



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10670.000964/99-12
Acórdão : 201-75.349
Recurso : 116.024

Sessão : 18 de setembro de 2001
Recorrente : RIMA INDUSTRIAL S/A
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10670.000964/99-12
Acórdão : 201-75.349
Recurso : 116.024

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 18 de setembro de 2001

Jorge Freire
Presidente

José Roberto Vieira
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Luiza Helena Galante de Moraes, Rogério Gustavo Dreyer, Serafim Fernandes Corrêa, Gilberto Cassuli, Antonio Mário de Abreu Pinto e Sérgio Gomes Velloso.
Iao/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10670.000964/99-12

Acórdão : 201-75.349

Recurso : 116.024

Recorrente : RIMA INDUSTRIAL S/A

RELATÓRIO

O sujeito passivo apresentou, em 24.09.99, pedido de ressarcimento do crédito presumido do IPI relativo às exportações (Lei nº 9.363/96), correspondente ao período de janeiro a março de 1997, acompanhado da respectiva Documentação de fls. 01 a 12.

O despacho decisório da Delegacia da Receita Federal em Montes Claros - MG de 18.02.2000, tomando em consideração o Termo de Diligência de 05.10.99 (fls. 258/261) e o Termo de Intimação de 13.10.99 (fls. 262/264), reconheceu parcialmente o direito creditório de R\$90.235,58, quando o pedido era de R\$273.182,57, condicionando-o à juntada de Documentação de fls. 266/268; decisão da qual foi cientificada a peticionária, por Aviso de Recebimento de 28.02.2000 (fls. 270).

Inconformada, a contribuinte impugnou tal despacho, por instrumento apresentado em 28.03.2000 (fls. 271/287).

A decisão de primeira instância, do Delegado da DRJ em Juiz de Fora - MG, datada de 18.09.2000, tomou conhecimento da impugnação para, na sequência, indeferir o pleito do sujeito passivo (fls. 316/330).

Cientificada da decisão monocrática, por Aviso de Recebimento de 02.10.2000 (fls. 333), a recorrente interpôs Recurso Voluntário para este Conselho em 26.10.2000 (fls. 334/362), reiterando seus argumentos expendidos na impugnação, tendo a DRJ em Juiz de Fora - MG encaminhado o processo, com o mencionado recurso, em 07.11.2000, a este Conselho (fls. 367).

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10670.000964/99-12
Acórdão : 201-75.349
Recurso : 116.024

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 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.

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

1. Pedido de Juntada do Demonstrativo de Crédito Presumido

O sujeito passivo insiste na juntada, por parte da Delegacia da Receita Federal em Montes Claros - MG, do Demonstrativo de Crédito Presumido (fls. 357 e 360), muito embora os mapas elaborados pela fiscalização de tributos federais tenham substituído os referidos demonstrativos. Aliás, já fizera tal solicitação na oportunidade da impugnação, indeferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10670.000964/99-12
Acórdão : 201-75.349
Recurso : 116.024

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 OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA, assim em parte emendada: *"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.

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 Discrecionabilidade Administrativa, *Revista de Direito Público*, São Paulo, RT, nº 31, set/out/1974, p. 36.



Processo : 10670.000964/99-12
Acórdão : 201-75.349
Recurso : 116.024

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 MIRANDA³. 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 fático, ensinamento sobre o qual, na apreciação de 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 consequência exclusiva da incidência das normas jurídicas, como o fazem, a título exemplificativo, MARCOS BERNARDES DE MELLO⁸ e JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES⁹.

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**

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.

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 (Plano da Existência)*, 11ª ed., São Paulo, Saraiva, 2001, p. 77/78.

⁹ *Op. cit.*, p. 176.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10670.000964/99-12
Acórdão : 201-75.349
Recurso : 116.024

Direito, donde só nos cabe, em sã consciência jurídica, abandonar a inviável sugestão desse critério principal para a identificação daqueles conceitos.

Permaneça, 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 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 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

¹⁰ 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 : 10670.000964/99-12

Acórdão : 201-75.349

Recurso : 116.024

presumido e as leis que regem aquelas contribuições não fizeram 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)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 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 ...”*.

¹¹ 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 : 10670.000964/99-12
Acórdão : 201-75.349
Recurso : 116.024

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 (fls. 337 e 339), 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 nº 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 1º, “caput”, da lei nº 9.363/96, 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.

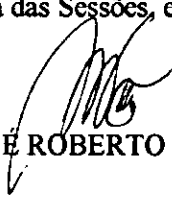
No que tange aos produtos adquiridos de terceiros e exportados sem qualquer industrialização adicional, a empresa caracteriza-se como exportadora, mas não como produtora, fugindo ao âmbito desenhado pelo legislador como alvo do incentivo. Em tais casos, os produtos exportados mas não produzidos pelo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

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

Isto posto, nego provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 18 de setembro de 2001


JOSÉ ROBERTO VIEIRA