



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

V.F. - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 13 / 12 / 2002
Rubrica

2º CC-MF
Fl.

Processo : 13876.000242/96-99
Recurso : 112.115
Acórdão : 201-75.582

Recorrente: ALCOA ALUMÍNIO S/A
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Centro de Documentação

RECURSO ESPECIAL

Nº RP/201-112115

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO. ENERGIA ELÉTRICA. A energia elétrica consumida na exportação conceitua-se como produto intermediário para o efeito de fruição do benefício instituído pela Lei nº 9.363/96.
Recurso provido.

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

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Serafim Fernandes Corrêa e José Roberto Vieira, que apresentou declaração de voto.

Sala das Sessões, em 13 de novembro de 2001

Jorge Freire
Presidente

Rogério Gustavo Breyer
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Luiza Helena Galante de Moraes, Gilberto Cassuli, Roberto Velloso (Suplente) e Sérgio Gomes Velloso.
Ausente, justificadamente, o Conselheiro Antonio Mário de Abreu Pinto.

eaal/opr



Processo : 13876.000242/96-99
Recurso : 112.115
Acórdão : 201-75.582

Recorrente : ALCOA ALUMÍNIO S/A

RELATÓRIO

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 3.963/96.

Segundo a informação fiscal de fls. 46 e seguintes, a contribuinte incluiu valores indevidos, bem como teve incluído o consumo de energia elétrica no item produtos intermediários, beneficiados pelo crédito.

Em manifestação de inconformidade, a ora recorrente limita-se a contestar a glosa da energia elétrica, demonstrando que a mesma é fundamental na sua produção.

A DRJ em Curitiba - PR indeferiu a manifestação de inconformidade.

A contribuinte interpôs o presente recurso voluntário, repetindo, em síntese, o exposto na mencionada peça.

É o relatório



Processo : 13876.000242/96-99
Recurso : 112.115
Acórdão : 201-75.582

**VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ROGÉRIO GUSTAVO DREYER**

Início por reiterar que a recorrente cingiu-se a defender a inclusão da energia elétrica como produto beneficiado com o direito ao crédito, por incluir-se entre aqueles conceituados como produtos intermediários. Desde as primeiras decisões atinentes à espécie, tenho defendido o direito à fruição do benefício sobre a energia elétrica, até considerando, de forma subsidiária, a sua definição legal, na legislação do ICMS, como mercadoria. No entanto, devo ressaltar que se limita o benefício somente à energia consumida no processo produtivo como, aliás, a recorrente pleiteia.

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso para reconhecer o direito ao crédito relativo à energia elétrica consumida no processo produtivo, sem prejuízo da verificação, por parte da autoridade administrativa executora, da liquidez e certeza dos valores pleiteados.

É o como voto.

Sala das Sessões, em 13 de novembro de 2001

ROGÉRIO GUSTAVO DREYER



Processo : 13876.000242/96-99
Recurso : 112.115
Acórdão : 201-75.582

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO JOSÉ ROBERTO VIEIRA

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI – ENERGIA ELÉTRICA

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.

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 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-

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.



Processo : 13876.000242/96-99
Recurso : 112.115
Acórdão : 201-75.582

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

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, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1986, p. 86.

⁹ *Op. cit.*, p. 176.



Processo : 13876.000242/96-99
Recurso : 112.115
Acórdão : 201-75.582

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 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*

¹⁰ Acórdão nº 202.10.702, de 11.11.98 (Processo nº 10930.000589/97-69), p. 14.



Processo : 13876.000242/96-99
Recurso : 112.115
Acórdão : 201-75.582

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 ...*”

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 energia elétrica, definitivamente, não se identifica com produto 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; e por isso, negamos provimento ao recurso.

É o nosso voto.

Sala das Sessões, em 13 de novembro de 2001


JOSÉ ROBERTO VIEIRA

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