



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

**Processo n°** 15586.001456/2010-19  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-005.642 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de julho de 2018  
**Matéria** Imposto sobre Produtos Industrializados.  
**Recorrente** GRANITO ZUCCHI LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Ano-calendário: 2010

IPI. SUSPENSÃO. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO PRODUTOR COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

Poderão sair com suspensão do imposto os produtos, destinados à exportação, que saiam do estabelecimento industrial para empresas comerciais exportadoras, com o 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 exportador

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros José Renato Pereira de Deus e Diego Weis Jr que davam-lhe provimento parcial para reconhecer o fim específico quanto às notas fiscais vinculadas aos Memorandos de Exportação explicitadas no relatório fiscal do Auto de Infração e o Conselheiro Raphael Madeira Abad que dava-lhe provimento integral. Designado o Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad - Relator.

(assinado digitalmente)

Fenelon Moscoso de Almeida - Redator designado.

Participaram do julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Derouledé (Presidente), Fenelon Moscoso de Almeida, Walker Araujo, Vinicius Guimarães (Suplente Convocado), Jose Renato Pereira de Deus Paulo, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior e Raphael Madeira Abad.

## Relatório

Sinteticamente, trata-se de lançamento tributário e auto de infração lavrados em razão da Recorrente haver dado saída a mercadorias com o "Fim específico de Exportação", e por esta razão gozado do benefício tributário da suspensão do IPI, sem que, contudo, houvesse cumprido os requisitos legalmente exigidos para tanto.

Isto porque a legislação admite a saída de bens com a suspensão do IPI, mas condiciona tal benefício à saída do bem diretamente para (i) o estabelecimento industrial para embarque de exportação ou (ii) para recintos alfandegados por conta e ordem de empresa comercial exportadora.

A Recorrente, no entanto, descumpriu as formalidades legais, contudo demonstrou que os bens foram efetivamente exportados, merecendo transcrição o Relatório da DRJ, acostado às fls. 501, por ter retratado os fatos com precisão merece transcrição.

*Trata-se de impugnação de lançamento (e-fls. 419 a 445) apresentada em 29 de novembro de 2010 contra auto de infração de IPI (e-fls. 384 a 396), relativo aos períodos de novembro de 2005 a março de 2006, maio e setembro a dezembro de 2006 e lavrado em 1º de novembro de 2010.*

*Segundo o relatório que acompanhou o auto de infração (e-fls. 375 a 378), foram apuradas as seguintes irregularidades:*

*- Foram identificadas operações de exportações indiretas (para empresas comerciais-exportadoras);*

*- Nesses casos, a legislação permite a saída com suspensão do IPI (Ripi/2002, art. 42, V, "a", § 1º), desde que seja efetuada diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora;*

*- No caso concreto, a empresa comercializou granito, produto identificado apenas pelo nome comercial, dando saída ao*

*produto diretamente para o estabelecimento adquirente, de empresa coligada, que futuramente veio a incorporá-la;*

*- Foram apresentados (mas não para todas as notas fiscais) apenas memorandos de exportação, documentos previstos no Convênio ICMS n. 107, de 2001, para comprovar a exportação efetiva das mercadorias, não havendo previsão, na legislação do IPI, deste tipo de documento;*

*- “Segundo o inciso VII do art. 25 do RIPI/2002 a empresa comercial exportadora será obrigada ao pagamento do imposto como contribuinte em relação ao imposto que deixou de ser pago, na saída do estabelecimento industrial, referente aos produtos por ela adquiridos com fim específico de exportação nas hipóteses em que não houver a exportação nos termos do disposto nas alíneas desse mesmo artigo.”*

*- Ademais, adquirente não cumpriu, em vários casos, o prazo de 180 dias para exportação (fls. 360 a 373);~*

*- “A partir de tudo o que acima foi exposto, verificamos que as suposta vendas feitas as empresas comerciais exportadoras não se revestiam das formalidades normativas para poderem usufruir da saída com suspensão de IPI que autoriza o art. 42, V, “a”, e que não há que se falar em crédito presumido já que não foram aceitos os valores de exportações indiretas, o que nos levou a lavratura deste auto de infração para cobrança dos valores não lançados nestas vendas e a glosa dos créditos presumidos referentes ao 10 trim/2006 e ao 40 trim/2005, escriturado em maio e outubro de 2006, respectivamente.”*

*Em sua impugnação, a Interessada alegou o seguinte:*

*- Que a impugnação foi tempestiva;*

*- Que a exigibilidade do crédito tributário foi suspensa;*

*- Que teria havido “gritantes irregularidades” nas prorrogações, que teriam ocorrido sem a emissão de MPF complementares, devidamente assinados pelo Delegado da Receita Federal do Brasil e com ciência ao contribuinte;*

*- Que teria havido “gritante” erro na interpretação das disposições legais a respeito da matéria do auto de infração;*

*- Que a disposição legal dada como infringida direita respeito somente aos casos “em que a empresa industrial procede A exportação por meio de uma empresa comercial exportadora que não processe o despacho aduaneiro de exportação, o que não reflete o caso em tela”;*

*- Que se aplicaria ao caso o disposto no art. 42, V, “c”, do Ripi/2002, pois o despacho aduaneiro de exportação ocorreria no próprio estabelecimento da empresa adquirente;*

*- Que tal procedimento teria respaldo na IN SRF n. 28, de 27 de abril de 1994, arts. 10 e 11, III.*

*Acrescentou que seriam indubitáveis as exportações realizadas e que a premissa adotada pela Fiscalização, de que o não envio direto das mercadorias a exportação ou a recinto alfandegado implicaria o não atendimento da legislação, seria ultrapassada. Ademais, tal entendimento não atenderia “em nada a finalidade de todo o restante do ordenamento jurídico brasileiro, ou seja, vai de encontro frontal e colidente com princípios e normas de mais alta hierarquia, como, por exemplo, aquelas advindas de nossa Constituição Federal.”*

*Citou ementa de acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região que considerou ilegal a IN SRF n. 03, de 2005, art. 245, § 2º.*

*Na sequência, tratou dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, citando opinião da doutrina.*

*Por fim, contestou a multa de ofício aplicada, alegando que se aplicaria ao caso a multa do art. 61, § 2º, da Lei n. 9.430, de 1996, à vista do disposto no art. 39, § 5º, “b”, da Lei n. 9.532, de 1997. Além disso, citou decisões do Supremo Tribunal Federal que trataram da multa de ofício e requereu o direito de produzir provas.*

*É o relatório.”*

A Impugnação foi julgada improcedente pela DRJ, sob o entendimento de que não se considera venda com “fim específico de exportação” a que seja efetuada a empresa comercial exportadora, sem a remessa direta à exportação ou à depósito alfandegado, bem como que o despacho de exportação realizado no estabelecimento da empresa exportadora, por depender de autorização da Receita Federal (fato futuro e incerto), não é compatível com a venda com o “fim específico de exportação”. Por esta razão classificou a operação como suspensão irregular, hipótese que implica a responsabilidade da empresa vendedora, com aplicação de multa de ofício.

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário por meio do qual insurge-se contra a decisão da DRJ sob o argumento de que apesar de confessamente não haver seguido as regras específicas constantes no artigo 42 do RIPI/2002, a Recorrente vendeu os produtos para outra empresa do seu grupo, que veio até a ser por ela incorporada, e que REALMENTE EXPORTOU as mercadorias, satisfazendo e cumprindo os objetivos da lei que, sinteticamente consiste em fomentar a exportação.

É o Relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Raphael Madeira Abad - Relator.

### **1. Admissibilidade.**

O Recurso Voluntário foi apresentado de modo tempestivo, se reveste dos demais requisitos de admissibilidade previstos na legislação de regência, e a matéria é de competência deste colegiado.

## 2. Preliminares.

Não há preliminares a serem apreciadas.

## 3. Mérito.

O presente Recurso gravita em torno da possibilidade de se admitir que bens efetivamente exportados possam gozar de benefícios destinados a exportações revestidas de determinadas formalidades, mesmo quando tais formalidades não sejam cumpridas.

Em seu Recurso Voluntário a Recorrente afirma que durante os anos de 2005 e 2006 praticou operações com a suspensão do pagamento de IPI prevista no Decreto 4.544/2002 - RIPI.

Admite a regularidade das operações em razão do fato de que entende que foi cumprida a exigência de que as mercadorias tivessem sido destinadas à exportação por terem saído do estabelecimento industrial para empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação.

Contudo, o RIPI estabelece outras exigências, especificamente que as mercadorias tenham sido remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

*"RIPI 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);*

*I - 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). Grifos não constantes do original.*

Pela leitura dos autos é possível aferir que a Recorrente não cumpriu fielmente as exigências do RIPI/2002, qual seja a remessa "... diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados por conta e ordem da empresa comercial exportadora."

Contudo, segundo a própria DRJ em seu Acórdão sob exame, a exigência do RIPI/2002 é necessária para garantir que a exportação venha a efetivamente ocorrer, *verbis*.

*" A legislação permite, para a venda com o fim específico de exportação, a suspensão do imposto, por pressupor que, nesses casos, haverá a exportação e o IPI devido na operação será zero.*

*(...)*

*Entretanto, para que a suspensão incida, deve haver um procedimento específico, que é o previsto no § 1º citado, para que se tenha certeza de que a mercadoria vendida não possa sofrer qualquer tipo de desvio de destinação no mercado interno. Por isso tem que ser encaminhada diretamente a exportação ou a depósito alfandegado." (fls. 509)*

Ocorre que, como ficou demonstrado pela análise das Declarações de Imposto de Renda apresentadas ao fisco e trazidas aos autos pela própria Recorrente, praticamente toda (99%) receita da Granitos Zuchi Ltda (que recebeu os produtos) adveio de exportação.

Merece destaque o fato de que o arquétipo constitucional da exoneração em tela é o artigo 153, IV, §3º, III, da própria Carta Maior que afirma que o imposto previsto no inciso IV (IPI) não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior, com o nítido propósito de não onerar produtos destinados a outros países, fomentando a industrialização brasileira.

Contudo, a legislação infraconstitucional foi se alterando a fim de aumentar as garantias de que os produtos seriam exportados, considerando-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

Não restam dúvidas que estas exigências foram criadas pelo legislador com o único propósito de garantir que os produtos serão exportados.

No caso concreto não há dúvidas que tais exigências foram descumpridas, contudo foram trazidas provas que demonstram, com grande grau de certeza, que não obstante descumpridos os mecanismos de controle, as mercadorias foram exportadas.

Diante destes fatos postos, especialmente o cumprimento do fim maior da norma, qual seja a exportação dos produtos, é necessário investigar se é ou não possível aplicar o benefício tributário em foco.

Analisando situação análoga, a Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais considerou isentas das contribuições de PIS e COFINS vendas efetuadas com o fim específico de exportação, mas que de forma semelhante à presente, não foram remetidas diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, vejamos:

*" VENDA COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.  
COMPROVAÇÃO. MEMORANDOS DE EXPORTAÇÃO.*

*São isentas das contribuições ao PIS e COFINS as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação,*

---

*devidamente comprovadas por meio de memorandos de exportação." (Acórdão n. 9303-004.233)*

Efetivamente os casos não são idênticos, mas semelhantes, pois tratam da dicotomia entre a verdade formal, representada pela ausência de cumprimento de requisitos legais instrumentais e a verdade real, que é a efetiva exportação dos bens, que os referidos requisitos instrumentais quiseram garantir. Neste sentido foi o voto do Relator, seguido por unanimidade pela Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

*O ponto fulcral para o deslinde da lide está relacionado ao equívoco da Contribuinte no preenchimento da CFOP das notas fiscais que retratam as operações de venda com o fim específico de exportação.*

Desta forma, embora não tenha havido o cumprimento literal dos requisitos que visam garantir a exportação, ela foi demonstrada por outros meios, razão suficiente para admitir a aplicação do benefício tributário.

#### **4. Mérito.**

Conclusivamente, pelas razões já expostas, voto por dar provimento ao presente recurso.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad.

## Voto Vencedor

Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida - Redator Designado

Com as vênias de praxe, dissinto do entendimento do eminente Relator no sentido de dar provimento integral ao recurso voluntário, sob a justificativa de que : "*...embora não tenha havido o cumprimento literal dos requisitos que visam garantir a exportação, ela foi demonstrada por outros meios, razão suficiente para admitir a aplicação do benefício tributário.*".

Entendo que, não cumprido os requisitos prévios à exportação e não caracterizada a operação de venda com o fim específico de exportação, não é objeto de prova se houve ou não exportação, portanto, desnecessária a prova documental de que houve a efetiva exportação posterior pela adquirente.

Ainda assim, para os que entendem possível superar o descumprimento dos requisitos prévios à exportação e provar a efetiva exportação posterior, no presente caso, tais provas não restaram demonstradas,.

Diante dos fatos relatados, a acusação fiscal é de que a ora recorrente, descumpriu o disposto no art. 42, inc. V, alínea "a", § 1º, do Decreto nº 4.544/02 - RIPI/2002, bem como no art. 39, inc. I, § 2º, da Lei nº 9.532/97, que determinam que a **remessa direta dos produtos a embarque de exportação ou a recinto alfandegado**, é condição necessária para a fruição da suspensão do IPI na saída dos produtos do estabelecimento industrial.

Nesse contexto, seguindo a mesma linha decisória adotada, por unanimidade, no precedente do Acórdão nº 3402-003.879, de 28/03/2017, para avaliar se as operações de vendas efetuadas pelo "produtor-vendedor", ora recorrente, estão ou não cobertas pela suspensão do IPI, há que se examinar as normas relativas às operações de comércio exterior, que regulamentam as **empresas comerciais exportadoras (ECE)**, bem como as suas aquisições de mercadorias no mercado interno para o fim específico de exportação.

*Nas palavras do Relator Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, in verbis:*

*"O benefício fiscal de que aqui se trata não é o previsto na Constituição Federal (imunes à incidência de contribuições, por força do inciso I, § 2º, do art. 149, da CF) para as operações de exportação, como sugere a recorrente, mas sim o previsto em Lei e sua regulamentação, para as operações de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras, quando os produtos sejam adquiridos com o fim específico de exportação.*

*Desta forma, quanto ao imposto tratado nestes autos (IPI), temos que o art. 40 do Decreto nº 2.637/98 e o art. 42 do Decreto nº 4.544/2002, assim dispõem: (grifei)*

*DECRETO Nº 4.544/2002:*

*"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);*

*(...)*

*§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).***

*Destaca-se que os dispositivos acima citados, regulamentaram o art. 39 da Lei nº 9.532, de 1997, que estabelece:*

*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. (grifou-se).*

*(...)*

*Para melhor deslinde da questão tratado nestes autos, manifestou-se a Divisão de Tributação da SRRF/9ª RF, por meio da Nota Disit nº 8, de 25 de agosto de 2004, da qual transcrevo na seqüência vários excertos, que foram adaptados ao caso por este Conselheiro, adotando-as como razão de decidir, com forte no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999.*

*Pois bem. Observa-se que o art. 14, inciso VIII, da Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, ao falar em empresas comerciais exportadoras, restringe-as àquelas do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, sendo que, logo em seguida, o inciso IX do mesmo artigo se refere a "empresas exportadoras registradas na*

*Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior”. Os demais artigos da Lei falam simplesmente em “empresa comercial exportadora”, sem apontar-lhe qualquer característica especial. E, em todas as hipóteses, condiciona-se a fruição dos benefícios fiscais em tela (isenção ou não-incidência do IPI, nas vendas à comercial exportadora) ao “fim específico de exportação” da venda.*

*Disso tudo, e da conhecida regra de hermenêutica segundo a qual o intérprete não deve distinguir onde a lei não o fez, decorre que quando a lei não é expressa em sentido contrário (como ocorre no art. 14, inciso VIII, da Medida Provisória nº 2.15835, de 2001), a alusão que faz a empresa comercial exportadora abrange qualquer pessoa jurídica do gênero e não apenas aquelas disciplinadas pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972.*

*Com efeito, existem, no ordenamento jurídico pátrio, duas espécies de empresas comerciais exportadoras: (i) a empresa comercial exportadora que poderíamos chamar de **comum**, e (ii) a constituída nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, também conhecida como **trading company**.*

*A primeira (ECE comercial exportadora comum) é regida pelo Código Civil, não se diferenciando, em seus aspectos formais, das demais pessoas jurídicas, entre as quais se individualiza tão-somente em função do seu objeto social.*

*À segunda (trading company), ao contrário, aplicam-se requisitos especiais de constituição e funcionamento, previstos no art. 2º do citado Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, quais sejam: (a) exigência de registro especial na Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil S/A (Cacex) (hoje cadastro do Departamento de Operações de Comércio Exterior (Decex), da Secretaria de Comércio Exterior (Secex), do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior), e na Receita Federal do Brasil, de acordo com as normas aprovadas pelo Ministro da Fazenda e veiculadas na Portaria nº 438, de 26 de maio de 1992, do MF; (b) constituição sob a forma de sociedades por ações, devendo ser nominativas as ações com direito a voto; e (c) exigência de capital mínimo, fixado pelo Conselho Monetário Nacional e tornado público pela Resolução nº 1.928, de 26 de maio de 1992, do Banco Central do Brasil.*

*As empresas comerciais exportadoras comum (ECE) ou não trading, sujeita-se às regras gerais a que estão submetidos todos os exportadores, entre elas a inscrição no Registro de Exportadores e Importadores (REI), da SECEX, do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, inscrição essa disciplinada por Portaria da SECEX, que consolida as disposições regulamentares das operações de exportação. Essa mesma Portaria dispõe, que “o registro especial para operar como Empresa Comercial Exportadora, de que trata o Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972 e legislação*

*complementar, deverá observar os procedimentos previstos em Comunicado DECEX”.*

*Em termos de legislação tributária, a menção a empresa comercial exportadora deve ser entendida, em regra, como abrangendo tanto aquelas sujeitas a registro especial, como as demais, inscritas somente no REI.*

*A Coordenação do Sistema de Tributação (CST), no Parecer Normativo nº 42, de 1975, reconhecia que o Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, não revogara as demais disposições legais atinentes a empresas exportadoras não trading, aduzindo o seguinte:*

*“[...] 9. Diante dessas considerações tornam-se claras as diferenças, para os efeitos da legislação reguladora de estímulos fiscais à exportação de manufaturados, entre Empresa Comercial Exportadora de que trata o Decreto-Lei nº 1.248/72 e as empresas exportadoras ou que operam no comércio exterior referidas no art. 8º do Decreto nº 64.833/69 e no artigo 7º, inciso X, letra “a”, do RIPI. Diferenças advindas, principalmente, das formas de operações que executam, resultando em momento e condições diversas de gozo de incentivos fiscais.*

*10. A conclusão que se impõe, pois, é a de que, tratando-se de empresas sujeitas a normas reguladoras diferentes, as atividades exercidas por uma não atingem e nem limitam ou excluem as atividades da outra.”*

*Assim sendo, no caso desses autos, como a indústria estava lidando com **comercial exportadora comum** (não trading), para valer-se da isenção do imposto (IPI) na operação de venda, deverá remeter os produtos diretamente, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, **a embarque de exportação ou a recinto alfandegado**, enquanto que se a venda estiver sendo feita a comercial exportadora do Decreto-Lei no 1.248, de 1972 (trading), ela (**a indústria**) poderá enviar os produtos, ainda, ao recinto de uso privativo da comercial exportadora de que trata o art. 14 da IN SRF nº 241, de 2002, por sua conta e ordem.*

*A única dúvida que se poderia suscitar diz com a interpretação do que seria, no caso, o “fim específico de exportação”. No entanto, a definição dada pelo art. 39, §2º, da Lei nº 9.532, de 1997, não deixa margem de dúvidas. Veja-se (grifei).*

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

*I (...).*

*§ 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.***

*Nesse sentido, o art. 42, §1º, do Decreto nº 4.544, de 2002 (já transcrito), que regulamenta o IPI (RIPI), adotou expressamente o texto fixado no art. 39, §2º, da Lei nº 9.532, de 1997, para efeito de condicionar a isenção prevista no art. 14 da MP nº 2.15835, de 2001.*

*Foi o art. 39 da citada lei que sujeitou a suspensão em tela à condição de que a aquisição tivesse o “fim específico de exportação”, caracterizado esse “fim específico” pela remessa direta dos produtos, pelo estabelecimento industrial vendedor, a embarque de exportação ou a recinto alfandegado, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, norma incorporada pelos regulamentos do IPI, editados a partir de 1997 (art. 40, inc. VI e § 2º, do Decreto nº 2.637, de 1998 (RIPI/1998), e art. 42, inc. V e § 2º, do Decreto nº 4.544, de 2002 (RIPI/2002).*

*Desta forma, a suspensão do IPI está condicionada à remessa direta dos produtos vendidos ao embarque de exportação ou a recinto alfandegado, tratando-se de providência da alçada da indústria (produtora), ainda que por conta e ordem da comercial exportadora e, nem poderia ser diferente, pois é com essa obrigatoriedade que o Fisco consegue manter controle dos benefícios fiscais auferidos pelos contribuintes, dificultando eventuais desvios na destinação dos produtos, evitando que sejam comercializados indevidamente no mercado interno.*

*Ocorre que o contribuinte, conforme consta dos dados das notas fiscais e sua própria informação, entregou os produtos no endereço das empresas exportadoras, infringindo a determinação legal.*

*Em fim, não pode prosperar a argumentação da Recorrente, haja vista que a legislação tributária (a lei e o regulamento do IPI) estabelece que “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”, devendo tal norma, uma vez que concede suspensão do IPI, ser interpretada de forma literal, consoante o que dispõe o art. 111 do CTN, não cabendo, pois, interpretação ampliativa, como pretende a Recorrente.”*

Assim, no presente processo, não restou configurada imputação por meros erros formais ou negativa de confirmação das exportações e, ainda que a norma do art. 39, da Lei nº 9.532/97, sinalize a possibilidade do envio das mercadorias para **outros locais**, onde se processe o despacho aduaneiro de exportação, tais possibilidades necessitam estar regulamentadas, v.g., da **Instrução Normativa SRF nº 241, de 6 de novembro de 2002 (Dispõe sobre o regime especial de entreposto aduaneiro na importação e na exportação)**, não restando configuradas e demonstradas, no presente processo, nem as situações de vendas às comerciais exportadoras comuns (não *trading*), **à embarque de exportação ou à recinto alfandegado**, nem as situações de vendas à *trading*, do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e envio para **recintos de uso privativo dessas comerciais exportadoras**, de que trata a referida norma complementar, **outros locais**, igualmente, **recintos alfandegados**, regulamentados sob o **regime especial de entreposto aduaneiro**.

Não existe autorização na legislação tributária ou aduaneira para remeter mercadorias, com suspensão de impostos, à qualquer outro local, indicado por empresa comercial exportadora, sem as características legais de local para embarque de exportação ou de recinto alfandegado, não eximindo-se o remetente de responsabilidade, pelo desconhecimento da legislação ou a certeza putativa de que os locais atendiam as exigências legais, infringindo determinações legais de responsabilização objetiva.

Pelo exposto, conclui-se que a suspensão do IPI está condicionada à **remessa direta dos produtos vendidos ao embarque de exportação ou à recinto alfandegado**, tratando-se o envio de **responsabilidade do produtor-vendedor remetente**, individualizada e independente da **responsabilidade da comercial exportadora adquirente** em comprovar o **embarque para o exterior** no prazo de 180 (cento e oitenta) dias da emissão da nota fiscal pelo vendedor, conforme disposto no artigo 9º, da Lei nº 10.833/2003.

Tais exigências legais, cercando as operações de vendas com fim específico de exportação de garantias de que efetivamente as mercadorias serão destinadas ao mercado externo, dificultando eventuais desvios na destinação dos produtos, são necessárias aos controles fiscais e aduaneiros de benefícios, evitando que produtos industrializados desonerados à exportação, sejam comercializados indevidamente no mercado interno, em desigualdade, inclusive concorrencial.

Não tendo a autuada remetido os produtos diretamente, por conta e ordem das empresas comerciais exportadoras, **a embarque de exportação ou a recinto alfandegado**, guardada a possibilidade de enviar os produtos, ainda, ao **recinto de uso privativo da comercial exportadora**, de que trata o **art. 14, da IN SRF nº 241/02 (Dispõe sobre o regime especial de entreposto aduaneiro na importação e na exportação)**, por conta e ordem da **empresa comercial exportadora do DL nº 1.248/72 (trading)**, não restou, no presente caso, nem mesmo, caracterizada a operação de venda com o fim específico de exportação.

Não caracterizada a operação de venda com o fim específico de exportação, não é objeto de prova se houve ou não exportação, portanto, desnecessária a prova documental de que houve a efetiva exportação posterior pela adquirente.

No sentido da prova estampada na nota fiscal de venda, com o fim específico de exportação, a Solução de Consulta SRRF/10ª RF/Disit nº 43, de 08 de fevereiro de 2008:

*ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados IPI*

*EMENTA: SUSPENSÃO. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.*

*Para fins da suspensão do IPI, a pessoa jurídica que vende produtos por ela industrializados a empresa comercial exportadora deverá **comprovar a venda com o fim específico de exportação**, o que é feito mediante a apresentação de uma **nota fiscal de venda** na qual conste como **adquirente uma empresa comercial exportadora**, e como destino das mercadorias o **embarque de exportação ou recintos alfandegados**, não sendo hábil para essa comprovação, nem o Memorando de Exportação, nem qualquer documento que possa fazer prova de que houve a efetiva exportação posterior pela adquirente. (grifei)*

---

*Dispositivos Legais: Art. 14, incisos VIII e IX e § 1º, da MP nº 2.158-35, de 2001; art. 5º, inciso III, da Lei nº 10.637, de 2002; art. 6º, inciso III, da Lei nº 10.833, de 2003; art. 39, incisos I e II, e §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.532, de 1997; art. 42 do Decreto nº 4.544, de 2002*

Reafirmando a assertiva inicial, ainda assim, para os que entendem possível superar o descumprimento dos requisitos prévios à exportação e provar a efetiva exportação posterior, no presente caso, tais provas não restaram demonstradas, sejam as indicadas pelo Relator, baseadas na simples análise das receitas de exportação informadas nas Declarações de Imposto de Renda, sejam as apontadas pelos que votaram pelo provimento parcial, para reconhecer o fim específico quanto às notas fiscais vinculadas aos Memorandos de Exportação, porém, sem prova da efetiva exportação com os respectivos RE - Registros de Exportação.

Assim, tendo as operações comerciais atuadas infringindo as determinações e exigências legais, não podendo enquadrar-se nas condições de suspensão do imposto, entendo, deva ser mantida a presente exigência do IPI não recolhido na saída dos produtos.

(assinado digitalmente)

Fenelon Moscoso de Almeida