



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

**Processo n°** 18471.001158/2007-09  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-003.797 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de maio de 2017  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO - IPI  
**Recorrente** H. STERN COMÉRCIO E INDÚSTRIA S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 31/08/2002 a 31/01/2006

IPI. NÃO INCIDÊNCIA. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO PRODUTOR.  
FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. SUSPENSÃO.

Exigível o imposto, na saída do produto do respectivo estabelecimento produtor, ainda que com finalidade de venda subsequente ao exterior, salvo, valendo-se da suspensão legal permitida.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário apresentado, vencidos os Conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira, André Henrique Lemos e Renato Vieira de Ávila, que votaram pela conversão em diligência.

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Renato Vieira de Ávila (Suplente).

## Relatório

Versa o presente sobre **Auto de Infração**, lavrado e cientificado pessoalmente em 30/08/2007 (fls<sup>1</sup>. 600/603), para exigência de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, no valor de R\$1.102.902,98, acrescidos de multa de ofício e juros de mora, por *glosas de créditos indevidos, provenientes de estornos de impostos lançados na saída de produto do estabelecimento industrial* (inc. II, art. 2º, da Lei nº 4.502/1964), no período compreendido entre 08/2002 a 01/2006, segundo Termo de Constatação Fiscal - TCF, às fls. 592/594.

No TCF, restou consignado tratar-se de fiscalização de IPI, levada a efeito em contribuinte, com atividade principal de *fabricação e comercialização de artigos de joalheria de uso pessoal e domestico*, cuja matriz tem como característica a remessa de mercadorias, com destaque de IPI, para seus estabelecimentos varejistas, onde os mesmos são comercializados, inclusive para clientes estrangeiros, nesses casos, estornando-se os valores do IPI registrado da escrituração, em razão das vendas de mercadorias à clientes estrangeiros ser equiparada a exportação e beneficiária da imunidade do tributo (art. 18, inc. II, do RIPI/2002). Tais procedimentos adotados pelo contribuinte foram considerados em desconformidade com a legislação vigente do IPI, não tendo sido informada ou encontrada a base legal para a realização dos respectivos estornos, a ação não foi aceita pela fiscalização e os valores do IPI, considerados a título de estorno por **vendas a clientes estrangeiros**, foram lançados de ofício. Afirma, ainda, a acusação fiscal ser necessário que a empresa apresente cada nota fiscal de remessa para o estabelecimento comercial, vinculada a respectiva nota de venda ao cliente estrangeiro, fato que a empresa não logrou comprovar, e ainda, se as vendas eram de destinação ao exterior, visto não ficar comprovado, simplesmente, pelo fato do comprador pessoa física ser estrangeiro.

Cientificada pessoalmente do Auto de Infração, em 30/08/2007 (fl. 600), apresentou **Impugnação**, em 28/09/2007 (fls. 612/630), na síntese da decisão recorrida, *verbis*:

*"O impugnante ressalta que atua na industrialização, comercialização, importação e exportação de artefatos derivados de pedras e metais preciosos, dentre outros, contando com mais de 62 anos no mercado joalheiro.*

*Relata que a fiscalização, apesar de reconhecer o cabimento dos estornos dos débitos lançados para as mercadorias exportadas, justificou a autuação pela falta de informação da respectiva previsão legal e pela falta de comprovação das alegadas exportações, independentemente da possibilidade de realização dos estornos. O impugnante discorda dessas afirmações, passando a sustentar seus pontos de vista.*

*Com esse propósito, a defesa esclarece que a industrialização de suas mercadorias é realizada na matriz, inscrita no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) sob o nº 33.388.943/000192, com a conseqüente transferência para os estabelecimentos varejistas, com o devido destaque de IPI nas notas fiscais. Na seqüência, a filial destinatária, ao realizar uma operação de exportação, amparada no art. 153, § 3º, III, da Constituição da República, combinado com os arts. 18, II, do RIPI de 1998 e 18, II do RIPI de 2002, torna indevido, na visão da defesa, o*

<sup>1</sup> Todos os números de folhas indicados neste documento referem-se à numeração eletrônica do e-processo.

**lançamento do IPI, realizado na transferência para a filial, o que justificaria o respectivo estorno.**

O impugnante pormenoriza o **procedimento adotado**, nos seguintes termos:

**1) saída da matriz, estabelecimento industrial, a título de transferência para filial não-contribuinte do IPI; 2) o IPI era registrado como custo da mercadoria e não era recuperável uma vez que uma etapa de sua cadeia de tributação se encerrava na transferência; 3) a filial, no entanto, em alguns casos, promovia uma saída não tributada, através da exportação; 4) a exportação é desonerada do IPI, motivo pelo qual a saída da matriz também deveria ter sido desonerada do imposto; 5) para corrigir essa distorção e considerando que a nota fiscal com destaque do imposto já havia sido emitida, o impugnante promovia o estorno do respectivo débito em relação à contabilização do mencionado custo.**

Segue o interessado, dizendo que a **retificação do lançamento contábil** consiste no **processo técnico de correção de um registro realizado com erro na escrituração** da entidade, sendo que uma das formas para se obter esta retificação é justamente através do **estorno**, a teor do que determina o art. 269, §2º, do RIR de 1999, e a Resolução 596 CFC/85, a qual aprovou a NBC T2.4.

Adiante, o interessado empenha-se em demonstrar a **ocorrência das exportações dos produtos**, discorrendo, em copioso arrazoado, sobre aspectos cambiais dessas operações.

Para comprovação das alegações de defesa, o interessado afirma que seria imprescindível apresentar, caso a caso, a **nota fiscal de transferência da indústria para o varejista, com o lançamento do IPI, bem assim a nota fiscal de venda para o exterior, com o registro de exportação e o respectivo despacho, além da ficha referente ao estorno do livro de apuração do IPI**. Contudo, embora o impugnante tenha realizado esse procedimento apenas até o ano de 2003, o **volume de documentos é muito grande, porque atualmente há em torno de 90 pontos de venda em todo território nacional**, inviabilizando a apresentação no presente processo. Pelas razões expostas, o impugnante **anexa três exemplos da operação de estorno**, relacionando os documentos comprobatórios antes descritos, com respeito a três filiais distintas, em um período de referência.

Exposta essa particularidade, requer a produção de **prova pericial**, com fulcro no art. 16, III, do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, no sentido de que sejam analisados os **documentos e livros fiscais comprobatórios das alegações de defesa**, os quais se encontram disponíveis para a análise da autoridade administrativa competente na Rua São Luiz Gonzaga, 825, Freguesia de São Cristóvão, em dia e hora, previamente informando a impugnante, para viabilizar a separação de todos os documentos e facilitar a diligência.

Nesse contexto, o interessado indica para o mister de assistente técnico, a Senhora Ana Paula Coelho de Freitas Bastos, portadora da cédula de identidade no 099307753, expedida pelo Detran/RJ, inscrita no Cadastro das Pessoas Físicas sob o no 037.402.30770, com endereço na Rua São Luis Gonzaga, 825, São Cristóvão, Rio de Janeiro/RJ. **Os quesitos a serem respondidos acham-se relacionados nas fls. 628 a 630.**

No arremate, a defesa pede o cancelamento da exigência." (grifei)

A **decisão de primeira instância**, proferida em 20/02/2014 (fls. 1615/1619), foi pela improcedência da impugnação, em decisão cuja ementa abaixo transcreve-se:

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

*Período de apuração: 31/08/2002 a 31/01/2006*

*FATO GERADOR DO IMPOSTO.*

*Nas saídas no mercado interno, do estabelecimento produtor para estabelecimento varejista da mesma pessoa jurídica, é devido o IPI, não havendo previsão para estorno do imposto debitado na escrita fiscal do estabelecimento produtor, na hipótese de posterior exportação pelo estabelecimento varejista.*

*REQUERIMENTO DE PERÍCIA.*

*Indefere-se requerimento de perícia tendente a esclarecer matéria de fato incontroversa, a qual foi subsumida na legislação de regência.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Após ciência ao acórdão de primeira instância (TERMO à fl. 1626), em 10/06/2014, apresentou o **recurso voluntário** de fls. 1630/1645, em 09/07/2014, em essência, reiterando a argumentação expressa na impugnação, em razões recursais divididas em tópicos: **1) Da operação; 2) Da não incidência do IPI na exportação; 3) Da comprovação da exportação; 4) Da necessidade da conversão do julgamento em diligência.**

## Voto

Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida

O recurso apresentado preenche o requisito formal de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

### ***Da operação; Da não incidência do IPI na exportação; e Da comprovação da exportação***

Nesses pontos, conexos ao mérito, inicialmente, a ora recorrente, novamente, descreve a operação de transferência de mercadorias para suas filiais, com o destaque do IPI na nota fiscal, agora, estabelecendo uma distinção entre filiais exclusivamente varejistas (não contribuintes do IPI: imposto integra o custo) e filiais também atacadistas (contribuintes do IPI: imposto não integra o custo, assegurada a manutenção do crédito), essas últimas, equiparadas à industrial, por força do art. 9º, inc. VI, do RIPI/98, cadastradas no Siscomex via matriz e autorizadas à realizar operações de exportação, albergadas pela imunidade tributária, não existindo hipótese de incidência para fins de IPI sobre operação de exportação, entendendo descabida a autuação que *diz respeito à saída do estabelecimento industrial para uma filial que realiza a exportação* (fl. 1633), passando a discorrer sobre a não incidência do IPI na exportação, afirmando (fl. 1634), *in verbis*:

16. No que tange à saída do estabelecimento industrial com destino à filial, deve ser aplicada a suspensão do IPI relativamente às mercadorias a serem exportadas, tal qual ocorre nas hipóteses do art. 40, VI<sup>4</sup> do RIPI/98 c/c art. 41 do RIPI/02<sup>5</sup>.

Nesse aspecto da questão, parece a recorrente concordar com a decisão recorrida, em relação aos produtos destinados à exportação, sobre a alternativa existente à saída tributada das mercadorias pelo IPI, conforme fragmento do voto, abaixo transcrito (fl. 1618):

*"Alternativamente, o art. 42, V, do mesmo RIPI de 2002 autoriza a saída com suspensão do imposto nas notas fiscais (sem débito, conseqüentemente) em relação aos produtos destinados a exportação, que saiam do estabelecimento industrial para empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação, ou para recintos alfandegados, ou para outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação. O § 1º do mencionado art. 42 do RIPI de 2002 esclarece que se consideram 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 10 de dezembro de 1997, art. 39)." (grifei)*

Porém, ainda que concorde com a existência de uma alternativa legal à saída tributada dos produtos destinados à exportação, insiste a recorrente numa terceira via, por ela mesmo criada, *por uma questão de conveniência*, afirmando (fl. 1634), *in verbis*:

17. Isto porque, a própria Rementente dos produtos é uma empresa Industrial e Comercial exportadora, que possui cadastro no REI – Registro de Exportadores e Importadores, sendo que os produtos foram exportados por suas filiais, por uma questão de conveniência, mas que para efeitos de exportação não pode acarretar em qualquer distinção do tratamento tributário aplicado.

Além da conveniência, o procedimento de estorno do IPI lançado, atenderia ao princípio constitucional da isonomia, na medida em que os custos dos produtos seriam distintos entre as filiais, refletindo no IR e na CSLL, como se o princípio da autonomia dos estabelecimentos, aplicável ao IPI, fosse extensível aos tributos sobre o lucro e as filiais tributassem o resultado de forma individualizada, justificando o estorno (fl. 1637), *in verbis*:

28. Assim, ao estornar o débito do IPI para os produtos exportados, o contribuinte acaba por equilibrar novamente o recolhimento do IR e CSLL, em atendimento ao princípio constitucional da isonomia.

À conveniência e isonomia alegadas, contrapõe-se o princípio maior do estado de direito, em especial, nas relações jurídico-tributárias: a legalidade.

Não restam dúvidas, como esclarecido inicialmente no voto condutor da decisão recorrida (fl. 1618): *"...que os procedimentos adotados pelo interessado estão em completa desconformidade com a legislação do IPI, porquanto, em se tratando de estabelecimento industrial, promoveu a saída de produto tributado pelo referido imposto, situação em que efetivamente ocorre o fato gerador do IPI, por força do que dispõe o art. 34, II, do Decreto no 4.544, de 26 de dezembro de 2002, Regulamento do IPI (RIPI) de 2002, em vigor na época (Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 2º)."*

Forte na *autonomia dos estabelecimentos* (art. 51, parágrafo único, CTN), no meu entendimento, no presente caso, não há uma terceira via para o IPI: ou a saída é com **suspensão**, para fins específicos de exportação, cumpridas as exigências da legislação específica; ou a saída é **tributável**.

Para o estabelecimento industrial, não há nem mesmo que discutir se ocorreu ou não exportação, questão que seria objeto de prova, somente, no caso da saída com

suspensão, cumpridas as exigências da legislação, para fins específicos de exportação, o que efetivamente não ocorreu.

Novamente, forte na *autonomia dos estabelecimentos*, o fato da comprovação da exportação, do Documento Especial de Exportação - DEE e da matéria disciplinada no Decreto nº 92.472/90, não dizem respeito às saídas do estabelecimento industrial autônomo, mas, às saídas das filiais autônomas eventualmente exportadoras dos produtos.

Absolutamente ilegal, não encontrando nenhum respaldo na legislação tributária nacional, dar saída à produto tributável, sem suspensão, com destaque do IPI na nota, depois, no caso de venda para cliente estrangeiro, estornar o lançamento, sob alegação de imunidade na exportação e, ainda, achar suficiente ao descabimento da autuação, provar a exportação, por todos os meios admissíveis em direito, rasgando toda a legislação que rege a matéria e criando um procedimento próprio por conveniência e isonomia entre suas filiais.

Assim, no mesmo sentido da decisão recorrida, *à vista disso, os estornos de débitos promovidos pelo estabelecimento industrial interessado ocorreram ao arrepio da legislação do IPI, restando correto o procedimento da fiscalização, de reverter os referidos estornos, lançando de ofício, os valores correspondentes, cuja exigência deve ser mantida.*

#### ***Da necessidade da conversão do julgamento em diligência***

Desde a impugnação, a recorrente requer a realização de perícia, objetivando mostrar a efetiva exportação dos produtos.

Sem reparos ao concluído pela decisão recorrida, com respeito à perícia requerida pela ora recorrente, cumpre dizer, que se trata de medida absolutamente inócua para a solução do litígio, eis que não existe controvérsia a respeito das matérias de fato, seja porque, o fato objeto de prova é a *saída de produto industrializado do respectivo estabelecimento produtor*, fato incontroverso e subsumido à legislação de regência; seja por não ser objeto de prova o fato da destinação do produto à exportação.

Como já afirmado, não há que discutir se ocorreu ou não a **exportação**, questão que somente seria **objeto de prova, no caso de ter sido dada saída com suspensão para fins específicos de exportação**, cumpridas as demais exigências da legislação, o que, de forma absoluta e incontroversa, não ocorreu.

Assim, nos casos de exportação, onde a suspensão está condicionada à destinação do produto, dado destino diverso do previsto, estará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento do imposto e da penalidade cabível, como se a suspensão não existisse (inc. II, art. 37, Lei nº 9.532/97), cabendo-lhe provar a destinação dada à mercadoria, fazendo valer a suspensão inicial e o benefício final da não incidência. Notar que trata-se de norma de exceção à regra matriz do art. 2º, da Lei nº 4.502/64: *Constitui fato gerador do impôsto, quanto aos de produção nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor*. Se a saída não se deu com suspensão, mas, com destaque de IPI na nota fiscal e escrituração ordinária do fato gerador do imposto, inócua a **prova da exportação, implemento de condição, a que estaria subordinada a suspensão, à resolver a obrigação tributária suspensa** (art. 40 do RIPI/2002) Não há obrigação tributária suspensa, no presente caso, ao contrário, há obrigação tributária exigível e reconhecida nos documentos e registros contábeis e fiscais.

De fato, a acusação fiscal afirma não demonstrada a exportação, argumento em acréscimo ao fato de não ter sido informada ou encontrada a base legal para a realização dos respectivos estornos, tendo sido a imputação feita por ***glosas de créditos indevidos, provenientes de estornos de impostos lançados na saída de produto do estabelecimento industrial*** (inc. II, art. 2º, da Lei nº 4.502/1964; inc. II, art. 32, do RIPI/1998; inc. II, art. 34, do RIPI/2002).

Não há acusação sobre descumprimento de condições ou exigências da legislação na saída com suspensão para fins específicos de exportação, situação onde, além das formalidades na emissão das notas fiscais de saída do estabelecimento produtor, exige-se a prova da efetiva exportação, uma das condições à fruição do benefício da não incidência.

E as condições são diversas, podendo sair com suspensão os produtos destinados à exportação que saiam do estabelecimento industrial para (Lei nº 9.532/97, art. 39): a) empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação, remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora; b) recintos alfandegados; ou c) outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação.

Dentre as exigências, a emissão de nota fiscal de saída da indústria com a informação de imposto com suspensão: "*Saído com Suspensão do IPI*" (inc. III, art. 341, do RIPI/2002), no presente caso, ao contrário, o contribuinte demonstrou inequívoca intenção de dar saída tributável, inclusive, com destaque do IPI na nota fiscal e respectivo lançamento na escrituração, por tudo já dito, restando indevidos os estornos promovidos pelo estabelecimento industrial e inócua a conversão do julgamento em diligência, também, desnecessária, dentro do livre convencimento motivado, do art. 29 do PAF (Decreto nº 70.235/72).

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Fenelon Moscoso de Almeida - Relator