



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

**Processo n°** 16561.000039/2006-13  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-002.359 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de maio de 2014  
**Matéria** IPI - AI  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
AVIBRÁS INDÚSTRIA AEROSPACIAL S/A.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 10/04/2001, 30/11/2002, 31/12/2001, 20/04/2002, 10/05/2002, 20/11/2002

RECURSO DE OFÍCIO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. MERCADORIAS EXPORTADAS. EXCLUSÃO.

Correta a exoneração de parte do crédito tributário apurado e exigido sobre receitas de mercadorias vendidas com o fim específico de exportação cujas operações para o exterior foram comprovadas, mediante documentos hábeis.

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

Data do fato gerador: 10/08/2002, 31/08/2002

INDUSTRIALIZAÇÃO SOB ENCOMENDA. INSUMOS PRÓPRIOS. UTILIZAÇÃO. FATURAMENTO DOS INDUSTRIALIZADOS. DESCARACTERIZAÇÃO.

A utilização de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem próprios, na industrialização de produto por encomenda, bem como o faturamento do produtos industrializado para o suposto encomendante descaracterizam tal regime, sujeitando o industrial ao pagamento do imposto.

MERCADORIAS. VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÕES. OPERAÇÕES NÃO COMPROVADAS. TRIBUTAÇÃO.

As receitas de vendas de mercadorias com o fim específico de exportação não remetidas para recintos alfandegados e/ ou para embarque direto, em nome da adquirente, estão sujeitas ao pagamento do imposto.

RO Negado e RV Negado.

**Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.**

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento aos recursos, de ofício e voluntário, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente

(assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martínez López, José Adão Vitorino de Moraes, Andrada Márcio Canuto Natal, Fábria Regina Freitas e Antônio Mário de Abreu Pinto.

## Relatório

Trata-se de recursos, de ofício e voluntário, interpostos contra decisão da DRJ em Ribeirão Preto (SP) que julgou procedente, em parte, a impugnação interposta contra o lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) referente aos fatos geradores ocorridos nos períodos de competência de abril de 2001 a novembro de 2002.

O lançamento decorreu da falta de destaque e lançamento do imposto nas respectivas notas fiscais de vendas dos produtos industrializados, pelo fato de a recorrente ter sido utilizado indevidamente do instituto da suspensão do IPI devido, conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal às fls. 157 e Termo de Verificação Fiscal às fls. 120/151.

Intimada do lançamento, a recorrente impugnou-o alegando razões assim resumidas por aquela DRJ:

1. Ocorreu a decadência do direito da União Federal exigir crédito tributário do IPI referente ao mês de abril de 2001, conforme disposição expressa do art. 150, § 4º, do CTN, tendo em vista que, como não se constituiu o crédito tributário no prazo de 5 anos após o seu fato gerador, o suposto débito foi extinto;

2. O entendimento da fiscalização baseou-se unicamente em uma descrição geral do processo de fabricação de determinados produtos, uma vez que a fiscalização solicitou esclarecimentos genéricos sobre as operações de industrialização por encomenda;

3. A usinagem de peças consiste na industrialização dos próprios produtos encomendados, e evidentemente a operação de industrialização por encomenda envolve atividade de industrialização, não podendo esta operação impedir a aplicação da suspensão;

4. A fabricação do tubo-motor consiste em sua manipulação tão somente visando a adaptação ao produto final, sendo que o tubo de aço é remetido pela própria encomendante à impugnante;

5. Não bastasse tudo isso, todos os produtos finais em questão foram remetidos para exportação, demonstrando por mais este motivo, a descabida a exigência do IPI, em cumprimento ao art. 40, inciso IV do RIPI/98;

6. De qualquer jeito, no processo de industrialização por encomenda, quando e aplicado produto industrializado pela própria fabricante, ocorre fato gerador do tributo apenas com relação a este produto específico;

7. Nas operações de venda com fim específico para exportação, a impugnante alega ter remetido diretamente as mercadorias para o local de embarque para exportação. Para comprovar a remessa para exportação, apresenta guias emitidas pelo Ministério do Exército informando o local da retirada e entrega dos produtos.

Ao final, requer a total improcedência do auto de infração.

Para a boa formação de convicção da Turma de Julgamento, o presente processo foi baixado em diligência (fls. 263/265), para que o órgão de origem intima-se a interessada a apresentar dos seguintes documentos: contrato com a encomendante; produtos que receberam o tratamento de usinagem e respectivas notas fiscais demonstrando sua origem; notas fiscais do material utilizado na fabricação do tubo-motor; e, apresentação de todos Relatórios Finais de Vistoria e Guias de Tráfego emitidos pelo Ministério do Exército.

A autoridade administrativa, conforme Relatório Fiscal Conclusivo de fls.863/868 e documentos apresentados pela interessada a fls. 272/861, apresenta, em síntese, a seguinte informação: durante o processo de industrialização por encomenda, a interessada (executante) executou operações de industrialização em e produtos intermediários adquiridas de terceiros.

Cientificada do Relatório Fiscal, a interessada protocolou a manifestação de fls. 872/881, acompanhada dos documentos de fls. 882/924, alegando, em síntese, o seguinte: não houve aplicação no produto final de bem de sua própria industrialização, sendo que todo o processo de fabricação e usinagem refere-se à industrialização do produto final, tendo por base adquiridas no mercado interno ou encaminhadas pela própria encomendante.

Analisada a impugnação, aquela DRJ julgou-a procedente, em parte, mantendo apenas a exigência das parcelas lançadas para os 1º e 3º decêndios de agosto de 2002, conforme acórdão nº 14-20.749, datado de 01/10/2008, às fls. 933/942, sob as seguintes ementas:

*“SUSPENSÃO DO IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.*

*O estabelecimento que efetuar industrialização por encomenda de produtos só poderia retomar os produtos fabricados com suspensão do imposto, caso não empregasse, nessa industrialização por encomenda, produtos de sua importação ou de sua industrialização.*

*SUSPENSÃO DO IPI. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.*

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

*IPI. DECADÊNCIA.*

*Quando não efetuado o lançamento de iniciativa do contribuinte, aplica-se ao caso o prazo decadencial do lançamento de ofício*

*previsto no artigo II6, inciso II, do RIPI/98, e a regra de decadência prevista no artigo 173, inciso I, do CTN.”*

Por ter exonerado crédito tributário (contribuição e multa de ofício) em valor superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), a DRJ recorreu de ofício de sua decisão, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972, art. 34, inciso I, c/c a Portaria MF nº 03, de 03/01/2008, art. 2º.

Intimada daquela decisão, a recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 951/981), requerendo a sua a reforma a fim de que se julgue improcedente o lançamento, alegando, em síntese: (i) a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir a parte do crédito tributário correspondente aos fatos geradores ocorridos no período de maio a outubro de 2001, nos termos do § 4ª do art. 150 do CTN; (ii) a suspensão do IPI nas operações de saída dos produtos tributados, nos termos do art. 40 do RIPI, porque foram industrializados sob encomenda e, ainda, na sua produção não foram utilizadas matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem industrializados por ela, mas tão somente adquiridos de terceiros e/ ou remetidos pelo encomendante; (iii) caso não se reconheça a suspensão do imposto, a sua base de cálculo deve ser o valor do produto industrializado por conta própria e não o do industrializado por encomenda; e, (iv) a suspensão do IPI, nos termos do inciso VI do art. 40 do RIPI/1998, porque os produtos foram remetidos, por ordem e conta da encomendante/adquirente, para embarque para o exterior.

Para fundamentar seu recurso, expendeu extenso arrazoado sobre: “*I – SÍNTESE DOS FATOS; II – DO DIREITO: II.1 – Da Decadência; II – Da Industrialização por Encomenda – (i) Da Não Aplicação de Produtos de Fabricação Própria; (ii) Da base de cálculo do IPI; e (iii) Dos argumentos não rebatidos na decisão de primeira instância*”, concluindo, ao final, que o lançamento é improcedente e insubsistente.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes

O recurso de ofício apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Assim, dele conheço.

O cancelamento da parte do crédito tributário correspondente aos fatos geradores ocorridos nas datas de 10/04/2001; 30/11/2001; 31/12/2001; 20/04/2002; 10/05/2002; e 20/11/2002, pela autoridade julgadora de primeira instância, teve como fundamento o art. 40, inciso VI, alínea “a” e § 2º do RIPI/1998, que prevê a suspensão do IPI nas saídas de produtos industrializados destinados à exportação, inclusive, via empresas exportadoras.

No presente caso, embora os produtos não tenham sido remetidos diretamente para recintos alfandegados, por conta e ordem da exportadora, foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial da recorrente para embarque nos portos de exportação de Santos, SP, e Itajaí/SC, por conta da adquirente, conforme provam os Relatórios Finais de Vistoria da Fiscalização da Produção de Material de Emprego Militar e Guias de Tráfego, emitidas pelo Ministério da Defesa – Exército Brasileiro, acostados aos autos às folhas 213/215, 218/220, 223/226, 229/231, 234/236, 240/242 e 857/859.

Dessa forma, correta a exoneração de parte do crédito tributário determinada pela autoridade julgadora de primeira instância.

O recurso voluntário também atendeu aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele conheço.

Nesta fase recursal, a recorrente insistiu (i) na decadência do direito de a Fazenda Pública constituir a parte do crédito tributário correspondente aos períodos de competência de maio (de fato abril) a outubro de 2001, (ii) na suspensão do IPI, e (iii) na base de cálculo.

i) decadência

A autoridade julgadora de primeira instância exonerou a parte do crédito tributário lançado e exigido para os períodos de competência de maio (de fato abril) a outubro de 2001, mantendo-se apenas a exigência das parcelas lançadas para os fatos geradores ocorridos nos 1º e 2º decêndios de agosto de 2002.

Dessa forma, a apreciação e julgamento das razões suscitadas quanto à decadência ficaram prejudicadas.

ii) suspensão do IPI.

ii.1) industrialização por encomenda

A industrialização por encomenda é a operação em que o industrial fabrica o produto encomendado por comerciante e/ ou por outro industrial, utilizando matérias-primas, materiais intermediários e material de embalagem remetidos pelo encomendante.

No presente caso, as matérias-primas, os materiais intermediários e material de embalagem utilizados nos produtos, objeto do lançamento em discussão, em sua quase totalidade, foram da própria recorrente, conforme provam as notas fiscais de suas aquisições acostadas aos autos às fls. 335/842 e reconhecido por ela, em seu recurso voluntário, às fls. 961, item 43 na qual informou: *“a prestação de serviços de industrialização foram utilizados, produtos intermediários ou material de embalagem adquiridos de terceiros no mercado nacional e aqueles remetidos pela Avibras Divisão Aérea e Naval S/A.”*. Todas as notas fiscais de aquisições foram emitidas para a recorrente.

Também, as notas fiscais faturas nº 068627 (fls. 84), nº 069146 (fls. 85); nº 068628 (fls. 87), e nº 069147 (fls. 88), provam que a recorrente faturou os produtos industrializados por ela para a adquirente/encomendante Avibrás Divisão Aérea e Naval S/A. Nelas constam, inclusive, o valor das respectivas duplicatas e as datas de vencimentos. Os valores das duplicatas correspondem exatamente aos valores das notas fiscais, exceção da nota fiscal às fls. 84, em que o valor é inferior.

Se, realmente a operação tivesse sido de industrialização por encomenda, deveria ter sido emitida nota fiscal de prestação de serviços e de simples remessas dos produtos e não notas fiscais faturas dos produtos industrializados.

As parcelas lançadas cujas exigências foram mantidas pela autoridade julgadora de primeira instância se restringem às receitas daquelas notas fiscais.

O RIPI/1998 prevê a suspensão do imposto nas saídas dos produtos industrializados por encomenda para o encomendante assim dispondo:

*“Art. 40. Poderão sair com suspensão do imposto:*

*[...];*

*VI - 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 § 2º 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);*

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

*VII - as , produtos intermediários e material de embalagem destinados a industrialização, desde que os produtos industrializados devam ser enviados ao estabelecimento remetente daqueles insumos;*

*VIII - os produtos que, industrializados na forma do inciso anterior e em cuja operação o executor da encomenda **não tenha utilizado produtos de sua industrialização** ou importação, forem remetidos ao estabelecimento de origem e desde que sejam por este destinados:*

*a) a comércio;*

*[...];*

*§ 2º No caso da alínea "a" do inciso VI, 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).*

*[...];”*

Também, segundo o disposto no inciso VIII, citado e transcrito acima, os produtos industrializados sob encomenda em cuja industrialização se utiliza produtos industrializados pelo próprio estabelecimento executante da encomenda não podem sair com suspensão do imposto.

No presente caso, conforme demonstrado nos autos, na industrialização dos produtos, a recorrente utilizou produtos de sua própria industrialização, turbos motores e contêineres.

A própria recorrente informa, em seu recurso voluntário, às fls. 964, literalmente; *“Os produtos que receberam tratamento de usinagem durante a execução por encomenda estão relacionados no Anexo I (doc. 02)”* Ora, se houve usinagem, houve industrialização.

Ressalto, ainda, que o referido Anexo I fornecido pela própria recorrente combinado com as notas fiscais nº 068629 (fls. 86) e nº 068630 (fls. 86) de remessa de insumos da encomendante, comprova que mais de 90,0 % (noventa por cento) dos produtos intermediários e material de embalagem utilizados na industrialização dos produtos foi da própria recorrente.

Assim, correta a tributação dos produtos industrializados e faturados para a adquirente, porque não houve industrialização por encomenda.

ii.1) exportação

A recorrente, alternativamente, defendeu a suspensão do imposto sob a alegação de que os produtos industrializados forma remetidos por ela diretamente para embarque para exportação.

Conforme se verifica da decisão recorrida, a autoridade julgadora de primeira instância já excluiu do crédito tributário as parcelas correspondentes aos produtos remetidos diretamente do estabelecimento da recorrente para embarque para exterior cujas remessas foram comprovados por documentos hábeis.

Foram mantidas apenas a exigência das parcelas cujas remessas diretas para embarque para o exterior não foram comprovadas.

Em momento algum, a recorrente apresentou documentos comprovando a remessa direta dos produtos industrializados do seu estabelecimento para embarque para o exterior, em nome do adquirente/encomendante.

No entanto, baixados os autos em diligência, pela autoridade julgadora de primeira instância, para que, dentre outros motivos, comprovasse a remessa dos produtos para embarque para o exterior, a recorrente apresentou os Relatórios Finais de Vistoria da Fiscalização da Produção de Material de Emprego Militar e Guias de Tráfego, emitidas pelo Ministério da Defesa – Exército Brasileiro, conforme consta da fundamentação da decisão sobre o recurso de ofício.

Todos os relatórios apresentados foram aceitos por aquela autoridade julgadora e os créditos referentes aos produtos cujas remessas para embarque para o exterior foram comprovadas por meio daqueles relatórios foram exonerados.

Nesta fase recursal, a recorrente não apresentou novos relatórios comprovando a remessa dos produtos cujos créditos foram mantidos em primeira instância.

Dessa forma, não provada a remessa direta dos produtos para embarque para o exterior, correta manutenção da exigência das parcelas mantidas pela autoridade julgadora de primeira instância.

iii) base de cálculo do imposto.

O RIPI/1998 assim dispõe quanto à base de cálculo:

*“Art. 118. Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável:*

[...]

*II - dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso II, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).*

*§ 1º O valor da operação referido nos incisos I, alínea "b" e II, compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 1º, Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 27, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).*

[...].”

Segundo este dispositivo legal, a base de cálculo é o valor da operação, ou seja, o valor constante da nota fiscal. Contudo, no presente caso, o autuante cometeu um equívoco, excluindo do valor da operação o valor dos insumos fornecidos por terceiros, ou seja, pelo adquirente/encomendante dos produtos industrializados, o que implicou em redução do valor devido pela recorrente.

Em face do exposto, nego provimento aos recursos, de ofício e voluntário.

(assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes - Relator