



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10183.003341/97-50
Acórdão : 201-75.371
Recurso : 117.101

Sessão : 19 de setembro de 2001
Recorrente : CEVAL CENTRO OESTE S.A.
Recorrida : DRJ em Campo Grande - MS

2º	RECORRI DESTA DECISÃO
C	RP/201-117101
C	EM 04 de Junho de 2002
	Procurador Rep. da 2ª. Instância

IPI - RESSARCIMENTO - COMPENSAÇÃO - LEI Nº 9.363/96 - PORTARIA MF Nº 38/97 - INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS - CUSTOS COM ENERGIA ELÉTRICA E GERAÇÃO DE VAPOR - INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO - CUSTOS COM FRETE - IMPOSSIBILIDADE - Crédito presumido de IPI com o objetivo de desonerar a carga tributária das exportações. Geram crédito presumido as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados no processo produtivo, e os custos a estes agregados. Não se pode negar que insumos adquiridos de pessoas físicas, por não serem contribuintes do PIS nem da COFINS, não integrem o valor das aquisições incentivadas, por falta de previsão legal. Também compõem a base de cálculo do crédito presumido os custos com energia elétrica, tida como produto intermediário, e com a geração de vapor, pelo mesmo fundamento. Impossibilidade de inclusão de custos com frete. **Recurso voluntário provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: CEVAL CENTRO OESTE S.A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso: a) quanto ao item aquisições de pessoa física. Vencidos os Conselheiros João Berjas (Suplente) e Jorge Freire, que apresentou declaração de voto; e b) quanto aos itens lenha e combustíveis. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, João Berjas (Suplente) e José Roberto Vieira, que apresentou declaração de voto; e II) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, no que diz respeito ao frete. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Luiza Helena Galante de Moraes e Serafim Fernandes Corrêa.

Sala das Sessões, em 19 de setembro de 2001


Jorge Freire
Presidente


Gilberto Cassuli
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Suplente), Rogério Gustavo Dreyer, Antonio Mário de Abreu Pinto e Sérgio Gomes Velloso.
lao/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10183.003341/97-50

Acórdão : 201-75.371

Recurso : 117.101

Recorrente : CEVAL CENTRO OESTE S.A.

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento de IPI, protocolizado em 01/08/97, motivada a contribuinte pelo "*Crédito presumido de que trata a Portaria MF nº 38/97*", no valor de R\$3.192.440,54, referente ao período de apuração do primeiro trimestre de 1997. Pediu compensação posteriormente.

Após juntada de documentação, a Delegacia da Receita Federal em Cuiabá - MT, às fls. 136/141, decidiu pelo deferimento, em parte, do pedido, reconhecendo, parcialmente, o crédito, aprovando o valor de R\$591.904,75 como crédito presumido de IPI, relativo ao segundo trimestre de 1997, em virtude de haver glosado o valor referente às aquisições de produtor pessoa física, valores de fretes, BFP – geração de vapor, lenha-geração de vapor, combustível para geração de vapor e energia elétrica, como consumo de matérias-primas e produtos intermediários. Além disso, os cálculos foram revistos para expurgar da base de cálculo do benefício valores que teriam sido indevidamente incluídos, referentes ao primeiro trimestre de 1997.

Inconformada, a empresa apresentou sua Impugnação de fls. 144/157, aduzindo que os insumos adquiridos de pessoas físicas não contribuintes do PIS nem da COFINS geram direito ao crédito, bem como os valores das aquisições de serviços de transporte, BFP – geração de vapor, lenha-geração de vapor, combustível para a geração de vapor e de energia elétrica como consumo de matéria-prima e produto intermediário; ainda, fundamenta que o cálculo deve ser feito pelo valor total das aquisições e não pelo consumo da matéria-prima.

Resolveu, então, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande - MS, às fls. 210/214, indeferir a solicitação, segundo a seguinte ementa:

"EMENTA: PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO.

Para efeito de cálculo do crédito presumido do imposto, como ressarcimento das contribuições ao PIS e Cofins, nos termos da Lei nº 9.363/1996, não



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10183.003341/97-50
Acórdão : 201-75.371
Recurso : 117.101

integram os valores de aquisições de matérias-primas, produtos intermediário (sic) e material de embalagem, as compras de pessoas físicas, bem como as despesas com energia elétrica, geração de vapor e fretes.

SOLICITAÇÃO INDEFERIDA”.

Em Recurso Voluntário de fls. 216/234, a recorrente manifesta a sua inconformidade com a decisão atacada, apresentando suas razões, sob os fundamentos já referidos.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10183.003341/97-50
Acórdão : 201-75.371
Recurso : 117.101

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR GILBERTO CASSULI

O recurso voluntário é tempestivo, dele conheço.

A empresa contribuinte, ora recorrente, pretendeu o ressarcimento, e, posteriormente, a compensação com débitos seus, do crédito presumido de IPI a que se refere a Portaria MF nº 38/97. Trata-se de crédito presumido de IPI como ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Nestes autos, a questão cinge-se à inclusão, pela contribuinte, de **aquisições de insumos adquiridos de pessoas físicas (ou cooperativas)** na base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96, bem como de **valores das aquisições de serviços de transporte, BFP – geração de vapor, lenha-geração de vapor, combustível para geração de vapor e de energia elétrica**, como consumo de matéria-prima e produto intermediário.

O competente órgão da Receita Federal concluiu pela legitimidade de apenas parte do crédito pleiteado pela contribuinte, dele excluindo o valor referente às aquisições de insumos adquiridos de fornecedor pessoa física, em virtude de estes fornecedores não serem contribuintes das Contribuições ao PIS/PASEP nem da COFINS. Foram, também, excluídos os valores referentes a fretes, vapores e energia elétrica.

A questão imprescinde de algumas digressões. Da doutrina transcrevemos:

“O crédito presumido do IPI, como ressarcimento da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para a Seguridade Social – COFINS, não é um crédito fiscal que resulta, diretamente, da aplicação do Princípio da Não-Cumulatividade do IPI. Muito pelo contrário, ele é gerado por operações sobre as quais o Princípio da Não-Cumulatividade não tem aplicação, porque se tratam de operações imunes à incidência do imposto. Referimo-nos à exportação de produtos industrializados.

(...)



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10183.003341/97-50
Acórdão : 201-75.371
Recurso : 117.101

Portanto, o crédito presumido do IPI, como ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, tem a natureza jurídica de incentivo à exportação de produtos industrializados.”¹

A contribuinte adquire matérias-primas de pessoas físicas. E, ao calcular o seu crédito presumido de IPI, inclui na base de cálculo o valor referente a essas aquisições. Incluiu, também, os custos com energia elétrica, geração de vapores e fretes. Eis o ponto nevrálgico da questão em exame, porque a decisão recorrida não aceitou a inclusão, na base de cálculo do crédito presumido de IPI, dos custos com aquisição de insumos oriundos de pessoas físicas ou cooperativas, ao fundamento de não serem contribuintes do PIS nem da COFINS, desconsiderando, também, os custos com fretes, geração de vapor e energia elétrica.

DAS AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS

Com efeito, estabelece a Lei nº 9.363, de 13/12/96:

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

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

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

¹ REIS, Maria Lúcia Américo dos; BORGES, José Cassiano. **O IPI Ao Alcance de Todos: Doutrina – Jurisprudência – Legislação – Pareceres Normativos**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 463.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10183.003341/97-50
Acórdão : 201-75.371
Recurso : 117.101

Estão claramente estabelecidos na lei os aspectos do crédito presumido em exame. E, diante disto, a interpretação que a autoridade julgadora lhe deu não pode prosperar.

Os produtos industrializados destinados ao exterior, com relação ao IPI, gozam de imunidade, conforme prevê o art. 153, § 3º, III, da Carta Magna, ao estabelecer que o IPI *"não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior"*.

Alguns dos escopos do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96 (que teve como antecedentes as MP nºs 674/94, 905/95 e 948/95, e outros) podem ser constatados nas exposições de motivos externadas pelo Ministro da Fazenda nas referidas Medidas Provisórias. Assim sendo, objetiva a redução dos custos e o aumento da competitividade dos produtos brasileiros exportados, conforme a política adotada no sentido de não se exportar tributos. Da Portaria Ministerial nº 38/97, denotamos que se optou por desonerar não apenas a última etapa do processo produtivo, visto que o PIS e a COFINS incidem cumulativamente, e sim mais etapas antecedentes, chegando-se à cediça alíquota de 5,37%.

Perquirindo, destarte, acerca da *mens legis*, ou seja, a vontade, o desejo da lei, notamos que pretende, com este crédito presumido, desonerar a carga tributária das exportações.

Então, trata-se o crédito presumido de IPI em comento, como estabelecido no texto legal, de ressarcimento do PIS e da COFINS recolhidos nas etapas anteriores (e não somente na imediatamente anterior), incidentes sobre os insumos. No dizer do ilustre Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira, da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, é:

*"... incentivo financeiro à exportação quantificado sobre o valor total dos custos dos insumos que compõem o produto exportado. É certo que esse incentivo, efetivamente, visa a compensar o exportador do valor das ditas contribuições sociais que oneram os insumos empregados, bem como, ainda, as contribuições que oneraram as mercadorias empregadas na fase produtiva desses insumos. Daí a alíquota de 5,37%, para efeito de cálculo do incentivo incidente sobre o valor total dos insumos que compõem o produto exportado, como esclarece a citada Portaria Ministerial."*² (grifamos)

² Acórdão nº 202-09.865, Relator Oswaldo Tancredo de Oliveira, Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, Sessão em 17/02/98, ao julgar o Recurso nº 102.571



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10183.003341/97-50
Acórdão : 201-75.371
Recurso : 117.101

Não cabe, por consequência, o entendimento de que os produtos adquiridos de pessoas físicas, ou cooperativas, pelo simples fato de não serem contribuintes do PIS nem da COFINS, não dão direito ao crédito presumido de IPI.

O art. 2º da Lei nº 9.363/96 é muito claro em estabelecer que se determina a base de cálculo mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no art. 1º, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador. É de clareza solar ser vedado ao intérprete restringir um benefício que a lei não restringiu.

Ademais, sendo este crédito presumido de IPI “incentivo à exportação” pelo ressarcimento da Contribuições ao PIS e da COFINS pagas nas etapas anteriores, devemos ressaltar que, ainda que a aquisição dos insumos pelo exportador tenha sido feita de pessoa não contribuinte das referidas exações, estas contribuições foram recolhidas em outras etapas, incidindo, v. g., na aquisição dos fertilizantes, etc.

Merece destaque o posicionamento, neste particular, do culto Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa:

“Registre-se, ainda, que nos moldes em que está redigido o art. 2º da Lei nº 9.363/96 o cálculo será feito tendo como ponto de partida a soma de todas as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem sobre a qual será aplicado o percentual decorrente da relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador. Isto significa dizer que até mesmo as aquisições que não se destinam à exportação integrarão o ponto de partida para encontrar a base de cálculo de vez que a exclusão das mesmas se dará pela relação percentual.”

Da transcrição acima, portanto, concluimos que se deve aplicar o percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, independentemente de haver ou não recolhimento da Contribuição ao PIS e da COFINS nesta etapa. Porque, mesmo que as aquisições de insumos tenham sido feitas de não contribuintes das exações referidas, estas foram recolhidas em etapas anteriores, haja vista onerarem a produção em cascata.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10183.003341/97-50
Acórdão : 201-75.371
Recurso : 117.101

Outro ponto ainda merece destaque. As Instruções Normativas SRF nºs 23 e 103, de 1997, dispuseram sobre este tema, em sentido diverso do que até agora expusemos. E a decisão recorrida teve fulcro nestes atos normativos da SRF.

Houve restrição do direito ao crédito presumido de IPI por estes atos, ao estabelecerem que somente seria calculado em relação a insumos sujeitos à Contribuição ao PIS e à COFINS. Não é possível que uma Instrução Normativa, ato normativo da SRF, restrinja um benefício onde a lei não restringe, tendo em conta tratar-se a IN de norma complementar das leis, nos termos do art. 100 do Código Tributário Nacional.

Corroboram o entendimento que esposamos os reiterados julgados acerca desta matéria no Conselho de Contribuintes. Esta Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes decidiu, pelo Acórdão nº 201-74.131, ao julgar o Recurso nº 114.964, Processo nº 13808.002368/97-00, Relator o ilustre Conselheiro Jorge Freire, em Sessão de 15/12/2000:

"IPI - CRÉDITO PRESUMIDO - LEI Nº 9.363/96 - A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, e material de embalagem referidos no art. 1º da Lei nº 9.363, de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96). A lei citada refere-se a "valor total" e não prevê qualquer exclusão. As Instruções Normativas SRF nºs. 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363, de 13/12/96, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às Contribuições PIS/PASEP e à COFINS (IN SRF nº 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas, não geram direito ao crédito presumido (IN SRF nº 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, visto que as Instruções Normativas são normas complementares das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam. (...). SELIC - O valor ressarcido deve ser corrigido monetariamente, de molde a manter o real valor de compra da moeda. Assim, deve ser aplicada ao valor ressarcido a Taxa SELIC desde a data do protocolo do pedido. Recurso provido, em relação às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, em que não houve incidência de COFINS nem de PIS na última aquisição, e em relação à Taxa SELIC; e negado, em relação aos insumos em estoque." (grifamos)



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10183.003341/97-50
Acórdão : 201-75.371
Recurso : 117.101

DOS CUSTOS COM ENERGIA ELÉTRICA

Inegavelmente, a energia elétrica é mercadoria. Assim, tivemos a oportunidade de fundamentar, votando nos autos do Recurso nº 106.360, como segue.

Diversos doutrinadores esmiuçaram a matéria e lecionaram no sentido de ser mercadoria a energia elétrica, principalmente em sede de ICMS. Também o direito penal nos auxilia nessa conceituação de energia elétrica como mercadoria, quando considera crime de furto as ligações clandestinas à rede elétrica.

Não é fora de propósito, então, trazer o que a doutrina entende por mercadoria, lembrando que os conceitos de bem e mercadoria foram separados pelo próprio constituinte, estabelecendo que aquele é gênero do qual este é espécie. Extraímos, assim, que as mercadorias *“são bens não imóveis, objeto da mercância exercida pelo contribuinte, por ele produzidos ou que tenham sido adquiridos para ser revendidos no mesmo estado ou depois de transformados ou integrados em produto novo”*³.

Em outras palavras, deve-se realçar o que sejam mercadorias:

*“Mercadorias são coisas móveis. São coisas porque bens corpóreos, que valem por si e não pelo que representam. Coisas, portanto, em sentido restrito, no qual não se incluem os bens tais como os créditos, as ações, o dinheiro, entre outros. E coisas móveis porque em nosso sistema jurídico os imóveis recebem disciplinamento legal diverso, o que os exclui do conceito de mercadorias.”*⁴

Prossegue a doutrina:

“A distinção entre mercadorias e outros bens (embora móveis) que não estão abrangidos por esse conceito apóia-se na sua finalidade e na maneira pela qual estão integrados ao processo produtivo. Neste sentido, a destinação é aferida pela qualificação que subjetivamente as partes lhe atribuem no contexto de uma relação de comércio, segundo a qual um bem pode ser mercadoria para o vendedor e mero bem para o comprador.

³ GRECO, Marco Aurélio; LORENZO, Anna Paola Zonari de. ICMS – Materialidade e Características Constitucionais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de Direito Tributário. 7ª ed.. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 536.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. et. al. Comentários ao Código Tributário Nacional. 3ª ed.. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 113.



Processo : 10183.003341/97-50
Acórdão : 201-75.371
Recurso : 117.101

Vale insistir que o conceito de mercadoria não é simplesmente objetivo (bem com certa qualidade em si). O bem adquirido com a finalidade de ser vendido, ainda que depois de industrializado, é mercadoria”⁵ (grifamos)

A energia elétrica, evidentemente, se enquadra no conceito de mercadoria.

O art. 155, II, da Constituição da República Federativa do Brasil, prevê a cobrança, pelos Estados e Distrito Federal, do ICMS, imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. A energia elétrica é tributada, nestes termos, como mercadoria; inclusive, o § 2º, X, “b”, do citado artigo, estabelece que este imposto não incidirá sobre operações que destinem energia elétrica a outros Estados.

Constatamos que: “De acordo com o Sistema Tributário Nacional vigente, a energia elétrica é, por ficção jurídica, considerada mercadoria pois trata-se de um bem móvel, comercializado com habitualidade pelas empresas concessionárias”⁶. Assim, a “Constituição Federal, espalhando qualquer dúvida, definiu a energia elétrica como mercadoria, para efeito da incidência do ICMS, já que suscetível de circulação econômica. Possível inclusive de tipificar o crime de furto como subtração de coisa alheia móvel”⁷.

É vasta a argumentação que coloca a energia elétrica como mercadoria. Também o texto constitucional, em seu Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, art. 34, § 9º, estabelece que: “as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra Unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação ...”. Resta clara sua condição de mercadoria, que circula comercialmente.

De maneira muito esclarecedora, já se frisou que:

⁵ GRECO, op. cit., p. 537.

⁶ CARDOSO, H. A. ICMS incidentes na energia elétrica e na prestação de serviços de comunicação telefônica. *Tributário.com*. Disponível em: <http://www.baccaro.com.br/tributario/doutrina/HACicms.htm>. Acesso em 08 jun 2001.

⁷ JANCZESKI, Célio Armando. Alguns Aspectos da Incidência do ICMS sobre a Energia Elétrica Fornecida a Empresas Industriais. *Jornal Síntese* nº 7, p. 7, set. 1997.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10183.003341/97-50
Acórdão : 201-75.371
Recurso : 117.101

"... é cediço, tranqüilo e incontestável, de que a energia elétrica é bem jurídico móvel, qualificado como mercadoria quando for objeto de atos de mercância. Nesse sentido, como bem móvel, o próprio direito penal já a qualificou, sendo possível a tipificação do crime de furto adequada ao furto de energia elétrica mediante ligações clandestinas de cabos de transmissão da rede pública. Também no direito tributário essa definição sempre foi tranqüila, posto que, à época do regime constitucional anterior, cabia à União a tributação sobre operações com energia elétrica, considerada como um produto industrializado, portanto, bem móvel passível de incidência tributária, como é hoje a incidência do ICMS sobre esse bem.

Ora, sendo considerada mercadoria quando a sua destinação for decorrente de atos de mercância, é evidente que a energia elétrica é passível de circulação econômica e também de transporte, tecnicamente definida como transmissão, pela utilização de fios e cabos das respectivas redes.

*Enfim, não há discordância do enunciado da energia elétrica como bem móvel e no sentido de mercadoria inerente aos atos de circulação econômica decorrentes de negócios jurídicos (operações mercantis)."*⁸ (grifamos)

Entendemos, assim, que a energia elétrica é mercadoria, na esteira da dominante doutrina e jurisprudência.

Em sede de crédito presumido de IPI, não vemos como lhe negar o conceito de insumo na produção. É produto utilizado no processo produtivo, que nele se consome, sendo produto intermediário.

A Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, ao julgar o Recurso nº 100.167, Acórdão nº 202-09.744, Relator o Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira, decidiu, em 09/12/97, que *"Energia elétrica, combustíveis e lubrificantes se incluem entre as matérias-primas, por participarem do processo de industrialização, até mesmo à luz do art. 82, inciso I, do RPII"*. Em seu voto, o Relator fundamentou:

"... a energia elétrica constitui produto intermediário, com direito ao crédito, em face do que dispõe o inciso I do art. 81 do RPII, que manda incluir entre as matérias-primas e produtos intermediários 'aqueles que, embora não se integrando no produto final, forem consumidos no processo de industrialização'.

⁸ ANDRADE, André Renato Miranda. A Regra-Matriz de Incidência do ICMS e a Inexistência de Imunidade no Serviço de Transporte de Energia Elétrica. In: MARINS, James; MARINS, Gláucia Vieira. **Direito Tributário Atual**. Curitiba: Juruá, 2000. p. 287-288.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10183.003341/97-50
Acórdão : 201-75.371
Recurso : 117.101

A energia elétrica destina-se ao acionamento de motores elétricos, que, por sua vez, movimentam as máquinas e equipamentos usados no processo de industrialização dos produtos finais exportados.” (grifamos)

Comungamos, igualmente, com o entendimento do ilustre Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer, que, proferindo seu voto no julgamento do Recurso nº 110.144, Acórdão nº 201-74.349, em 21/03/2001, assim se posicionou:

“(...)

Tenho presente que a energia elétrica, por fonte de energia importante e aplicada na produção, insere-se no conceito de insumo e, dentro deste, de razoável entendimento referir-se a produto intermediário. (...) Por tal, não tenho, até o presente momento, motivos para excluir da base de cálculo do crédito presumido de IPI relativo ao PIS e à COFINS os gastos com a aquisição de energia elétrica.” (grifamos)

Assim, entendemos que os custos com energia elétrica, tida no processo produtivo como produto intermediário, que nele se consome para que se chegue ao produto final, devem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido de IPI aqui tratado.

DOS CUSTOS COM GERAÇÃO DE VAPOR

Há referência a custos relativos à geração de vapor (BPF), lenha-geração de vapor, e combustível para geração de vapor. A estes custos estendemos os fundamentos, *mutatis mutandis*, argumentados com relação à energia elétrica.

Os vapores em referência são utilizados no processo de industrialização, processo produtivo, e nele se consomem. Assim, seus custos integram a base de cálculo do benefício.

DOS CUSTOS COM SERVIÇOS DE TRANSPORTE

Neste ponto, razão não assiste à recorrente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10183.003341/97-50
Acórdão : 201-75.371
Recurso : 117.101

Enquanto a energia elétrica, o vapor, assim como os combustíveis, podem ser tidos como produtos intermediários porque se consomem no processo produtivo, não logra êxito esta intenção com relação ao frete.

A questão não é negar o direito ao crédito presumido em relação aos serviços de transporte por falta de previsão legal, mas por impossibilidade de enquadramento nos insumos que se inserem na base de cálculo do benefício.

Assim, negamos provimento em relação ao custos com serviços de transporte.

DO RESSARCIMENTO - DA COMPENSAÇÃO

Assim, entendo procedente, em parte, a pretensão da contribuinte de compensar os valores referentes ao crédito presumido, no valor apurado, incluídos na base de cálculo os valores referentes aos insumos adquiridos de pessoas físicas ou cooperativas, custos com energia elétrica e geração de vapor, excluídos os custos com frete, tudo nos termos do § 3º do art. 2º e art. 4º da Lei nº 9.363/96, que estabelecem:

"Art. 2º (...)

§ 3º O crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

(...)

Art. 4º Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensação do Imposto sobre Produtos Industrializados devido, pelo produtor exportador, nas operações de venda no mercado interno, far-se-á o ressarcimento em moeda corrente."

Subsidiariamente, defiro o ressarcimento em espécie dos valores apurados de crédito presumido de IPI, na impossibilidade de sua compensação, com fulcro nos arts. 3º, II, e 8º, da Instrução Normativa SRF nº 21/97.

Curvando-nos ao entendimento adotado por esta Câmara, entendemos que deve o valor ser atualizado e corrigido pela Taxa SELIC, nos termos da Norma de Execução nº 08/97.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10183.003341/97-50
Acórdão : 201-75.371
Recurso : 117.101

Neste particular, trago parte da ementa lavrada quando do julgamento do Recurso nº 114.964, Processo nº 13808.002368/97-00, Acórdão nº 201-74131, Relator o eminente Conselheiro Jorge Freire, em Sessão de 05/12/2000:

“SELIC - O valor ressarcido deve ser corrigido monetariamente, de molde a manter o real valor de compra da moeda. Assim, deve ser aplicada ao valor ressarcido a Taxa SELIC desde a data do protocolo do pedido.”

Pelo exposto, e por tudo mais que dos autos consta, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL DO RECURSO VOLUNTÁRIO para assegurar à contribuinte seu direito à compensação do crédito presumido de IPI, ou seu ressarcimento em espécie, tudo nos termos da fundamentação. Ressalvado o direito de a Receita Federal verificar os cálculos.

É como voto.

Sala das Sessões, em 19 de setembro de 2001


GILBERTO CASSULI



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10183.003341/97-50
Acórdão : 201-75.371
Recurso : 117.101

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO JORGE FREIRE

A seguir, transcrevo minhas razões, onde sou voto vencido nesta Primeira Câmara, em relação à seguinte questão: se as aquisições feitas pelo produtor exportador no último elo da cadeia produtiva devem ser, necessariamente, ou não objeto da incidência dos tributos que visa a lei ressarcir ao exportador (PIS e COFINS).

A Lei nº 9.363, de 13/12/96, assim dispõe, em seus artigos 1º e 2º:

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

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

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

§ 1º O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo.

§ 2º No caso de empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador, a apuração do crédito presumido poderá ser centralizada na matriz.

§ 3º O crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10183.003341/97-50
Acórdão : 201-75.371
Recurso : 117.101

compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal. ...” (grifei).

Trata-se, portanto, o chamado crédito presumido de IPI de um benefício fiscal, com conseqüente renúncia fiscal, devendo ser interpretada restritivamente a lei instituidora.

Da referida norma depreende-se que o objetivo expresso do legislador foi o de estimular as exportações de empresas industriais (produtor-exportador) e a atividade industrial interna, atendendo a dois objetivos de política econômica, mediante o ressarcimento da Contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de todos os insumos utilizados no processo produtivo. Para tanto utilizou-se do Imposto sobre Produtos Industrializados, sendo este tributo aproveitado em sua organicidade para operacionalizar o benefício instituído.

Para a instituição do benefício fiscal em debate poderia o legislador ter se valido de inúmeras alternativas, mas entendeu que o favor fiscal fosse dado mediante o ressarcimento da COFINS e do PIS embutidos nos insumos que comporiam os produtos industrializados pelo beneficiário a serem exportados, direta ou indiretamente.

Com efeito, a meu sentir, só haverá o ressarcimento das mencionadas contribuições sociais quando elas incidirem nos insumos adquiridos pela empresa produtora exportadora, não havendo que se falar em incidência em cascata e em crédito presumido independentemente de haver ou não incidência das contribuições a serem ressarcidas. E, se o legislador escolheu o termo **incidência**, não foi à toa. Atrás dele vem toda uma ciência jurídica.

E, como bem lembra Paulo de Barros Carvalho em sua obra Curso de Direito Tributário (Ed. Saraiva, 6ª ed., 1993), *“Muita diferença existe entre a realidade do direito positivo e a da Ciência do Direito. São dois mundos que não se confundem, apresentando peculiaridades tais que nos levam a uma consideração própria e exclusiva”*. Adiante, na mesma obra, averba o referido mestre que *“À Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos e significação”*. E, naquilo que por hora nos interessa, arremata que *“Tomada com relação ao direito positivo, a Ciência do Direito é uma sobrelinguagem ou linguagem de sobrenível. Está acima da linguagem do direito positivo, pois discorre sobre ela, transmitindo notícias de sua compostura como sistema empírico”*.

1



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10183.003341/97-50
Acórdão : 201-75.371
Recurso : 117.101

Assim, ao intérprete cabe analisar a norma sob o ângulo da ciência do direito. Ao transmitir conhecimentos sobre a realidade jurídica, ensina o antes citado doutrinador, o cientista emprega a linguagem e compõe uma camada lingüística que é, em suma, o discurso da Ciência do Direito. Portanto, a linguagem e termos jurídicos colocados em uma norma devem ser perqueridos sob a ótica da ciência do direito e não sob a referência do direito positivo, de índole apenas prescritiva. Com base nestas ponderações, enfrento, sob a ótica da ciência do direito, o alcance do termo "*incidência*" disposto na norma sob comento.

Alfredo Augusto Becker⁹ afirma: "*Incidência do tributo: quando o direito tributário usa esta expressão, ela significa incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada ('fato gerador'), juridicizando-a, e a conseqüente irradiação, pela hipótese de incidência juridicizada, da eficácia jurídica tributária e seu conteúdo jurídico: direito (do Estado) à prestação (cujo objeto é o tributo) e o correlativo dever (do sujeito passivo; o contribuinte) de prestá-la; pretensão e correlativa obrigação; coação e correlativa sujeição.*"

E a norma, como sobredito, tratando de renúncia fiscal, deve ser interpretada restritivamente. Se seu art. 1º, supratranscrito, estatui que a empresa fará jus ao crédito presumido do IPI, **com o ressarcimento das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo**, não há como alargar tal entendimento sob o fundamento da incidência em cascata.

Dessarte, divirjo do entendimento¹⁰ que mesmo que não haja incidência das contribuições na última aquisição é cabido o creditamento sob o fundamento de tais contribuições incidirem em cascata, onerando as fases anteriores da cadeia de comercialização, uma vez calcada na exposição de motivos da norma jurídica, ou mesmo, como entende a recorrente, na presunção de sua incidência. A meu ver, a questão é identificar a incidência das contribuições nas aquisições dos insumos, e por isso foi usada a expressão incidência, e não desconsiderar a linguagem jurídica definidora do termo.

Com a devida vênia, entendo, nesses casos, que a exegese foi equivocada, uma vez ter utilizado-se de processo de interpretação extensivo. E, como ensina o mestre Becker¹¹, "*na extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, continua ele, o intérprete constata que o fato por ele focalizado não realiza a hipótese de incidência da regra jurídica; entretanto, em virtude de certa analogia, o intérprete estende ou alarga a hipótese de*

⁹ In *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 83/84.

¹⁰ Nesse sentido Acórdãos nºs 202-09.865, votado em 17/02/98, e 201-72.754, de 18/05/99.

¹¹ op. cit. p. 133.

J



Processo : 10183.003341/97-50
Acórdão : 201-75.371
Recurso : 117.101

incidência da regra jurídica de modo a abranger o fato por ele focalizado. Ora, isto é criar regra jurídica nova, cuja hipótese de incidência passa a ser alargada pelo intérprete e que não era a hipótese de incidência da regra jurídica velha". (grifei)

A questão que se põe é que, tratando-se de normas onde o Estado abre mão de determinada receita tributária, a interpretação não admite alargamentos do texto legal. É nesse sentido o ensinamento de Carlos Maximiliano¹², ao discorrer sobre a hermenêutica das leis fiscais:

"402 – III. O rigor é maior em se tratando de disposição excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva. No caso, não tem cabimento o brocardo célebre; na dúvida, se decide contra as isenções totais ou parciais, e a favor do fisco; ou, melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão de sua autoridade para exigir tributos".

Assim, não há que se perquerir da intenção do legislador, mormente analisando a exposição de motivos de determinada norma jurídica que institui benefício fiscal, com conseqüente renúncia de rendas públicas. A boa hermenêutica, calcada nos profícuos ensinamentos de Carlos Maximiliano, ensina que a norma que veicula renúncia fiscal há de ser entendida de forma restrita. E o texto da lei não permite que se chegue a qualquer conclusão no sentido de que se buscou a desoneração em cascata da COFINS e do PIS, ou que a alíquota de 5,37% desconsidera o número real de recolhimentos desses tributos realizados e, até mesmo, se eles efetivaram-se nas operações anteriores. Isto porque a norma é assaz clara quando menciona que a empresa produtora e exportadora fará jus a crédito presumido de IPI com o ressarcimento da COFINS e da Contribuição ao PIS **"INCIDENTES SOBRE AS RESPECTIVAS AQUISIÇÕES, NO MERCADO INTERNO, DE ..."**.

Ora, entender que também faz jus ao benefício do ressarcimento das citadas contribuições, mesmo que elas não tenham incidido sobre os insumos adquiridos para utilização no processo produtivo, uma vez que incidiram em etapas anteriores ao longo do processo produtivo, é, estreme de dúvidas, uma interpretação liberal, não permitida, como visto, nas hipóteses de renúncia fiscal.

¹² In *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12^a, Forense, Rio de Janeiro, 1992, p.333/334.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10183.003341/97-50
Acórdão : 201-75.371
Recurso : 117.101

Isto posto, fica evidenciado meu entendimento que não há incidência da norma jurídica instituidora do crédito presumido do IPI através do ressarcimento da COFINS e da Contribuição ao PIS, quando tais tributos nas operações de aquisição no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, não forem exigíveis na última aquisição (no último elo do processo produtivo). Assim, voto no sentido de negar provimento ao recurso quanto à glosa das aquisições de pessoas físicas e de cooperativas, uma vez que não há incidência de PIS nem de COFINS em tais operações, devendo, portanto, tais aquisições serem desconsideradas para efeito de cálculo do favor fiscal.

Sala das Sessões, em 19 de setembro de 2001

JORGE FREIRE



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10183.003341/97-50
Acórdão : 201-75.371
Recurso : 117.101

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO JOSÉ ROBERTO VIEIRA

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI – LENHA E COMBUSTÍVEIS

Trata-se de *“... crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados”*, concedido à *“... empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais”*, como ressarcimento das Contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS *“... incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo”*, tudo nos termos da Lei nº 9.363, de 13.12.96, artigo 1º.

Para a determinação da base de cálculo do crédito presumido, toma-se em conta o valor total das aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para utilização no processo produtivo (artigos 1º e 2º da Lei nº 9.363/96). **O estabelecimento do conceito desses insumos será feito mediante a utilização subsidiária da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, nos termos do parágrafo único do artigo 3º do mesmo diploma legal.**

Se a legislação do IPI consiste aqui num critério subsidiário, **resta determinar qual o critério principal.**

Uma alternativa, que ainda encontra eco no âmbito deste tribunal administrativo tributário, é a representada por decisão em que foi Relator o Conselheiro OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA, assim, em parte, ementada: *“A utilização da legislação do IPI, para efeitos do conceito de ‘insumos’ (matérias-primas) tem caráter subsidiário (supletivo, auxiliar), não prevalecendo sobre a conceituação genérica adotada na ciência econômica”*; e segue o relator na manifestação do seu voto: *“... no que respeita ao conceito de ‘insumo’, o critério principal, o critério geral a ser adotado, antes de se chegar ao critério subsidiário, supletivo, auxiliar, da legislação do IPI, há de ser o contemplado pela Ciência Econômica ... na qual se inserem, naturalmente, todos os fatores utilizados no processo de industrialização ... E somente quando esse critério (principal) mostra-se insuficiente ou inseguro para o estabelecimento da correta conceituação de insumos é que o intérprete da norma legal deverá*



Processo : 10183.003341/97-50
Acórdão : 201-75.371
Recurso : 117.101

valer-se do critério subsidiário, secundário, auxiliar, supletivo, que é o oferecido pela legislação do IPI" ¹³.

Não vemos com bons olhos esse caminho interpretativo, pois implica buscar, para uma interpretação jurídica, fatos e conceitos alheios ao mundo jurídico. É verdade que existem situações em que a própria lei absorve conceitos extrajurídicos, como bem o esclarece CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO: "... quando a lei não redefine conceitos e noções utilizados na linguagem corrente ou quando não especifica o conteúdo exato das expressões que utiliza, isto significa que *encampa e absorve a significação comum, usual, que a palavra tem no uso diuturno, leigo*" ¹⁴. Contudo, trata-se de recurso válido apenas e tão-somente diante do silêncio da lei. E, no caso, não é silente a lei, pois as normas do IPI enunciam os conceitos ora buscados, muito embora em caráter subsidiário.

O pecado, nessa opção hermenêutica, consiste em confundir o mundo fático e o mundo jurídico, como denunciou entre nós a pena jurídica privilegiada de FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA¹⁵. E só existe um único e exclusivo caminho para transitar entre esses dois mundos: o do fenômeno da incidência jurídica, tema, aliás, que, na avaliação rigorosa e confiável de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, "... *culmina com a obra científica de Pontes de Miranda ... a quem provavelmente se deve a construção científica mais profunda da teoria da incidência das normas jurídicas* ..." ¹⁶.

Leciona PONTES DE MIRANDA que a juridicização de um conceito só se dá por força da incidência de uma norma jurídica, que, contemplando-o, promove a sua introdução no mundo jurídico, trazendo-o do mundo fático, ensinamento sobre o qual, na apreciação de PAULO DE BARROS CARVALHO, existe "... *absoluta unanimidade*" ¹⁷. Trata-se, aqui, da função classificadora das normas jurídicas, selecionando os fatos e conceitos que interessam ao Direito, que lhe são relevantes (jurídicos), e aqueles que não lhe interessam, que não lhe são relevantes, que permanecem aquém ou além do jurídico (ajurídicos)¹⁸. Só então esse conceito, uma vez revestido de juridicidade, torna-se apto a gerar efeitos jurídicos, uma vez que, na

¹³ Acórdão nº 202-09.744, de 09.12.97 (Processo nº 10930.001133/96-81), p. 1 e 9-10.

¹⁴ Controle Judicial dos Limites da Discrecionariade Administrativa, *Revista de Direito Público*, São Paulo, RT, n. 31, set./out. 1974, p. 36.

¹⁵ *Tratado de Direito Privado – Parte Geral: Introdução – Pessoas Físicas e Jurídicas*, T. I, Rio de Janeiro, Borsoi, 1954, p. XXI.

¹⁶ *Teoria Geral da Isenção Tributária*, 3ª ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 175.

¹⁷ *Curso de Direito Tributário*, 13ª ed., São Paulo, Saraiva, 2000, p. 271.

¹⁸ PONTES DE MIRANDA, *op. cit.*, p. 19-20. No mesmo sentido, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, *op. cit.*, p. 177.



Processo : 10183.003341/97-50

Acórdão : 201-75.371

Recurso : 117.101

afirmação clássica de PONTES, só de fatos e de conceitos jurídicos é que pode derivar qualquer eficácia jurídica¹⁹. Por essa razão é que os teóricos gerais do direito costumam afirmar que o mundo jurídico é consequência exclusiva da incidência das normas jurídicas, como o fazem, a título exemplificativo, MARCOS BERNARDES DE MELLO²⁰ e JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES²¹.

Determinar os conceitos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem pelo critério principal da Ciência Econômica acaba, inevitavelmente, por redundar num desses dois resultados: ou fazer derivar efeitos jurídicos de conceitos que não ingressaram no mundo jurídico, não jurídicos, portanto, ou lançar-se na tentativa de juridicizar conceitos, introduzindo-os no mundo jurídico, sem a intermediação de qualquer norma jurídica, o único instrumento hábil para tal empreitada. Em ambos os casos, encontramos-nos perante **autênticas impossibilidades jurídicas, verdadeiros absurdos em termos de Teoria Geral do Direito**, donde só nos cabe, em sã consciência jurídica, abandonar a inviável sugestão desse critério principal para a identificação daqueles conceitos.

Permanece, pois, a indagação acerca do critério principal, do qual a legislação do IPI corresponderia ao critério subsidiário. **Boa parece-nos a alternativa** proposta pelo conselheiro TARÁSIO CAMPELO BORGES, quando relatava decisão da Segunda Câmara deste mesmo Colegiado: *"Hoje, entendo que o termo subsidiariamente ... significa que se utilizará, inicialmente, a própria lei criadora do incentivo para o estabelecimento dos conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem; não sendo possível o esclarecimento da dúvida com base na lei instituidora do benefício fiscal, será utilizada, secundariamente, a legislação do IPI, para suprir a deficiência daquela lei"* (grifamos)²².

E acreditamos poder, ainda, completar esse critério principal. A norma que determina a utilização subsidiária da legislação do IPI encontra-se no parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363/96, cujo *"caput"* estabelece que a apuração 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 artigo 1º"*. Parece-nos, portanto, transparente e cristalino que **tanto a lei instituidora do crédito presumido quanto as normas que**

¹⁹ *Op. cit.*, p. 4, 17 e 22.

²⁰ Contribuição ao Estudo da Incidência da Norma Jurídica Tributária, in JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES (coord.), *Direito Tributário Moderno*, São Paulo, Bushatsky, 1977, p. 17; *Teoria do Fato Jurídico*, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1986, p. 86.

²¹ *Op. cit.*, p. 176.

²² Acórdão nº 202.10.702, de 11.11.98 (Processo nº 10930.000589/97-69), p. 14.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10183.003341/97-50
Acórdão : 201-75.371
Recurso : 117.101

disciplinam a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS podem estabelecer os conceitos dos insumos buscados.

Se tais leis o fizeram ou não é questão diversa, o fato é que poderiam tê-lo feito. Efetivamente, compulsando a Lei nº 9.363/96 (instituidora do crédito presumido); a Lei Complementar nº 70, de 30.12.91 (instituidora da COFINS); a Lei Complementar nº 07, de 07.09.70 (instituidora do PIS); a Lei Complementar nº 08, de 03.12.70 (instituidora do PASEP); ou a Medida Provisória nº 1.212, de 28.11.95, ou a sua Lei de Conversão nº 9.715, de 25.11.98, ou ainda a Lei nº 9.718, de 27.11.98 (atinentes ao PIS/PASEP), e demais leis pertinentes, não se deparam os desejados conceitos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. **Mesmo que insuficientes ou inexistentes tais conceitos, porém, sempre será assegurada a primazia dessa legislação para fixá-los, nos termos da Lei nº 9.363/96. Aqui o critério principal.**

Em face, contudo, da atual omissão dessas normas jurídicas, abrem-se as portas aos conceitos da legislação do IPI. E, quando a Portaria MF nº 129, de 05.04.95, declara, peremptoriamente, que os conceitos daqueles insumos *"... são os admitidos na legislação aplicável do IPI"* (artigo 2º, § 3º), está a enunciar regra válida, enquanto a lei criadora do crédito presumido e as leis que regem aquelas contribuições não fizerem valer sua condição de critério principal no estabelecimento desses conceitos, sobrepondo-se ao critério subsidiário da legislação do IPI.

Eis que adequado o *"mea culpa"* rezado pelo Conselheiro ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO, relator de decisão da Segunda Câmara deste Conselho, quando reconhece: *"... tenho hoje a convicção de não ser apropriado se apegar à circunstância de a Exposição de Motivos em que foi justificada a expedição da Medida Provisória nº 948/95, que instituiu o incentivo em questão, ter utilizado o termo 'insumo' para designar, de forma simplificada e genérica, os produtos que se pretendia desonerar das contribuições sociais, de sorte a valer-se de seu conteúdo amplo no ramo da Economia para contrapor ao que está repetida e taxativamente expresso no texto legal como sendo matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem"* (grifamos)²³.

Eis, portanto, que plenamente válidos, por ora, os conceitos veiculados pela legislação do IPI quanto a esses insumos, que passamos, com brevidade, a resumidamente recordar. As **matérias-primas** são os elementos imprescindíveis e essenciais à fabricação de um certo produto final, em cuja composição entram em maior proporção (a madeira para a fabricação

²³ Acórdão nº 202-11.198, de 18.05.99 (Processo nº 10930.002204/97-43), p. 10.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10183.003341/97-50
Acórdão : 201-75.371
Recurso : 117.101

dos móveis, o ferro ou o aço para a fabricação de máquinas, o fio para a fabricação do tecido, o tecido para a fabricação do vestuário etc). O **Material de Embalagem** abrange tudo o que se destine ao acondicionamento (pregos, barbantes, fitas etc.). Os **Produtos Intermediários** incluem aqueles produtos secundários que se incorporam ao produto final (o parafuso em relação à cadeira, etc.), bem como incluem “... *os que, embora não integrando o produto final, sejam consumidos ou utilizados no processo industrial*” (lixas, lâminas de serra, catalisadores, etc). – Regulamento do IPI, Decreto nº 2.637, de 25.06.98, artigo 488.

No que tange à dificuldade de caracterizar o **consumo dos produtos intermediários**, relembre-se a orientação do Parecer Normativo CST nº 65/79: “*A expressão ‘consumidos’... há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto de fabricação, ou deste sobre o insumo*”. E o esclarecimento adicional do Parecer Normativo CST nº 181/74: “... *não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas ... bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento ...*”.

Assim, o produto intermediário que não se incorporar ao produto final deve ser consumido no processo de fabricação, por sua ação direta sobre o produto fabricado ou pela ação direta deste sobre o produto intermediário.

Ora, a nós parece que, em face desses conceitos, a lenha e os combustíveis, definitivamente, não se identificam com produtos intermediário, e muito menos com matérias-primas ou material de embalagem, razão porque, a nosso sentir, a sua aquisição não compõe a base de cálculo do crédito presumido.

É o nosso voto.

Sala das Sessões, em 19 de setembro de 2001


JOSÉ ROBERTO VIEIRA