorrente para apresentação de documentos que comprovem o registro da incorporação e consequente extinção da Pessoa Jurídica, inclusive ata da assembleia que aprovou o evento societário;
- b) Intime a recorrente para juntar outros documentos necessários que comprovem a efetiva comunicação ao Fisco da extinção da Pessoa Jurídica e solicitação de baixa do CNPJ;
- c) Junte aos autos telas, extratos e outros documentos que demonstrem a situação cadastral da recorrente à época da autuação, destacando ter ocorrido (ou não) a informação pelo sujeito passivo da extinção da Pessoa Jurídica, em momento anterior ao Despacho Decisório, nos termos da legislação então vigente;
- d) Além documentos juntados em virtude do disposto no item “c”, deverá ser anexado tela com o histórico integral do CNPJ (05.364.944/0001-61) constante na base de dados da Receita Federal do Brasil.

Em cumprimento à diligência, a Unidade Preparadora apresentou as Informações Fiscais de fls. 670-681, com intimação da Recorrente às fls. 682, sem manifestação sobre as conclusões do ilustre Auditor Fiscal.

Considerando que o Relator anterior não mais integra este Colegiados, os autos foram encaminhados para novo sorteio através do Despacho de e-fls. 685.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Na forma já analisada através da Resolução nº 3402-003.138, o Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Preliminarmente

Preliminarmente, a defesa arguiu a nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo. Para tanto, com fulcro no art. 142 do Código Tributário Nacional e art. 74 da Lei nº 9.430/96, argumentou ter ocorrido a intimação de sociedade já

extinta, tendo em vista a incorporação da “Zucchi Trading LTDA” pela “Granito Zucchi LTDA” em agosto de 2008, data anterior à ciência do Parecer Sefis e Despacho Decisório, em 13/10/2010.

Diante da dúvida suscitada, inicialmente, o julgamento do recurso foi convertido em diligência, nos termos da proposta do ilustre Conselheiro Relator Sérgio Rennan do Nascimento Almeida, proferida da seguinte forma:

Nestes termos, VOTO por converter o julgamento do recurso em diligência para que a Unidade de Origem providencie a juntada nestes autos do conteúdo produzido na resolução relativa ao Processo nº 15586.001016/2010-53, qual seja:

- e) Intime a recorrente para apresentação de documentos que comprovem o registro da incorporação e consequente extinção da Pessoa Jurídica, inclusive ata da assembleia que aprovou o evento societário;
- f) Intime a recorrente para juntar outros documentos necessários que comprovem a efetiva comunicação ao Fisco da extinção da Pessoa Jurídica e solicitação de baixa do CNPJ;
- g) Junte aos autos telas, extratos e outros documentos que demonstrem a situação cadastral da recorrente à época da autuação, destacando ter ocorrido (ou não) a informação pelo sujeito passivo da extinção da Pessoa Jurídica, em momento anterior ao Despacho Decisório, nos termos da legislação então vigente;
- h) Além documentos juntados em virtude do disposto no item “c”, deverá ser anexado tela com o histórico integral do CNPJ (05.364.944/0001-61) constante na base de dados da Receita Federal do Brasil.

Em cumprimento à diligência, a Unidade Preparadora intimou a Contribuinte através do Termo de Início de Diligência Fiscal a apresentar os documentos constantes dos itens “a” e “b” da Resolução. A Contribuinte respondeu aos termos da intimação com a juntada dos documentos relacionados na Informação Fiscal, porém sem anexar o DBE de sua baixa pela incorporação.

Como até aquela data nada constava no CNPJ sobre a baixa da empresa por incorporação e que ela foi considerada inapta por omissão de declaração, sendo que se tivesse sido baixada não haveria a obrigatoriedade de apresentação de declarações posterior a data da baixa, confirmou a Fiscalização que nunca houve a apresentação do documento base de entrada para solicitação de baixa do CNPJ da empresa.

Assim concluiu a Unidade Preparadora:

11. Por outro lado, não há na legislação qualquer menção de que a entrega da DIPJ informando evento de Incorporação supra a necessidade de prestação de informação sobre a baixa do CNPJ através da apresentação do DBE. Na verdade, a apresentação da DIPJ tem como único objetivo prestar informação para levantamento de tributação devida até a data da incorporação, não sendo exigido nem mesmo a apresentação de qualquer comprovação deste evento.

12. O CNPJ é a fonte de informação da situação cadastral do contribuinte para a fiscalização. Além disto, é importante destacar também que durante toda o procedimento de fiscalização as intimações eram direcionadas à empresa incorporada e, apesar disto, o contribuinte não fez qualquer ressalva sobre o evento de incorporação. Ao contrário, em todas as suas respostas ele se identificava como Zucchi Trading Ltda,

como se observa às fls. 5 a 7 e 11. Pior do que isto, em sua impugnação à autuação apresentou procuração lavrada em 12/07/2010, na qual Zucchi Trading Ltda, que estaria baixada deste 2008, confere poderes a advogados para a representar junto à Receita Federal, fls. 556.

Reitero que a Recorrente foi intimada de tais conclusões, porém não apresentou manifestação.

Diante do resultado da diligência, passo à análise dos argumentos preliminares da defesa.

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

Este Conselho Administrativo por tempos discutiu situações análogas, ora afastando a nulidade por entender pela inexistência de prejuízo ao direito de defesa¹, já que foi possível cientificar os interessados do lançamento, com o regular trâmite do processo administrativo, ora reconhecendo a nulidade da autuação², sendo então o tema objeto da Súmula CARF nº 112 abaixo transcrita:

“Súmula CARF nº 112

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

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

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

A apreciação de crédito em muito se diferencia do lançamento de ofício realizado pelo Fisco, não compartilhando os institutos muitos de seus fundamentos e normas de regência. Este Conselho Administrativo já destacou em outros momentos, inclusive em texto sumulado³, a

¹ Acórdão nº 9101-003.744;

Sessão de 12 de setembro de 2018

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

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

² Acórdão nº 9101-004.527

Sessão de 7 de novembro de 2019

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

Segundo a Súmula CARF 112: "É nulo, por erro na identificação do sujeito passivo, o lançamento formalizado contra pessoa jurídica extinta por liquidação voluntária ocorrida e comunicada ao Fisco Federal antes da lavratura do auto de infração.

³ Súmula CARF nº 159

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

diferença entre lançamento e glosa de crédito, destacando não ser necessária a realização do lançamento em glosa de ressarcimento (no caso sumulado, de PIS e Cofins).

Apesar dos precedentes⁴ via de regra serem voltados a discussões relativas à decadência decorrente da inaplicabilidade do art. 150, §4º e 173 do CTN, entendo que a diferenciação dos institutos também possui aplicação no caso em tela, também em virtude de inaplicabilidade de dispositivo do CTN, no caso, o art. 142:

“Seção I

Lançamento

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

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

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

I – a **qualificação do autuado**;”

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

Em entendimento semelhante defendeu a Conselheira Larissa Nunes Girard:

“Acórdão nº 3002-000.995

Sessão de 21 de janeiro de 2020

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

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

Não incorre em nulidade por cerceamento do direito de defesa o despacho decisório que possua elementos suficientes para a identificação dos motivos que determinaram o

⁴ Acórdãos nºs 3002-000.890, 1402-002.776 e:

Acórdão nº 3301-003.626

Sessão de 23 de maio de 2017

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

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

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

[...]"

reconhecimento parcial do direito creditório, sobretudo quando esses elementos têm exclusivamente por base as informações prestadas pelo próprio contribuintes.

[...]

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

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

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

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

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Pois bem, inexistindo violação de requisito essencial de ato administrativo, desobediência a dispositivo legal (inclusive Lei nº 9.430/96), atuação de autoridade incompetente e, **principalmente**, ante a inexistência de prejuízo ao direito de defesa, não há que se falar em nulidade da decisão.

Como se nota dos autos, mesmo alegando a extinção da pessoa jurídica em agosto de 2008, consta em junho de 2010 resposta à intimação assinada pela “Zucchi Trading Ltda”, atuando plenamente como empresa em atividade (fl. 20):

Ao
Ministério da Fazenda
Secretaria da Receita Federal

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

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

Sem mais,

Nos colocamos à inteira disposição para maiores esclarecimentos

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


ZUCCHI TRADING LTDA
CNPJ 05.364.944/0001-61

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

“Código Civil

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

Mais ainda.

Como observado nas Informações Fiscais, a legislação vigente à época determinava que a baixa de inscrição no CNPJ deveria ser feita até o quinto dia útil do segundo mês subsequente à ocorrência do evento de incorporação, observando o disposto no art. 8º, dentre os quais a apresentação de DBE (Documento Base de Entrada), pela remessa, por via postal, pela entrega direta ou por outro meio aprovado pela RFB, à unidade cadastradora de jurisdição do estabelecimento, do DBE e de cópia autenticada do ato extintivo da entidade, devidamente registrado no órgão competente.

Todavia, a Contribuinte, ao responder a intimação da fiscalização, não apresentou a comprovação da apresentação do DBE de sua baixa pela incorporação. Com isso, diante da inexistência da informação de baixa do CNPJ no DBE, bem como o fato de ser considerada inapta por omissão de declaração, sendo que se tivesse sido baixada não haveria a obrigatoriedade de apresentação de declarações posterior a data da baixa, corretamente concluiu a Unidade Preparadora que nunca houve a apresentação do documento base de entrada para solicitação de baixa do CNPJ da empresa.

Outrossim, cumpre igualmente observar que consta nos autos como “prova” da extinção da sociedade em momento anterior à emissão do Despacho Decisório somente cópia da DIPJ “evento especial” com informação da incorporação em agosto de 2008. Demais

documentos de prova, como a ata da sessão que aprovou a incorporação ou documento que prove a prática de atos cadastrais junto à Receita Federal, não foram juntados aos autos.

Portanto, seja pela ausência de comprovação das informações acerca da extinção da sociedade em momento anterior à emissão do Despacho Decisório, seja pelas demais razões acima mencionadas e, ainda, seja por tratar-se o nome empresarial constante no Parecer SEFIS mera incorreção, incidindo o art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972⁵, voto por afastar a preliminar de nulidade invocada pela defesa.

3. Mérito

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

Como se nota do Parecer Sefis nº 58/2010, a Delegacia da Receita Federal do Brasil verificou que foi escriturado crédito presumido indevido decorrente de vendas com fim específico de exportação que não cumpriam os requisitos legais estabelecidos, bem como desconto de créditos relativos a custos com industrialização por encomenda.

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

Segundo o § 1º do art. 42 do RIPI/2002, consideram-se adquiridos com fim específico de exportação os produtos **remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.**

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

Veja que ao determinar que os produtos sejam remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, o regulamento garante que haverá **controle da efetiva exportação destes produtos pela Receita Federal, uma vez que caso fosse permitido o envio para um local sem controle alfandegado não haveria como certificar que o produto exportado pela comercial exportadora fossem os que haviam sido vendidos pelo industrial ou equiparado.**

Tomemos como exemplo o caso em concreto da empresa fiscalizada que comercializa granito. Este material é identificado simplesmente por seu nome comercial que é utilizado por diversas empresas. Desta forma, como garantir que um granito com denominação vulgar seja aquele que foi adquirido da fiscalizada, já que diversas outras

⁵ Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

empresas vendem o mesmo material com a mesma denominação e é comum que a própria empresa comercial exportadora fabrique o mesmo produto ou adquira de outras empresas o mesmo produto? Assim sendo, o envio para um local com controle alfandegado é essencial para garantir a fiscalização do processo de exportação do produto.

No presente trabalho, verificamos, com base nas notas fiscais apresentadas e informação prestada pelo contribuinte, que nestas vendas os produtos eram enviados para o estabelecimento do próprio adquirente, que não é recinto alfandegado.

[...]

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

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

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

“Lei nº 9.532, de 1997:

Art. 39. Poderão sair do estabelecimento industrial, **com suspensão do IPI**, os produtos destinados à exportação quando:

I – **adquiridos por empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação**

II – remetidos a recintos alfandegados ou a outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação.

[...]

§ 2º **Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.**

§ 3º A empresa comercial exportadora fica obrigada ao pagamento do IPI que deixou de ser pago na saída dos produtos do estabelecimento industrial, nas seguintes hipóteses:

- a) transcorridos 180 dias da data da emissão da nota fiscal de venda pelo estabelecimento industrial, não houver sido efetivada a exportação;
- b) os produtos forem revendidos no mercado interno;
- c) ocorrer a destruição, o furto ou roubo dos produtos.”

“Decreto nº 4.544, de 2002:

Art. 42. Poderão sair com suspensão do imposto:

[...]

V - os produtos, destinados à exportação, que saiam do estabelecimento industrial para (Lei nº 9.532, de 1997, art. 39):

a) empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação nos termos do parágrafo único deste artigo (Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, inciso I);

b) recintos alfandegados (Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, inciso II); ou

c) outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação (Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, inciso II);”

“Lei nº 9.363, de 1996:

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a **crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados**, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Parágrafo único. **O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.**”

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

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

De antemão, necessário ressaltar que o litígio ora em tela limita-se ao requisito “ii”, não sendo relevante inclusive discussões a respeito da Empresa Comercial Exportadora se “trading” ou “não trading”⁶.

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

⁶ Em síntese, não são identificadas diferenças tributárias relevantes entre as duas espécies empresariais. O extinto MDIC inclusive em seu site, apontava a inexistência de diferenças tributárias. Em consulta ao Decreto nº 1.248/1972, que regula as trading companies, é prevista a possibilidade de depósito em entreposto, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, hipótese não descrita na lei geral, portanto inaplicável às ECE comuns.

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

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

Não merece acolhida o argumento pela aplicação da Lei Kandir, voltada ao ICMS, para o caso concreto, quando o próprio Regulamento do IPI e a Lei nº 9.532/1997⁷, que tratam especificamente do Imposto sobre Produtos Industrializados, já definiram o que se entende por “venda com fim específico de exportação”, sendo exigida a remessa **direta** dos produtos para embarque de exportação ou para recinto alfandegado.

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

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

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

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

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

⁷ 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.

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

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

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

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

Ocorre que, ao que pese o argumento da defesa, de que foi comprovada a efetiva exportação das mercadorias, trazendo aos autos Notas Fiscais, Memorando de Exportação, DIPJ e respectivas planilhas, é possível verificar no “Demonstrativo dos Memorandos de Exportação”, que somente parte das vendas realizadas para a ECE foram comprovadas como efetivamente exportadas, restando grande parte da receita de exportação sem um memorando correspondente.

Ou seja, não obstante a controvérsia sobre os requisitos legais estabelecidos na Lei nº 9.532/97, o fato é que, no presente caso, parte das operações não restaram comprovadas pelo contribuinte como destinadas ao exterior, motivo pelo qual não cabe o reconhecimento dos créditos pleiteados.

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

Este Conselho Administrativo, em sede de uniformização de jurisprudência, vem consolidando entendimento pela impossibilidade de apuração de crédito presumido em relação aos custos com industrialização por encomenda, visto que não se enquadram na base de cálculo expressamente prevista na Lei nº 9.363, de 1996.

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

“Acórdão nº 9303-011.487

Sessão de 15 de junho de 2021

Relator: Rodrigo da Costa Pôssas

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

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

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

“Acórdão nº 9303-011.273

Sessão de 17 de março de 2021

Relator: Luiz Eduardo de Oliveira Santos

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

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

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

“Lei nº 9.363/96

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

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

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

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

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

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

No caso em análise, **não sendo o contribuinte optante pelo regime alternativo da Lei nº 10.276, de 2001**, resta vedada a possibilidade de apuração de crédito presumido relativo aos custos da industrialização por encomenda, motivo pelo qual deve ser afastado o argumento da defesa.

4. Dispositivo

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

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos