MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 16 / 10 / 2002
Rubrica

Processo nº : 10670.000784/98-41
Recurso nº : 116.026
Acórdão nº : 201-76.154

Recorrente : RIMA INDUSTRIAL S/A
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – DILIGÊNCIAS – As solicitações de providências ou diligências da administração devem ser justificadas, mormente quando passíveis de realização pelo próprio sujeito passivo que nelas insiste.

IPI – CRÉDITO PRESUMIDO EM RELAÇÃO ÀS EXPORTAÇÕES (Lei nº 9.363/96) – AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA – Para a determinação da base de cálculo do crédito presumido – o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem – tais conceitos serão os estabelecidos na legislação do IPI (critério subsidiário), até que a lei instituidora do incentivo ou as normas que regem a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS venham a estabelecer outros (critério principal). Assim, não se identificando a energia elétrica com os produtos intermediários, de conformidade com a legislação do IPI, a sua aquisição não compõe a base de cálculo do crédito presumido.

EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS E NÃO INDUSTRIALIZADAS – Faz jus ao crédito presumido, nos expressos termos legais, a empresa "produtora" e "exportadora" de mercadorias nacionais, configurando-se aqui a exigência cumulativa. Na exportação de mercadorias adquiridas de terceiros e não industrializadas pelo exportador, estamos diante de empresa "exportadora" mas não "produtora", restando desatendido um dos requisitos para a concessão do benefício; razão pela qual tais exportações não integram a receita de exportação para efeitos do crédito presumido.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: RIMA INDUSTRIAL S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso,** quanto ao crédito relativo à energia elétrica consumida no processo industrial. Vencidos os Conselheiros Gilberto

Processo nº : 10670.000784/98-41
Recurso nº : 116.026
Acórdão nº : 201-76.154

Cassuli, que apresentou declaração de voto, Antonio Mário de Abreu Pinto, Adriene Maria de Miranda (Suplente) e Rogério Gustavo Dreyer; **e II) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso** no que diz respeito à exportação de mercadorias adquiridas de terceiros.

Sala das Sessões, em 19 de junho de 2002.

Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

José Roberto Vieira
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire e Antonio Carlos Atulim (Suplente).

Eaal/ovrs

Processo nº : 10670.000784/98-41
Recurso nº : 116.026
Acórdão nº : 201-76.154

Recorrente : RIMA INDUSTRIAL S/A

RELATÓRIO

O sujeito passivo apresentou, em 03.11.98, pedido de ressarcimento do crédito presumido do IPI relativo às exportações (Lei nº 9.363/96), correspondente ao período de maio a dezembro de 1995, acompanhado da respectiva documentação.

O despacho decisório da Delegacia da Receita Federal de Montes Claros/MG, de 13.03.2000, reconheceu parcialmente o direito creditório, mas afastou a hipótese do ressarcimento, uma vez que, em reconstituição da escrita fiscal, ele já teria sido aproveitado pelo sujeito passivo (fls. 85 e 86); decisão da qual foi cientificado o peticionário por aviso de recebimento de 20.03.2000 (fl. 88).

Inconformada, a contribuinte impugnou tal despacho por instrumento apresentado em 11.04.2000 (fls. 89 a 112).

O Delegado da DRJ em Juiz de Fora – MG, através da decisão de primeira instância, datada de 15.09.2000, tomou conhecimento da impugnação, para, na seqüência, indeferir o pleito do sujeito passivo (fls. 147 a 161).

Cientificada da decisão monocrática, por aviso de recebimento de 27.09.2000 (fl. 163), o sujeito passivo interpôs recurso voluntário em 26.10.2000 (fls. 164 a 192, e 195), reiterando seus argumentos; tendo aquela DRJ encaminhado o processo com o mencionado recurso, em 07.11.2000, a este Conselho de Contribuintes (fl. 197).

É o relatório.

Processo nº : 10670.000784/98-41
Recurso nº : 116.026
Acórdão nº : 201-76.154

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
JOSÉ ROBERTO VIEIRA

Trata-se de *"...**crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados**"*, concedido à *"...empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais"*, como ressarcimento das Contribuições PIS/PASEP e 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.

Diversos são os procedimentos e as interpretações assumidos pela autoridade administrativa julgadora de primeira instância objeto de questionamento pela recorrente, as quais passamos a considerar abaixo uma a uma.

1. Pedido de Juntada do Demonstrativo de Crédito Presumido

O sujeito passivo insiste na juntada, por parte da Delegacia da Receita Federal de Montes Claros - MG, do Demonstrativo de Crédito Presumido (fls. 183 e 184), muito embora **reconheça que os mapas elaborados pela fiscalização de tributos federais substituíram os referidos demonstrativos** (fl. 159). Aliás, já fizera tal solicitação na oportunidade da Impugnação, indeferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Juiz de Fora - MG.

Interessante que, conquanto sempre insistindo na juntada do demonstrativo, **nunca tomou a iniciativa de juntá-lo *"sponte propria"*, nem mesmo de apresentar provas de irregularidades e deficiências** nos elementos do processo que o substituíram, de modo a justificar sua insistência na requerida juntada.

Cabe lembrar que as **diligências solicitadas**, já na primeira instância, devem estar **acompanhadas de sua competente justificativa**, e com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados; e que, **desatendidos tais requisitos, considera-se não formulado o pedido de diligências** (Decreto nº 70.235, de 06.03.72, artigo 16, IV e § 1º).

À absoluta ausência de motivos para colocar em dúvida a procedência dos mapas que substituíram o requerido demonstrativo, entendemos, tal como já se entendeu no julgamento de primeira instância, **desnecessária a sua juntada**.

2. Aquisição de Energia Elétrica

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 § 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 OSWALDO 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 valer-se do critério subsidiário, secundário, auxiliar, supletivo, que é o oferecido pela legislação do IPI"* [1].

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"* [2]. 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 fáctico e o mundo jurídico**, como denunciou entre nós a pena jurídica privilegiada de FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA[3]. 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..."* [4].

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 fáctico; ensinamento sobre o qual, na apreciação de

---

[1] Acórdão nº 202-09.744, de 09.12.97 (Processo nº 10930.001133/96-81), p. 1 e 9-10.
[2] Controle Judicial dos Limites da Discricionariedade Administrativa, **Revista de Direito Público**, São Paulo, RT, nº 31, set./out. 1974, p. 36.
[3] **Tratado de Direito Privado – Parte Geral**: Introdução - Pessoas Físicas e Jurídicas, T. I, Rio de Janeiro, Borsoi, 1954, p. XXI.
[4] **Teoria Geral da Isenção Tributária**, 3ª ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 175.

PAULO DE BARROS CARVALHO, existe *"...absoluta unanimidade"* [5] . 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)[6]. Só então esse conceito, uma vez revestido de juridicidade, torna-se apto a gerar efeitos jurídicos, uma vez que, na afirmação clássica de PONTES, **só de fatos e de conceitos jurídicos é que pode derivar qualquer eficácia jurídica**[7]. Por essa razão é que os teóricos gerais do direito costumam afirmar que o mundo jurídico é conseqüência exclusiva da incidência das normas jurídicas, como o fazem, a título exemplificativo, MARCOS BERNARDES DE MELLO[8] e JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES[9].

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, encontramo-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)[10].

E acreditamos poder ainda completar esse critério principal. A norma que determina a utilização subsidiária da legislação do IPI encontra-se no § único do artigo 3° da Lei n° 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 1°"*. Parece-nos portanto transparente e

---

[5] **Curso de Direito Tributário**, 13ª ed., São Paulo, Saraiva, 2000, p. 271.
[6] PONTES DE MIRANDA, *op. cit.*, p. 19-20. No mesmo sentido, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, *op. cit.*, p. 177.
[7] *Op. cit.*, p. 4, 17 e 22.
[8] 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.
[9] *Op. cit.*, p. 176.
[10] Acórdão n° 202.10.702, de 11.11.98 (Processo n° 10930.000589/97-69), p. 14.

cristalino que **tanto a lei instituidora do crédito presumido quanto as normas que 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 7, 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**"* [11].

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 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*

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

consumidos ou utilizados no processo industrial" (lixas, lâminas de serra, catalisadores etc) – Regulamento do IPI, Decreto n° 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 n° 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 n° 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, uma vez que **a energia elétrica**, pelo que se deduz do exposto, é utilizada para possibilitar o funcionamento dos Fornos Elétricos de Redução (fl. 160), **definitivamente não se identifica com produto intermediário, e muito menos com matérias-primas ou material de embalagem**, correspondendo, isso sim, às exclusões a que alude o PN CST n° 181/74. Acerta, pois, aqui, outra vez, a decisão recorrida.

3. Exportação de Mercadorias Adquiridas de Terceiros e Não Submetidas a Processo de Industrialização

A recorrente protesta contra a exclusão da receita de exportação do valor das exportações de produtos adquiridos de terceiros e não submetidos a qualquer processo de industrialização.

Observe-se que, nos termos do artigo 1°, *"caput"*, **faz jus ao crédito presumido do IPI a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais**. Atente-se para o fato de que o texto legal utiliza, em termos lógicos, o conjuntor "e", e em termos gramaticais, a conjunção aditiva "e", consubstanciando a **exigência cumulativa de ambos os requisitos**. Tanto a produção sem a exportação quanto a exportação sem a anterior produção desatendem à exigência legal para a concessão do benefício.

No que tange aos produtos adquiridos de terceiros e exportados sem qualquer industrialização adicional, **a empresa caracteriza-se como exportadora, mas não como produtora**, fugindo ao âmbito desenhado pelo legislador como alvo do incentivo. **Em tais casos, os produtos exportados mas não produzidos pelo sujeito passivo não integram a receita de exportação para efeitos do crédito presumido**.

Processo nº : 10670.000784/98-41
Recurso nº : 116.026
Acórdão nº : 201-76.154

Razão seja dada, pois, no particular, e uma vez mais, à decisão recorrida.

É o nosso voto.

Sala das Sessões, em 19 de junho de 2002.

JOSÉ ROBERTO VIEIRA

Processo nº : 10670.000784/98-41
Recurso nº : 116.026
Acórdão nº : 201-76.154

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO GILBERTO CASSULI

Discordamos, *data vênia*, de parte do entendimento adotado pelo Eminente Conselheiro Relator.

A empresa contribuinte, ora recorrente, pretendeu o ressarcimento do crédito presumido de IPI a que se refere a Portaria MF nº 38/97. Trata-se do crédito presumido do 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.

No que tange à "aquisição de energia elétrica", formulamos entendimento diverso do adotado pelo Fisco no presente processo, tendo em conta que a decisão tomada por este excluiu da base de cálculo do crédito presumido os valores referentes à energia elétrica, por entender que esta não se enquadra nos conceitos de matéria-prima, material de embalagem ou produto intermediário.

Com efeito, estabelece a Lei nº 9.363, de 13/12/1996:

*"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.

...

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.

Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem." (grifamos)

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.*
>
> ...
>
> *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.*[12]"

Alguns dos escopos do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96 (que teve como antecedentes as MP nºs 674/94, 905/96 e 948/95; e outros) podem ser constatados das exposições de motivos externadas pelo Sr. 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 denotamos que se optou por desonerar não apenas a última etapa do processo produtivo, visto que PIS e 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.

DA 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 mercancia 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***"[13].

---

[12] 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.

[13] 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.

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.*[14]"

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.*
>
> *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.*** *[15]" (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 § 2°, 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*"[16] . Assim, a "*Constituição Federal, espancando 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*"[17] .

---

[14] MACHADO, Hugo de Brito. et. al. **Comentários ao Código Tributário Nacional.** 3ª ed.. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 113.
[15] GRECO, op. cit., p. 537.
[16] 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.
[17] 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.

É vasta a argumentação que coloca a energia elétrica como mercadoria. Também do 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:

> "*... é cediço, tranqüilo e incontestável, de que a* ***energia elétrica é bem jurídico móvel, qualificado como mercadoria quando for objeto de atos de mercancia.***
>
> *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 mercancia, 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).*[18]" *(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.

Com efeito, a Lei que institui o benefício do crédito presumido, identificando o que dá direito ao crédito, estabelece que 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 da Lei nº 9.363/96, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador. Dispõe ainda que será utilizada,

[18] 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.

subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

De fato, a legislação que rege a incidência do PIS/PASEP e da COFINS não conceitua matéria-prima, material de embalagem e produto intermediário, o que dá azo a que se abra mão da utilização subsidiária dos conceitos trazidos na legislação do Imposto de Renda e do IPI.

O Decreto nº 2.637, de 25/06/1998, que regulamenta a cobrança do IPI – atual RIPI – estabelece, ao tratar dos bens de produção, em seu art. 488:

> *"**Art. 488** Consideram-se bens de produção (...):*
>
> *I – as matérias primas;*
>
> ***II – os produtos intermediários, inclusive os que, embora não integrando o produto final, sejam consumidos ou utilizados no processo industrial;***
>
> *III – os produtos destinados a embalagem e acondicionamento;*
>
> *IV – as ferramentas, empregadas no processo industrial, exceto as manuais;*
>
> *V – as máquinas, instrumentos, aparelhos e equipamentos, inclusive suas peças, partes e outros componentes, que se destinem a emprego no processo industrial." (grifamos)*

A respeito de produtos intermediários, a 2ª Turma do Eg. STJ, ao julgar o REsp nº 18.361-0-SP, rel. o Min. Helio Mosimann (DJU 07/08/1995), entendeu que:

> *"TRIBUTÁRIO. IPI. MATERIAIS REFRATÁRIOS. DIREITO AO CREDITAMENTO.*
>
> *Os materiais refratários empregados na indústria, **sendo inteiramente consumidos**, embora de maneira lenta, não integrando, por isso, o novo produto e nem o equipamento que compõe o ativo fixo da empresa, devem ser classificados como **produtos intermediários**,conferindo direito ao crédito fiscal." (grifamos)*

Vale trazer julgado da lavra do Ilustre Ministro Aliomar Baleeiro, ao relatar o RE nº 79.601-RS, em 26/11/1974, que, tratando do crédito de ICM, ementou:

> *"ICM – NÃO CUMULATIVIDADE.*
>
> *Produtos intermediários, que se consomem ou se inutilizam no processo de fabricação, como cadinhos, lixas, feltros, etc., não são integrantes ou acessórios das máquinas em que se empregam, mas devem ser computados no produto final para fins de crédito do ICM, pelo princípio da não-cumulatividade deste. Ainda que não integrem o produto final, concorrem direta e necessariamente para este porque utilizados no processo de fabricação, nele se consumindo."*

Em seu voto, o Culto Aliomar Baleeiro afirma ser o material, então em questão, produto intermediário, por se desgastar e se consumir no processo industrial. "*Não pode ser tratado juridicamente como integrante ou acessório das máquinas do capital fixo e imobilizado.*"

Ora, este entendimento pode ser aplicado com relação à energia elétrica também.

Prosseguindo na análise do que seja *produto intermediário*, mister colacionar o Acórdão proferido pela 2ª Turma do Eg. STJ, ao julgar o REsp nº 235.324/SP, rel. o Min. José Delgado:

> *"TRIBUTÁRIO. ICMS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DE ICMS. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.*
>
> *1. A aquisição de produtos ou mercadorias que, apesar de integrarem o processo de industrialização, nele não são completamente consumidos e nem integram o produto final, não gera direito ao creditamento do ICMS, posto que ocorre quanto a estes produtos apenas um desgaste, e a necessidade de sua substituição periódica é inerente à atividade insutrial.*
>
> *2. Recurso Especial desprovido."*

A contrariu sensu, o entendimento adotado neste julgamento merece análise. Decidindo acerca do "*direito de creditamento ou não do ICMS referente a materiais adquiridos e utilizados como matérias primas ou embalagens na fabricação de produtos finais, ou, ainda, de produtos que não integrando os produtos finais, foram consumidos no processo de industrialização*", o Eminente Ministro José Delgado afirma, em seu voto, afirma que "***Efetivamente, quando as mercadorias entradas no estabelecimento destinam-se a integrar o processo de industrialização, nele se consumindo ou integrando o produto final, existe o direito ao creditamento***".

Então, reportando-se o Ministro relator a pronunciamento seu no REsp nº 84808/SP, aduz que "***O direito ao creditamento só se verifica no caso de consumo, ou seja, o mero desgaste não autoriza referido benefício, por não entrar os conseqüentes resíduos na composição do produto.***"

Adiante, cita precedente oriundo do REsp nº 30.938-8-PR, rel. o Min. Humberto Gomes de Barros, em que decidiu que:

> *"TRIBUTÁRIO. IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. TELAS E FELTROS. FABRICAÇÃO DE PAPEL.*
>
> ***I – A dedução do IPI pago anteriormente somente poderá ocorrer se se trata de insumos que se incorporam ao produto final ou, não se incorporando, são consumidos no curso do processo de industrialização, de forma imediata e integral."*** (grifamos)

Pois bem, exatamente esta é a situação da energia elétrica, que não se incorpora fisicamente ao produto final, mas é consumida imediata e integralmente no curso do processo de industrialização.

Finalizando sua fundamentação no já referido acórdão, o Ilustre Min. José Delgado afirma que "*Exatamente pelo fato desta consumação não ser total e completa e sim corresponder, em verdade, a várias etapas do processo de industrialização, é que a aquisição desses insumos e mercadorias não gera direito ao crédito pretendido*".

A contrariu sensu, a ilação mais acertada nos leva a crer que, sendo a consumação da energia total e completa, há o direito ao crédito. E assim, *mutatis mutandi*, **deve a energia elétrica ser considerada produto intermediário e, conseqüentemente, poder ser incluída na base de cálculo do crédito presumido.**

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 09/12/1997 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 RIPI*". 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 RIPI, 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'.
>
> *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. Pode a Receita Federal levantar o que, ou qual percentual das contas da fornecedora, são utilizados no processo produtivo.

Processo nº : 10670.000784/98-41
Recurso nº : 116.026
Acórdão nº : 201-76.154

Assim, pelo exposto, e por tudo mais que dos autos consta, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL ao 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, com relação à energia elétrica consumida no processo produtivo. Ressalvado o direito de a Receita Federal verificar os cálculos.

É como voto.

Sala das Sessões, em 19 de junho de 2002.

GILBERTO CASSULI