



Assilia. 05.11.09

Lanotta

CC02/C01  
Fls. 924

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
PRIMEIRA CÂMARA**

**Processo nº** 13856.000269/2002-47  
**Recurso nº** 138.709 Voluntário  
**Matéria** RESSARCIMENTO DE IPI  
**Acórdão nº** 201-81.693  
**Sessão de** 03 de fevereiro de 2009  
**Recorrente** AÇUCAREIRA CORONA S/A (nova denominação: Usina da Barra S/A -  
Açúcar e Álcool)  
**Recorrida** DRJ em Ribeirão Preto - SP

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

Período de apuração: 01/07/2000 a 30/09/2000

PROCESSO ADMINISTRATIVO - FISCAL. ALEGAÇÕES  
GENÉRICAS. IMPOSSIBILIDADE. MATÉRIA NÃO  
IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

São incabíveis alegações genéricas. Os argumentos aduzidos deverão ser apresentados à primeira instância e acompanhados de demonstrativos e provas suficientes que os confirmem, pois, estando os atos processuais sujeitos à preclusão, não se toma conhecimento de alegações não submetidas ao julgamento de primeira instância.

**NORMAS PROCESSUAIS. OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL.**

Ação proposta pela contribuinte com o mesmo objeto implica a renúncia à esfera administrativa, a teor do ADN Cosit nº 03/96 e da Súmula nº 01 deste Conselho, ocasionando que o recurso não seja conhecido nesta parte. Ademais, não cabe a este Colegiado se manifestar acerca de decisão judicial, pois, se a corroborar, é inócuia e, se decidir em sentido diverso, estará induzindo ao descumprimento do determinado pelo juízo.

**IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. EMPRESA COMERCIAL  
EXPORTADORA.**

Desde que cumpridos os requisitos necessários, deve ser reconhecido o direito ao crédito presumido decorrente de exportação efetuada por intermédio de empresas comerciais exportadoras que não aquelas constituídas ao amparo do Decreto-Lei nº 1.248/72, conhecidas como "*trading companies*", uma vez que estas são espécie do gênero "empresa comercial exportadora." *fora* *(PP)*

Brasília, 05/11/09

*Lauda*

CC02/C01  
Fls. 925

### CRÉDITO PRESUMIDO. MERCADORIAS ADQUIRIDAS E EXPORTADAS. NÃO INCLUSÃO NO CÁLCULO.

Não geram direito ao crédito presumido de IPI as operações decorrentes de mercadorias adquiridas de terceiros e exportadas, não submetidas, pela exportadora, a qualquer processo de industrialização.

### VARIAÇÕES CAMBIAIS.

Os ajustes decorrentes de variações cambiais não devem ser considerados no cálculo do crédito presumido de IPI.

### CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PESSOAS FÍSICAS. IMPOSSIBILIDADE.

A lei não autoriza o ressarcimento referente às aquisições que não sofreram incidência da contribuição ao PIS e da Cofins no fornecimento ao produtor exportador.

### CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS PRÓPRIOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores relativos a entradas de cana-de-açúcar produzida pela própria requerente devem ser excluídos da apuração do benefício porque não se referem a aquisição de insumos.

### CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMO NÃO ADMITIDO NO CÁLCULO. ENERGIA ELÉTRICA. SÚMULA Nº 12 DESTE CONSELHO.

Consoante Súmula nº 12 do Segundo Conselho de Contribuintes, "Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário."

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

*jan*

*clfc*

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES: I) por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso, quanto à matéria submetida ao Judiciário; e II) na parte conhecida, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito à inclusão no cálculo do crédito presumido de IPI das vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação, nos termos da Lei nº 9.532/97, art. 39, § 2º, e não apenas as vendas às empresas constituídas na forma do Decreto-Lei nº 1.248/72. Vencida a Conselheira Josefa Maria Coelho Marques.

*Josefa Maria Coelho Marques*  
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

Presidente

*MTS*  
MAURÍCIO TAVEIRA E SILVA

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Walber José da Silva, Fabiola Cassiano Keramidas, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, José Antonio Francisco, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 05 / 11 / 09  
*Laudat*

CC02/C01  
Fls. 927

## Relatório

AÇUCAREIRA CORONA S/A (nova denominação: Usina da Barra S/A - Açúcar e Álcool), devidamente qualificada nos autos, recorre a este Colegiado, através do recurso de fls. 888/905, contra o Acórdão nº 14-14.346, de 24/11/2006, prolatado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP, fls. 846/865, que indeferiu pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96 e a Portaria MF nº 38/97, cumulado com pedidos de compensação, relacionado às aquisições de insumos empregados na industrialização de produtos exportados, referente ao 3º trimestre de 2000, no valor de R\$2.664.396,46, protocolizado em 18/09/2002 (fl. 01).

Com supedâneo no relatório de fls. 280/289, por meio do Despacho Decisório de fl. 298, a DRF indeferiu o pedido de ressarcimento e não homologou as então consideradas Declarações de Compensação. A decisão encontra-se assim ementada:

### *"IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados*

#### *Crédito Presumido Lei nº 9.363/96 - Ressarcimento - Apuração*

*Os procedimentos para apuração do benefício conferido à empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais são os determinados pela legislação de regência.*

*Para fins de cálculo do crédito presumido, o valor da nota fiscal em reais é o preço da operação no momento da ocorrência do fato gerador, não devendo compor a receita de exportação a eventual variação cambial.*

*Não integra a receita de exportação, para efeito de crédito presumido do IPI, o valor resultante das vendas para o exterior, de produtos adquiridos de terceiros e que não tenham sido submetidos a qualquer processo de industrialização pelo produtor exportador, integrando, entretanto, a receita operacional bruta, a teor do ADN Cosit nº 13/1998.*

*As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto no Decreto-Lei nº 1.248/72.*

*Não integram a base de cálculo do crédito presumido as quantias correspondentes às matérias primas adquiridas diretamente de pessoas físicas, que não são contribuintes da Cofins e PIS/PASEP.*

*Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável ao IPI."*

Inconformada, em 19/12/2005, a contribuinte protocolizou manifestação de inconformidade de fls. 306/315, acrescida dos documentos de fls. 316/473, apresentando as seguintes alegações:

*Joau*

*(CJL)*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 05/11/09  
*Lauda*

CC02/C01  
Fls. 928

1. defende a inclusão, na receita de exportação, dos valores relativos às variações cambiais, por fazerem parte do valor total da operação, e não somente do valor das notas fiscais;

2. devem ser consideradas, na receita de exportação, as exportações realizadas por empresas comerciais exportadoras, mesmo que não estejam formalizadas como uma *Trading Company*, pois se encontra atendido o fim específico de exportação;

3. as receitas decorrentes da exportação de mercadorias adquiridas no mercado interno devem ser incluídas no valor da receita de exportação, em razão do disposto no art. 2º da Lei nº 9.363/96;

4. sustenta a inclusão dos insumos adquiridos de pessoas físicas, considerando que a Instrução Normativa não pode limitar o que o texto legal não limita. Submeteu a matéria em questão ao Poder Judiciário, que julgou procedente a sua pretensão;

5. equivoca-se a Fiscalização ao negar o crédito sobre a cana-de-açúcar própria, pois, como sabido, para fins de apuração da relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, inclui-se o valor correspondente às exportações de produtos não-tributados - NT; encontrando-se a cana-de-açúcar na categoria de produto NT, é ilegítima a recusa da Fiscalização em negar o ressarcimento pretendido; e

6. os combustíveis e energia elétrica enquadram-se no conceito de insumos e por isso devem ser incluídos no cálculo do benefício.

Por fim, requer a concessão do ressarcimento, nos termos do pedido.

Conforme Termos de Juntada de Processo de fl. 483, foram juntados a este os Processos nºs 13856.000372/2002-97, 13856.000383/2002-77, 13856.000425/2002-70, 13856.000002/2003-31 e 13856.000003/2003-85.

A DRJ, por maioria de votos, indeferiu a solicitação. Houve declaração de voto do Julgador que dissentiu em relação à possibilidade de serem “*admitidas no cálculo do crédito presumido as vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação, nos termos da Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º, e não apenas as vendas a empresas favorecidas pelo tratamento tributário do Decreto-lei nº 1.248, de 1972.*

O Acórdão recebeu a seguinte ementa:

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

*Período de apuração: 01/07/2000 a 30/09/2000*

*MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.*

*A matéria submetida a glosa em revisão de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, não especificamente contestada na manifestação de inconformidade, é reputada como incontroversa, e é insuscetível de ser trazida à baila em momento processual subsequente.*

*CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. VARIAÇÕES CAMBIAIS.*

*fora*

*(Assinatura)*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
CONFIRME COM O ORIGINAL  
Brasília, 05, 11, 09  
*Lauda*

CC02/C01  
Fls. 929

*O valor das variações cambiais não compõe o valor da receita de exportação no cálculo do crédito presumido de IPI.*

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA.**

*O direito ao crédito presumido aplica-se também no caso de venda a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação para o exterior. Não se considera como empresa comercial exportadora aquela constituída sem a observância dos requisitos mínimos previstos no art. 2º do Decreto-Lei nº 1.248/72.*

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO.**

*Na determinação da base de cálculo do crédito presumido, a legislação tributária de regência não contempla a inclusão, na receita de exportação, das receitas de mercadorias acabadas adquiridas no mercado interno e exportadas*

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS.**

*Os valores referentes às aquisições de insumos de pessoas físicas, não-contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, não integram o cálculo do crédito presumido por falta de previsão legal.*

*Os valores relativos a entradas de cana-de-açúcar produzida pela própria requerente devem ser excluídos da apuração do benefício porque não se referem a aquisição de insumos.*

*Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável ao IPI, não abrangendo as despesas com energia elétrica.*

*Solicitação Indeferida".*

Tempestivamente, em 26/02/2007, a contribuinte protocolizou recurso voluntário de fls. 888/905, aduzindo as mesmas questões anteriormente apresentadas, ou seja: a) inclusão das variações cambiais no conceito de receita bruta; b) devem ser consideradas as exportações realizadas por terceiros e *Trading Company*; c) devem ser incluídas as receitas de exportação oriundas de revenda de mercadorias adquiridas no mercado interno; d) aquisições de cana de pessoas físicas e cana própria; e e) energia elétrica e demais insumos glosados e supostamente não questionados, ou seja, todos os insumos adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo.

Por fim, registra ter demonstrado a indevida exclusão do crédito presumido do IPI para que seja determinado "o cancelamento da autuação ora combatida, com o arquivamento do Auto de Infração e Imposição de Multa" (sic).

É o Relatório.

*[Assinatura]* *[Assinatura]*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE CCM O ORIGINAL

Brasília, 05, 11, 09

*Laudt*

CC02/C01  
Fls. 930

## Voto

Conselheiro MAURÍCIO TAVEIRA E SILVA, Relator

O recurso é tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

Versa o presente processo acerca do crédito presumido de IPI para resarcimento do valor do PIS e da Cofins, benefício originário da MP nº 948/95, posteriormente normatizado pela Lei nº 9.363/96 e regulamentado pela Portaria MF nº 38/97.

A contribuinte se insurge contra o fato de a Fiscalização ter desconsiderado as exportações efetuadas por intermédio de empresas comerciais exportadoras que não aquelas constituídas ao amparo do Decreto Lei nº 1.248/72.

Contudo, entendo equivocada a glosa pela desnecessidade de exportação tão-somente pelas empresas comerciais exportadoras constituídas ao amparo do Decreto-Lei nº 1.248/72, conhecidas como "*trading companies*", uma vez que estas são espécie do gênero empresa comercial exportadora.

A venda de produtos à empresa comercial exportadora constituída com base no indigitado Decreto-Lei, com o fim específico de exportação, acarreta, de imediato, benefícios fiscais para o produtor-vendedor, tornando a operação interna equiparada a uma exportação para todos os efeitos, sendo transferido o ônus tributário para a empresa comercial exportadora, em caso de inocorrência da exportação.

De outra banda, a venda à empresa comercial exportadora não regulada pelo precitado Decreto-Lei, com o fim específico de exportação, se traduz numa operação interna beneficiada pela suspensão do IPI, sendo sua atuação de mera intermediária e os estímulos fiscais gerados pela exportação, desde que cumpridos os requisitos necessários, destinam-se ao estabelecimento industrial, que é, de direito, o exportador.

O tema foi abordado com maestria pelo Julgador vencido na instância *a quo*, presidente da 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Ribeirão Preto - SP, o qual apresentou a declaração de voto de fls. 858/865, cujos argumentos adoto e transcrevo como razões de decidir:

*"Declaração de Voto*

*Com a devida vénia, ouso discordar do Relator.*

*O art. 1º da Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, norma que autoriza o benefício pleiteado, reza o seguinte:*

*'Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos*

**Laudt**

**CC02/C01**

*Industrializados, como resarcimento 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.' (destacado na transcrição)*

*A resposta à pergunta nº 26 do 'Perguntas e Respostas sobre Crédito Presumido do IPI', encaminhado pela Nota MF/SRF/Cosit/Cotip/Dipex nº 312, de 3 de agosto de 1998, denota que são admitidas no cálculo do crédito presumido as vendas a empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação, e não apenas as vendas a empresas favorecidas pelo tratamento tributário do Decreto-lei nº 1.248, de 1972, citado no despacho decisório controvertido, conhecidas como *trading companies*, que são espécie do gênero "empresa comercial exportadora". Para maior clareza, eis a transcrição da resposta mencionada:*

*'(...)*

26) No caso de empresas comerciais exportadoras, de quem é a responsabilidade pelo pagamento; dos tributos, no caso de não exportação, e como se dá a saída do produtor?

Resposta) As saídas do produtor para as empresas comerciais exportadoras, inclusive as destinadas às empresas constituídas sob a forma do Decreto-lei nº 1.248/72, são efetuadas com suspensão do IPI (art. 36, inciso VIII, alínea 'a', do RIPI/82, correspondente ao art. 40, inciso VI, 'a', do RIPI/98).

(...) Com relação ao crédito presumido do PIS/Pasep e Cofins, que tenha sido aproveitado ou resarcido a título de IPI, caso não tenha ocorrido a exportação no prazo de 120 dias, ou o produto tenha sido vendido no mercado interno, roubado etc., o responsável pelo seu recolhimento é a empresa comercial exportadora (§§ 4º a 7º do art. 2º da Lei nº 9.363/96, e art. 5º da Portaria MF nº 38/97.

*(...)' (sublinhado na transcrição)*

*Sobre a interpretação do art. 36, VIII, 'a', do RIPI, de 1982, citado na resposta transcrita, já havia sido editado o Parecer CST/Sipe nº 1.213, de 31 de maio de 1984, cuja ementa diz o seguinte:*

*'A referência feita pelo art. 36, inciso VIII, letra 'a', do RIPI/82, a 'empresas comerciais que operam no comércio exterior' alcança as empresas exportadoras, de modo genérico e não apenas as 'trading companies' de que trata o Decreto-lei nº 1.248/72'.*

*O referido parecer menciona, em apoio à conclusão a que chegou, o PN CST nº 878, de 1971, e a Instrução Normativa SRF nº 11, de 15 de março de 1982 (item 1).*

*Stau*

*CCP*

Brasília, 05 / 11 / 09

Lauder

CC02/C01  
Fls. 932

Manifesta-se também a SRF através do Parecer Normativo CST nº 42, de 1975, que trata de Estímulos à Exportação, entendimento semelhante ao descrito acima. Por oportuna, reproduz-se a seguir o seu texto:

**PARECER NORMATIVO CST N° 42/75**

*IPI*

**ESTÍMULOS À EXPORTAÇÃO**

As atividades da Empresa Comercial Exportadora regulada pelo Decreto-lei nº 1.248/72 não atingem e nem limitam ou excluem as atividades da empresa exportadora ou que opera no comércio exterior, referida no artigo 8º do Decreto nº 64.833/69 e no artigo 7º, Inciso X, letra 'a', do RIPI.

O Decreto nº 64.833, de 17 de julho de 1969, que regulamentou o Decreto-lei nº 491, de 05 de março de 1969, dispôs em seu artigo 8º, que:

'os estímulos fiscais à exportação, inclusive os de que trata este decreto, aplicam-se, igualmente, ao fabricante de produtos industrializados que tenha a sua exportação efetivada por intermédio de empresas exportadoras, de cooperativas, de consórcios de exportadores, de consórcios de produtores ou de entidades semelhantes.'

2. Procura-se, agora, esclarecer se as operações de exportação efetivadas por intermédio de empresas exportadoras foram, de alguma forma, atingidas pelos dispositivos do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972.

3. O Decreto-lei nº 1.248/72, como se declara no seu artigo 1º, trata de operações de compra de mercadorias no mercado interno, realizadas por Empresa Comercial Exportadora, para o fim específico de exportação. A efetivação da exportação corre por ordem e conta da Empresa Comercial Exportadora, mas a operação de compra realizada no mercado interno gera, de imediato, benefícios fiscais para o produtor-vendedor (art. 3º). Para este, vale dizer, a operação interna se equipara a uma exportação efetiva para todos os efeitos, inclusive a isenção do IPI (RIPI, artigo 9º, inc. II).

4. Enquanto os benefícios fiscais tornam-se definitivos para o produtor-vendedor com a simples realização da operação no mercado interno, são totalmente transferidos à Empresa Comercial Exportadora os ônus tributários, que, porventura, venham a se tornar devidos pela não efetivação da exportação, pela revenda das mercadorias no mercado interno ou pela destruição das mesmas mercadorias (art. 5º).

5. Às Empresas Comerciais Exportadoras, por sua vez, são garantidos benefícios fiscais na área do imposto de renda (artigo 4º).

6. Quanto à empresa exportadora ou que opera no comércio exterior, sua atuação, nos precisos termos do dispositivo legal transscrito no item 1 deste parecer, é de simples intermediária e os estímulos fiscais

*Joa*

*CP*

Brasília,

05/11/09

*Kauder*

CC02/C01  
Fls. 933

gerados por exportação por ela efetivada destinam-se integralmente ao estabelecimento industrial que é, de direito, o exportador.

7. A remessa, pelo estabelecimento industrial, de mercadorias cuja exportação será efetivada pela empresa que opera no comércio exterior, não gera, por si só, benefícios fiscais, mas apenas traduz uma operação interna beneficiada pela suspensão do IPI e sujeita a controles especiais. A matéria já foi objeto de diversos Pareceres Normativos, merecendo destaque o de nº 878, de 1971.

8. Acrescente-se, também, que, diversamente do que ocorre com a Empresa Comercial Exportadora, a empresa que opera no comércio exterior não se subordina a quaisquer exigências da legislação tributária para sua constituição.

9. Diante dessas considerações tornam-se claras as diferenças, para os efeitos da legislação reguladora de estímulos fiscais à exportação de manufaturados, entre a 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 artigo 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.

Como se vê, de acordo com o PN CST nº 42, de 1975, a empresa exportadora ou que opera no comércio exterior, não regulada pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, a sua atuação é de simples intermediária e os estímulos fiscais gerados por exportação por ela efetivada destinam-se integralmente ao estabelecimento industrial que é, de direito, o exportador. A remessa, pelo estabelecimento industrial, de mercadorias cuja exportação será efetivada pela empresa que opera no comércio exterior, não gera, por si só, benefícios fiscais, mas apenas traduz uma operação interna beneficiada pela suspensão do IPI e sujeita a controles especiais.

Tal entendimento continua sendo mantido pela SRF nas respostas às consultas formuladas pelos contribuintes, como se pode exemplificar pela Solução de Consulta SRRF/9ºRF DISIT nº 108/2004, onde a interessada indagou se: 'poderia conceder (sic) os benefícios fiscais estabelecidos na legislação para exportação direta, como a isenção ou suspensão do IPI, PIS e COFINS, e bem como na (sic) manutenção do Crédito Presumido do PIS/COFINS, nas vendas destinadas ao mercado interno com o fim específico de exportação através de Empresas Comerciais Exportadoras constituídas sob forma de Limitada' [...] 'com capital mínimo abaixo ou não adequado pelo fixado através do Conselho Monetário Nacional, desde que estas empresas comprovem a exportação dentro do prazo conforme a legislação vigente', tendo sido respondido o seguinte:

*fora*

*CC*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 05 / 11 / 09  
*Auditor*

CC02/C01  
Fls. 934

O Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, trata das empresas comerciais exportadoras conhecidas com 'Trading Companies'. Por força desse Decreto-Lei, são condições básicas para configurar uma Trading Company a constituição sob a forma de sociedade por ações, capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional e certificado de registro especial, concedido pelo Departamento de Comércio Exterior (Decex) em conjunto com a Secretaria da Receita Federal - SRF.

A diferença básica entre esse tipo de empresa (Trading Company) e as demais empresas comerciais exportadoras reside no fato de as últimas não estão sujeitas a tantas exigências, não precisando cumprir os requisitos do citado Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, aplicando-se-lhes as leis comerciais e civis que regem as demais sociedades empresariais.

O Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 (Regulamento do IPI/2002), em todos os artigos em que se refere à empresa comercial exportadora, não faz referência a que seja aquela de que trata o Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, com exceção do art. 285, que dispõe sobre as exportações de tabaco em folhas, onde determina que as comerciais exportadoras desse produto sejam as instituídas pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972.

O Parecer Normativo CST nº 42, de 1975, esclarece que as diferenças entre a empresa comercial exportadora comum e aquela de que trata o Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, advêm, principalmente, das formas de operações que executam, resultando em momento e condições diversas de gozo de incentivos fiscais.

Conforme esse Parecer, o Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, como declara em seu art. 1º, trata das operações de compra de mercadorias no mercado interno, realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, efetivada por sua ordem e conta, sendo que a operação de compra realizada no mercado interno gera, de imediato, benefícios fiscais para o produtor-vendedor (art. 3º), fazendo com que a operação interna se equipare a uma exportação efetiva para todos os efeitos. No mesmo momento, os ônus tributários são totalmente transferidos para a empresa comercial exportadora, os quais se tornarão devidos, seja pela não efetivação da exportação, pela revenda das mercadorias no mercado interno ou pela destruição das mesmas mercadorias (art. 5º).

O referido DL nº 1.248, de 1972, em seu art. 4º, garante a essas empresas benefícios fiscais na área do imposto de renda. Em compensação, as comerciais exportadoras reguladas por este Decreto-Lei, conforme visto anteriormente, estão sujeitas a exigências maiores.

Ainda de acordo com o PN CST nº 42, de 1975, quanto à empresa exportadora ou que opera no comércio exterior, não regulada pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, a sua atuação é de simples intermediária e os estímulos fiscais gerados por exportação por ela efetivada destinam-se integralmente ao estabelecimento industrial que é, de direito, o exportador. A remessa, pelo estabelecimento industrial, de mercadorias cuja exportação será efetivada pela empresa que opera

*JAC*

*CC*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 09, 11, 09

Lauda

CC02/C01  
Fls. 935

*no comércio exterior, não gera, por si só, benefícios fiscais, mas apenas traduz uma operação interna beneficiada pela suspensão do IPI e sujeita a controles especiais.*

*Quanto à suspensão do IPI, o Decreto nº 4.544, de 2002 (RIP/2002), em seu art. 42, V, 'a', é claro ao estabelecer que sairão com suspensão do IPI as vendas realizadas pelo estabelecimento industrial à empresa comercial exportadora, desde que os produtos sejam remetidos diretamente para embarque ou para recintos alfandegados com o fim específico de exportação, por conta e ordem desta. Somente não cabe a suspensão do IPI quando a exportação para o exterior é realizada pelo próprio produtor dos produtos industrializados, na condição de produtor-exportador, visto tratar-se de imunidade albergada na Constituição Federal, art. 153, § 3º, III, reproduzida no RIP/2002, art. 18, II.*

*Assim, se ao referir-se a 'empresas comerciais exportadoras constituídas sob a forma Ltda, cujo capital mínimo não está adequado pelo fixado através do Conselho Monetário Nacional' pretende a consultante indicar aquelas empresas exportadoras não reguladas pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, poderá se valer dos benefícios concedidos pela legislação desde que os produtos de sua fabricação sejam remetidos diretamente para embarque ou para recinto alfandegado com o fim específico de exportação, por conta e ordem das referidas empresas comerciais exportadoras.*

*De todo o exposto, conclui-se que sairão com suspensão do IPI as vendas realizadas pelo estabelecimento industrial às empresas comerciais exportadoras, desde que os produtos sejam remetidos diretamente para embarque ou para recintos alfandegados com o fim específico de exportação, por conta e ordem destas.*

*Ainda se poderia confirmar esta interpretação pelo disposto na Instrução Normativa SRF nº 95, de 06 de agosto de 1998:*

**'O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto na Lei 9.363, de 13 de dezembro de 1996, e na Portaria MF nº 38, de 27 de fevereiro de 1998, resolve:**

**Art. 1º** Aprovar o programa gerador do Demonstrativo de Exportação, na versão 2.0, para uso obrigatório pelas empresas comerciais exportadoras que houverem adquirido mercadorias de empresa produtora vendedora com o fim específico de exportação.

**Parágrafo único.** O programa a que se refere este artigo está disponível para os declarantes nas unidades da Secretaria da Receita Federal - SRF e em seu site na INTERNET, no seguinte endereço: <http://www.receita.fazenda.gov.br>.

**Art. 2º** A empresa comercial exportadora referida no artigo anterior fica obrigada a apresentar o Demonstrativo de Exportação, no trimestre em que ocorrer pelo menos um dos seguintes eventos:

I - adquirir de mercadoria de empresa produtora vendedora, com o fim específico de exportação;

*Stael*

*CC02/C01*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
CONFIRA COMO ORIGINAL

Brasília, 05, 11, 09

*Laudat*

CC02/C01  
Fls. 936

II - exportar mercadoria que tenha sido adquirida de empresa produtora vendedora, com o fim específico de exportação;

III - recolher impostos e contribuições na condição de responsável nos termos dos §§ 4º a 7º do art. 2º da Lei 9.363, de 1996, relativos aos produtos adquiridos de empresa produtora vendedora com a finalidade específica de exportação.'

*Também nos convênios assinados pela União a expressão 'empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação' não se restringe apenas as vendas a empresas favorecidas pelo tratamento tributário do Decreto-lei nº 1.248/72, como se constata a seguir:*

**'CONVÊNIO ICMS 113/96 Dispõe sobre as operações de saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação.**

O Ministro da Fazenda e os Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, na 84ª Reunião Ordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária, realizada em Belém, PA, no dia 13 de dezembro de 1996, tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975;

considerando que a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que equipara à exportação a saída de mercadoria, no mercado interno, para estabelecimento exportador com fim específico de exportação;

considerando a necessidade de se estabelecer controle das operações com mercadorias contempladas com a desoneração prevista na mencionada lei, resolvem celebrar o seguinte CONVÊNIO Cláusula primeira Acordam os signatários em estabelecer mecanismos para controle das saídas de mercadorias com o fim específico de exportação, promovidas por contribuintes localizados nos territórios dos respectivos Estados para empresa comercial exportadora, inclusive 'trading' ou outro estabelecimento da mesma empresa, localizado em outro Estado.

Parágrafo único. Entende-se como empresa comercial exportadora a que estiver inscrita como tal, no Cadastro de Exportadores e Importadores da Secretaria de Comércio Exterior - SECEX, do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo - MICT.'

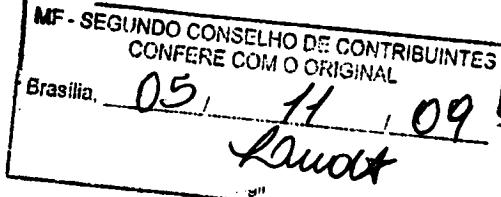
*(Nova redação dada ao caput da cláusula segunda pelo Conv. ICMS 54/97, efeitos a partir de 16.06.97)*

*Cláusula segunda O estabelecimento remetente deverá emitir Nota Fiscal contendo, além dos requisitos exigidos pela legislação no campo 'INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES', a expressão 'REMESSA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO'.*

*CONVENIO ICMS N° 61 DE 04 /07 /2003 CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ C O N V E N I O Cláusula primeira. Passa a vigorar com a seguinte redação o parágrafo único da cláusula primeira do Convênio ICMS 113/96, de 13 de dezembro de 1996:*

*JOAL*

*CGF*



CC02/C01  
Fls. 937

'Parágrafo único. Para os efeitos deste convênio, entende-se como empresa comercial exportadora:

I - as classificadas como 'trading company', nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, que estiver inscrita como tal, no Cadastro de Exportadores e Importadores da Secretaria de Comércio Exterior - SECEX, do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior;

II - as demais empresas comerciais que realizarem operações mercantis de exportação, inscritas no registro do sistema da Receita Federal - SISCOMEX.'

*Portanto, diante do conceito dado à expressão 'empresa comercial exportadora' em diferentes oportunidades pela SRF e pelo MF, conclui-se que são admitidas no cálculo do crédito presumido as vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação, nos termos da Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º, e não apenas as vendas a empresas favorecidas pelo tratamento tributário do Decreto-lei nº 1.248, de 1972.'*

Corroborando o entendimento esposado, convém, ainda, transcrever o disposto no sítio da Receita Federal do Brasil, junto à internet ([www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)), na parte referente a Perguntas e Respostas sobre IPI, pergunta 031, a qual registra:

*"031 Tendo em vista à alínea 'a' do inciso V do art. 42 do Ripi/2002, a suspensão do IPI prevista para produtos saídos do estabelecimento industrial com destino à exportação é aplicável a todas as empresas comerciais que operam no comércio exterior ou somente às Trading Companies?*

*A suspensão do IPI aplica-se a todas as empresas comerciais exportadoras que adquirirem produtos com o fim específico de exportação, aí incluídas as empresas comerciais exportadoras de que trata o Decreto-Lei nº 1.248, de 1972. Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora."*

Destarte, conforme bem concluiu o voto precitado, devem ser admitidas no cálculo do crédito presumido as vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação, nos termos da Lei nº 9.532/97, art. 39, § 2º, e não apenas as vendas às empresas constituídas na forma do Decreto-Lei nº 1.248/72.

A próxima matéria a ser apreciada, inclusão das variações cambiais no conceito de receita bruta, foi brilhantemente enfrentada pelo Conselheiro-Relator José Antonio Francisco, quando do julgamento do Acórdão nº 201-79.228, em 26/04/2006, motivo pelo qual adoto suas razões de decidir consignadas em seu voto, as quais transcrevo:

*"Quanto às variações cambiais ativas e passivas, a interpretação da recorrente é equivocada.*

*folha*

*CC*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 05/11/09  
*Lauolt*

CC02/C01  
Fls. 938

*O objetivo da razão entre receitas de exportação e receita bruta de vendas é obter a proporção das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que são utilizados em produtos exportados.*

*Por isso mesmo é que a razão deve ser feita em relação às receitas de vendas, não se podendo incluir outras receitas.*

*Os valores a serem adotados devem ser os que constaram das notas fiscais, para que se obtenha uma proporção mais realista, o que está de acordo com o art. 3º da Lei nº 9.363, de 1996.*

*A inclusão das variações cambiais implicaria a consideração de uma receita financeira, que distorceria completamente a proporção.*

*A distorção ocorreria porque, obviamente, os efeitos da variação do câmbio, que se referem a situações futuras e incertas, projetariam-se sobre a apuração da proporção. Note-se, ademais, que a eventual variação do câmbio acarretaria alterações na formação dos preços à época de sua constatação e não em relação a fatos passados.*

*Veja-se que a conceituação de receita operacional bruta poderia implicar, em princípio, uma distorção, se nela fossem incluídas as mencionadas variações, sem a devida inclusão na receita de exportação.*

*Entretanto, a Instrução Normativa SRF nº 419, de 10 de maio de 2004, art. 17, I, claramente conceituou a receita operacional bruta como 'o produto da venda de produtos industrializados de produção da pessoa jurídica, nos mercados interno e externo', não deixando margem para a inclusão das outras receitas na apuração.*

*Portanto, improcede a inclusão das variações cambiais ativas e passivas na apuração do incentivo, tanto na receita operacional bruta como na receita de exportação.*

Desse modo, o valor a ser considerado é aquele constante da Nota Fiscal de saída. Quaisquer variações posteriores do preço decorrentes de variações cambiais representam receitas ou despesas financeiras, não se confundindo com o valor da operação.

Cabe, ainda, apreciar a alegação da recorrente quanto à exclusão dos valores referentes às exportações de mercadorias adquiridas de terceiros e exportadas, não submetidas pela exportadora a qualquer processo de industrialização.

Consoante o art. 1º da Lei nº 9.363/96, empresa produtora e exportadora fará jus ao crédito presumido, referente às aquisições no mercado interno de insumos para utilização do processo produtivo. Portanto, é necessário que o produto exportado seja industrializado pela exportadora.

No caso em questão, as mercadorias são adquiridas de terceiros e exportadas, sem se submeter a qualquer processo de industrialização. Assim, não há como incluí-las no montante das exportações utilizadas para o cálculo que determinará o percentual das aquisições que comporá a base de cálculo do benefício, uma vez que não gera direito ao crédito presumido do IPI o valor das revendas para o exterior de produtos adquiridos de terceiros e que não

*APOL*

*(Lauolt)*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 05/11/09

*Lauot*

CC02/C01  
Fls. 939

tenham sido submetidos a qualquer processo de industrialização pelo exportador, encontrando-se, portanto, correto o procedimento da Fiscalização.

A contribuinte se insurge contra o fato de terem sido desconsiderados os insumos consubstanciados nas aquisições de cana de pessoas físicas e cana própria.

Quanto às aquisições de cana de pessoas físicas a interessada noticia à fl. 902 que submeteu a matéria em questão ao Poder Judiciário, o qual julgou procedente a pretenção da ora recorrente para o fim de *"reconhecer o direito da Autora de utilizar o crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI a que faz jus como resarcimento das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a aquisição de matéria-prima de produtores rurais pessoa física"* - doc. J. Registre-se que a contribuinte não cita o número da referida ação judicial, bem como, embora mencione "doc. J", não acostou qualquer documento ao seu recurso. Contudo, tendo em vista o alegado pela recorrente, configurada está a opção pela via judicial, fato que, em decorrência da supremacia de sua decisão, importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência de recurso interposto, a teor do Ato Declaratório Normativo Cosit nº 03/96, bem assim, consoante a Súmula nº 01 deste Conselho de Contribuintes, estando o julgador administrativo impossibilitado de conhecer da mesma causa de pedir apresentada ao Poder Judiciário, uma vez que a manifestação deste Conselho acerca de provimento jurisdicional é, no mínimo, inadequada, pois, se corroborar a decisão judicial, é inócuo e, se decidir em sentido diverso, estará induzindo ao descumprimento do determinado pelo juízo.

Quanto à exclusão procedida pela Fiscalização em relação aos valores registrados como "cana própria", não há reparos a fazer à decisão recorrida, conforme se demonstrará.

A glosa não decorre do argumento falacioso de que na receita de exportação devem ser incluídas as exportações de produtos não-tributados, como a cana-de-açúcar. Sua exclusão decorre da inexistência de aquisição de insumo.

O crédito presumido foi criado visando ao ressarcimento do PIS e da Cofins na aquisição de insumos no mercado interno, conforme dispõem os arts. 1º e 3º da Lei nº 9.363/96:

*"Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como resarcimento 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.*

[...]

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

*SPM*

*CPA*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 05/11/09  
Lauder

CC02/C01  
Fls. 940

Portanto, o valor a ser considerado é aquele constante da nota fiscal emitida pelo fornecedor ao produtor exportador, o que não se verifica neste caso. Ademais, não há o que ressarcir a título de PIS e Cofins, decorrente de atividade extrativista (primária), cultivo de cana, que sequer sofreu incidência das indigitadas contribuições.

De se ressaltar, no presente caso, que a aceitação dos valores decorrentes de “cana própria” ensejaria duplicidade, pois, conforme a supramencionada Informação Fiscal, já foram considerados no cálculo os valores referentes aos insumos necessários ao plantio da cana, conforme consignado à fl. 288, que a seguir se transcreve:

*“A esse respeito, vale ressaltar que as entradas de insumos necessários à preparação do solo, o plantio, o cultivo, a colheita e todos os demais, que integram o produto final, tais como adubos, defensivos, produtos químicos, etc., já constam das diversas notas fiscais de entrada (cfop 1.11 e 2.11) e foram aceitos pela fiscalização como aquisições incentivadas.*

*Desse modo, adicionar ao item ‘matéria prima’ o valor da produção própria como fez a contribuinte, representa inquestionável duplicidade. Por essa razão, a Fiscalização não considerou como matéria prima, em seu ‘Demonstrativo de Apuração’ de fls. 278, os valores denominados ‘cana própria’ pela Contribuinte.”*

Portanto, em relação a este tópico, também não há reparos a fazer na decisão recorrida.

Quanto à glosa dos valores relativos às aquisições de energia elétrica, o cerne da questão decorre de divergência da conceituação envolvendo matérias-primas e produtos intermediários, pois entende a recorrente que o insumo deve ser compreendido em seu sentido *lato*, abrangendo, portanto, toda e qualquer matéria-prima cuja utilização na cadeia produtiva seja necessária à consecução do produto final.

Por se tratar de renúncia tributária, sua interpretação deverá ser restritiva, portanto, a determinação precisa do seu significado enseja uma interpretação literal. Neste diapasão, o parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.363/96 esclarece que se utilizará, subsidiariamente, a legislação do IPI para estabelecimento dos conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

A legislação do IPI, através dos arts. 82, I, do RIPI/82; 147, I, do RIPI/98; e 164, I, do RIPI/2002, menciona que a possibilidade de creditamento decorre de insumos utilizados na industrialização de produtos tributados, incluindo-se os insumos que, não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização.

Visando ao esclarecimento desses conceitos, foram editados os Pareceres Normativos CST nºs 181/74 e 65/79, mencionando que os insumos, embora não se integrando ao novo produto fabricado, devem ser consumidos em decorrência de contato direto com o produto em fabricação; não podem ser partes nem peças de máquinas, combustíveis e não podem estar compreendidos no ativo permanente.

Para maior clareza, traz-se à colação o item 13 do PN CST nº 181/74, *verbis*:

*John*

*CCP*

*"13. Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, às partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, lâminas de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc." (grifei)*

Portanto, bem decidiu a recorrida quanto à glosa efetuada, pois, conforme precitado no item 13 do PN CST nº 181/74, não há previsão de utilização do benefício em relação à energia elétrica, uma vez que sequer entra em contato direto com o produto fabricado, não se enquadrando, portanto, no conceito de MP, PI ou ME, caracterizando-se como custo indireto incorrido na produção.

Ademais, por meio da Súmula nº 12 deste Segundo Conselho de Contribuintes, este órgão já se manifestou sobre o tema nos seguintes termos:

*"Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário."*

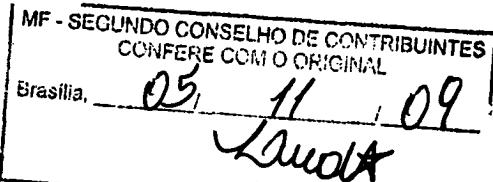
Após concluir-se pela impossibilidade de a energia elétrica integrar a base de cálculo do crédito presumido, passa-se a alegação seguinte, na qual a contribuinte protestou contra a decisão de primeira instância que considerou não questionada e, portanto, matéria incontroversa, as demais glosas efetuadas pela Fiscalização. A recorrente alegou ter se insurgido contra todas as glosas, entendendo que todos os insumos adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo devam ser considerados.

Não assiste razão à recorrente. A uma, porque, conforme acima mencionado, a contribuinte entende que o insumo deve ser compreendido em seu sentido *lato*, abrangendo, portanto, toda e qualquer matéria-prima necessária à consecução do produto final, a despeito de não serem consumidos em contato direto com o produto e, portanto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário. A duas, porque não há autorização na norma para que o autuado faça alegações genéricas, devendo expressar precisamente seus pontos de discordância. Ademais, conforme bem decidiu a instância *a quo*, as alegações devem ser apresentadas na impugnação, consideram-se precluídos, não se tomando conhecimento das provas e argumentos apresentados somente na fase recursal.

O exemplo trazido à baila, retífica de motores, os quais se caracterizam como bens do ativo imobilizado, consiste em um serviço destinado a recuperar as condições necessárias ao uso adequado do motor, o que não se confunde com MP, PI ou ME.

Isto posto, não conheço do recurso, quanto à matéria submetida ao Poder Judiciário, e dou parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito à inclusão no cálculo do crédito presumido de IPI das vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação, nos termos da Lei nº 9.532/97, art. 39, § 2º, e

*Joa*



CC02/C01  
Fls. 942

não apenas as vendas às empresas constituídas na forma do Decreto-Lei nº 1.248/72, mantendo, no mais, a decisão recorrida.

Sala das Sessões, em 03 de fevereiro de 2009.

MAURÍCIO TAVEIRA E SILVA

*Tom*