



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 02 / 03 / 2004
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13983.000080/98-15

Recurso nº : 115.839

Acórdão nº : 201-75.537

Recorrente : SADIA CONCÓRDIA S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO

Recorrida : DRJ em Florianópolis - SC.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO EM RELAÇÃO ÀS EXPORTAÇÕES (Lei nº 9.363/96). AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E DE COOPERATIVAS.

Ao conceder esse benefício, calculando-o com uma alíquota duplicada (5,37%) em relação à incidência conjunta do PIS/PASEP e da COFINS que pretendeu ressarcir (à época, 2,65%), o legislador tomou em consideração as possíveis incidências dessas contribuições nas operações anteriores, elegendo o número médio de duas incidências para estabelecer uma presunção legal quanto à inclusão dessas contribuições no custo dos insumos dos produtos exportados; caminho presuntivo esse aplicável mesmo quando da não incidência dessas contribuições na última operação de aquisição de insumos, como ocorre no caso de serem pessoas físicas ou cooperativas os fornecedores.

AQUISIÇÕES DE UNIFORMES E DE PRODUTOS SANITÁRIOS.

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 os uniformes e os produtos sanitários com as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, de conformidade com a legislação do IPI, a sua aquisição não compõe a base de cálculo do crédito presumido.

AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS E DE LUBRIFICANTES.

Os combustíveis e lubrificantes são utilizados no processo de industrialização, processo produtivo, e nele se consomem, sendo assegurada, portanto, ao contribuinte, o direito de compensação do crédito presumido do IPI, nos termos do § 3º do art. 2º da Lei nº 9.363/96.

EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS CLASSIFICADOS PELA TIPI COMO NÃO TRIBUTADOS.



Processo nº : 13983.000080/98-15
Recurso nº : 115.839
Acórdão nº : 201-75.537

Uma vez que a concessão do crédito presumido se dá para as “mercadorias” nacionais exportadas (o gênero), não se admite, a toda evidência, que a interpretação administrativa venha a restringi-la aos “produtos industrializados” tributados (a espécie), sob pena de subversão do texto legal expresso.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SADIA CONCÓRDIA S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso: a) no que tange às aquisições de pessoas físicas e de cooperativas.** Vencido o Conselheiro Jorge Freire; **b) no que diz respeito às aquisições de combustíveis e lubrificantes.** Vencidos os Conselheiros José Roberto Vieira (Relator), Jorge Freire e Serafim Fernandes Corrêa; **II) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso no que concerne à exportação de produtos classificados pela TIPI como não tributados; e III) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso com relação às aquisições de uniformes e de produtos sanitários.** Designado o Conselheiro Gilberto Cassuli para redigir o voto vencedor no que concerne às aquisições de combustíveis e de lubrificantes.

Sala das Sessões, em 12 de novembro de 2001.

Jorge Freire
Presidente

Gilberto Cassuli
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Luiza Helena Galante de Moraes, Rogério Gustavo Dreyer, Roberto Velloso (Suplente) e Sérgio Gomes Velloso.



Processo nº : 13983.000080/98-15
Recurso nº : 115.839
Acórdão nº : 201-75.537

Recorrente : SADIA CONCÓRDIA S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO

RELATÓRIO

O sujeito passivo apresentou, em 12/05/98, pedido de ressarcimento do crédito presumido do IPI relativo às exportações (Lei nº 9.363/96), correspondente ao ano de 1997 (fl. 01).

Após as diligências da fiscalização da Delegacia da Receita Federal em Joaçaba - SC, foi proferido o despacho decisório dessa unidade da administração tributária federal, em 29/03/2000 (fl. 836), tomando por base as conclusões da fiscalização (fls. 828 a 835), e reconhecendo parcialmente o direito creditório; decisão da qual foi cientificado o peticionário em 10/04/2000, à fl. 836.

Inconformado, o contribuinte impugnou tal despacho por instrumento apresentado em 04/05/2000 (fls. 847 a 863).

A decisão de primeira instância, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis - SC, datada de 25/08/2000, tomou conhecimento da impugnação, para, na seqüência, indeferir o pleito do sujeito passivo (fls. 866 a 876).

Cientificado da decisão monocrática, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário para este conselho em 11/10/2000 (fls. 879 a 887), reiterando os seus argumentos; tendo, a DRJ em Florianópolis - SC, encaminhado o processo com o mencionado recurso, em 23/10/2000, a este conselho (fl. 890).

É o relatório.



Processo nº : 13983.000080/98-15

Recurso nº : 115.839

Acórdão nº : 201-75.537

VOTO VENCIDO 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, art. 1º.

Diversas são as interpretações assumidas pela autoridade administrativa julgadora de primeira instância objeto de questionamento pela recorrente, as quais passamos a considerar abaixo uma a uma.

1. Aquisições de Pessoas Físicas e de Cooperativas

Não serão poucos os que partirão da literalidade do texto legal concessivo do benefício, que cogita do crédito presumido “...como ressarcimento das contribuições...” - PIS/PASEP e COFINS - “...incidentes sobre as respectivas aquisições...”, para deduzir como cabível o ressarcimento das contribuições apenas e tão-somente quando tiver havido a sua incidência. Ora, inexistindo PIS/PASEP ou COFINS incidente sobre aquisições de pessoas físicas ou de sociedades cooperativas, nada haveria a ser ressarcido nessas situações, descabendo o crédito presumido.

Nesse sentido o disposto no art. 2º, § 2º, da Instrução Normativa SRF nº 23, de 13/03/97: “O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural... utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção de bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS”. Nesse sentido, ainda, o disposto no art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 103, de 30/12/97: “As matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas de produtores não geram direito ao crédito presumido”.

Esse o caminho interpretativo seguido pela autoridade monocrática que apreciou o caso em primeira instância (fls. 866 e 873).

Trata-se, no caso, como pretendemos demonstrar, de apego à letra dos atos administrativos normativos indicados ou de apego à letra de um único dispositivo legal (artigo 1º, “caput”), apartado do contexto das normas legais em que ele se insere.

Principie-se por indagar se, na época, ambas as contribuições apresentavam a incidência somada de 2,65% (0,65% de PIS e 2% de COFINS), por que razão o crédito presumido, que visaria exclusivamente o ressarcimento dessas contribuições incidentes na operação de aquisição, seria calculado pela aplicação do percentual de 5,37% (pouco mais que o dobro) sobre a base de cálculo definida na lei (art. 2º, § 1º)?



Processo nº : 13983.000080/98-15
Recurso nº : 115.839
Acórdão nº : 201-75.537

Encontraremos resposta na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 948, de 23/03/95, uma daquelas que antecedeu à Medida Provisória nº 1.484-27, de 22/11/96, finalmente convertida na Lei nº 9.363/96: *"Sendo as contribuições da COFINS e PIS/PASEP incidentes em cascata, sobre todas as etapas do processo produtivo, parece mais razoável que a desoneração corresponda não apenas à última etapa do processo produtivo, mas sim às duas etapas antecedentes, o que revela que a alíquota a ser aplicada deve ser elevada para 5,37%..."* (grifamos). Ou seja, o legislador está aqui a reconhecer que, em face da cumulatividade dessas contribuições, mesmo nas aquisições de pessoas físicas ou cooperativas, em que inexistiu incidência na última operação, incidência houve em etapas anteriores de comercialização, onerando o custo do produto a ser posteriormente exportado e justificando o crédito presumido.

Não se diga que, ao buscarmos a exposição de motivos de medida provisória que precedeu a lei instituidora do benefício, estaríamos perseguindo a vontade do legislador. É, aliás, do que cogita o eminente conselheiro JORGE FREIRE, ao fazer interessante declaração de voto, em julgamento desta mesma respeitável câmara¹. Essa forma de interpretação, identificada não só como *"...um terreno movediço"*, mas também como *"...teoria decrépita"* por CARLOS MAXIMILIANO, o grande teórico nacional da interpretação jurídica, deve jazer hoje sepultada, porque, obviamente, *"Com a promulgação, a lei adquire vida própria..."*, inexistindo cordão umbilical que a mantenha conectada ao legislador; e porque, afinal - aqui MAXIMILIANO invoca FERRARA - *"...a lei não é o que o legislador quis, nem o que pretendeu exprimir, e, sim, o que exprimiu de fato"*². Estamos, isso sim, no encalço de uma explicação plausível para um crédito presumido que funciona como ressarcimento de contribuições que incidiam com a alíquota conjunta de 2,65%, e que é calculado com a alíquota de 5,37%! Em flagrante descompasso, pois, com a idéia de ressarcimento das contribuições incidentes na específica operação de aquisição!

E entendemos ter deparado, na indigitada exposição de motivos, com a explicação pretendida, que repousa na consideração da cumulatividade dessas contribuições e das etapas anteriores de comercialização. Como bem raciocinou OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA, em processo que relatava na segunda câmara deste respeitável colegiado, *"...se não deversem ser levadas em consideração as fases anteriores da comercialização dos produtos para se apurar o valor das contribuições que oneram o custo das mercadorias exportadas... então desnecessário seria a elaboração de cálculos para se chegar a uma média presumida das onerações das etapas anteriores, conforme procederam as autoridades competentes da área econômica"*³.

Frise-se, aqui, a nítida distinção existente entre a idéia de ressarcimento das contribuições incidentes na específica operação de aquisição dos insumos (abraçada pelas Instruções Normativas SRF nºs 23 e 103/97, e pela consideração isolada do art. 1º da Lei nº 9.363/96) e a idéia do crédito presumido (esposada pelo conjunto das disposições da mesma lei). Não há que se falar na primeira alternativa perante um incentivo calculado com uma alíquota duplicada em relação à incidência conjunta que se pretenderia ressarcir. Na verdade, o legislador, considerando as possíveis incidências das etapas anteriores, elegeu o número médio de cerca de duas incidências - poderia ter optado por três ou quatro - para estabelecer uma

¹ Acórdão nº 201-72.668, de 27/04/99 (Processo nº 10935.000805/97-53), p. 19.

² *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 11ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1991, p. 29, 22, 30 e 31.

³ Acórdão nº 202-09.744, de 09/12/97 (Processo nº 10930.001133/96-81), p. 11.



Processo nº : 13983.000080/98-15

Recurso nº : 115.839

Acórdão nº : 201-75.537

presunção legal, quando, a partir de fatos conhecidos (as posteriores exportações), infere a existência de fatos prováveis, embora não comprovados (a inclusão do PIS/PASEP e da COFINS no custo dos insumos), quantificando-os pelo caminho presuntivo fixado em lei, para, em seguida, desonerar proporcionalmente as exportações.

Ora, tratando-se, no caso, de pura presunção legal, torna-se **despida de importância, no particular, a efetiva realidade**. Assim, se o exportador comprovar, de um lado, que existiram mais do que duas incidências dessas contribuições quanto aos seus insumos, antes da respectiva aquisição, nem por isso poderá elevar a alíquota estabelecida pelo legislador para o cálculo do incentivo. De outro lado, a comprovação da não incidência dessas contribuições na última operação, de aquisição dos insumos, como ocorre no caso de serem pessoas físicas ou cooperativas os fornecedores, igualmente não reduz nem afasta o incentivo. **Tudo porque se trata, nos precisos termos da lei concessiva, de inegável presunção “*juris et de jure*”, que não admite prova em contrário**. Em idêntico sentido, o pensamento de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA ⁴.

E é, aliás, da interessante **consideração histórica** deste jurista por último citado, que nos valemos agora ⁵. E o fazemos para lembrar que a Medida Provisória nº 725, de 24/11/94, instituiu um benefício que se aproximava do crédito presumido, então denominado de “*crédito fiscal*”, resultando da aplicação do “...percentual de 2,65%...” (art. 3º), e era “...condicionado à apresentação, pelo exportador, das guias correspondentes ao recolhimento, pelo seu fornecedor imediato, das contribuições devidas...” (art. 5º). Aqui sim estávamos, à época, diante do ressarcimento das contribuições incidentes na específica operação de aquisição, diante de um crédito fiscal, não presumido, como demonstra a necessidade de comprovação do recolhimento correspondente. Entretanto, sabemos que o legislador modificou a sistemática, pela consideração da cumulatividade dessas contribuições e das etapas anteriores de comercialização, como veio, mais tarde, expressamente a declarar. **E é evidente que não se pode hoje insistir na manutenção da exegese anterior, em face da alteração de toda a sistemática** (elevação do percentual, eliminação da exigência de comprovação do recolhimento, instituição da presunção legal etc). Eis que, uma vez mais, assiste razão a CARLOS MAXIMILIANO: “...pelo espírito das alterações e reformas sofridas por um preceito em sua trajetória histórica, chega-se ao conhecimento do papel que ele é chamado a exercer na atualidade” ⁶.

Prosseguindo no intento de demonstrar que o conjunto das disposições da lei instituidora do benefício apontam em sentido diverso do adotado na decisão ora recorrida, passemos a uma segunda ordem de argumentos, ainda mais relevantes que os anteriores, e com eles plenamente consentâneos. Trata-se da reflexão acerca da base de cálculo do crédito presumido, conforme o disposto no art. 2º da referida lei, a saber: “**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).

⁴ Crédito Presumido de IPI para Ressarcimento de PIS e COFINS – Direito ao Cálculo sobre Aquisições de Insumos Não Tributadas, São Paulo, inédito, 2000, p. 9.

⁵ *Ibidem*, p. 13/17.

⁶ *Hermenêutica...*, *op. cit.*, p. 140.



Processo nº : 13983.000080/98-15

Recurso nº : 115.839

Acórdão nº : 201-75.537

Neste passo, são preciosas as considerações do conselheiro SERAFIM FERNANDES CORRÊA, ao relatar numerosos acórdãos desta mesma câmara, dos quais selecionamos, a título meramente exemplificativo, parte da ementa de um deles, já de 18 de maio de 1999 ⁷:

"...CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO - 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 COFINS (IN 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante lei... visto que as Instruções Normativas - IN são normas complementares das leis (Art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam..." (sic) (grifamos).

Já se tentou defrontar a lógica desse raciocínio, que entendemos irretocável, mediante a alegação de que *"...o valor total das aquisições..."* mencionadas no dispositivo são as referidas no artigo anterior, isto é, que tenham sofrido a incidência das contribuições do PIS/PASEP e da COFINS, esquecendo-se a primeira ordem de argumentos atrás arrolados. Trata-se de mera desatenção, que a própria gramática do texto esclarece plenamente: *"...o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior..."* (grifamos). Eis que a referência ao artigo anterior não diz respeito às aquisições ali mencionadas, pois, para isso, o verbo deveria ter sido conjugado no feminino plural (*aquisições... referidas no artigo anterior*), quando o foi no masculino plural (*matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior*), dizendo portanto respeito aos insumos adquiridos no mercado interno para utilização no processo produtivo. Veja-se, em idêntico sentido, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA.⁸

A interpretação que estamos aqui a defender, que admite o valor total das aquisições de insumos na determinação da base de cálculo do incentivo, inclusive em face da não incidência das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS na última operação, já foi classificada como *"...uma interpretação liberal, não permitida... nas hipóteses de renúncia fiscal"*, que demandaria interpretação restritiva, na apreciação judiciosa do Conselheiro JORGE FREIRE, em declaração de voto já antes citada⁹. Conquanto reconhecendo a boa procedência do raciocínio desenvolvido, e exatamente por isso não nos é dado ignorá-lo, dele respeitosamente discordamos, nos termos abaixo.

Tem o intérprete certamente em mira o disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional, segundo o qual *"Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha*

⁷ Acórdão nº 201-72.755, de 18/05/99 (Processo nº 10935.000223/98-49), p. 1.

⁸ Crédito Presumido..., *op. cit.*, p. 10.

⁹ Acórdão nº 201-72.668..., *op. cit.*, p. 19 e 17.



Processo nº : 13983.000080/98-15

Recurso nº : 115.839

Acórdão nº : 201-75.537

sobre..." suspensão da exigibilidade ou exclusão do crédito tributário, inclusive isenções, bem como sobre dispensa de "obrigações acessórias".

Não paira dúvida na doutrina acerca de ter sido esse um momento particularmente infeliz do legislador do CTN. PAULO DE BARROS CARVALHO, a respeito, trata do "...desprestígio da chamada interpretação literal...", acrescentando que "...o texto escrito... não pode ser mais que a porta de entrada para... vontade da lei"¹⁰. CARLOS MAXIMILIANO afirma que essa forma de interpretação, "*Como toda meia ciência, deslumbra, encanta e atrai; porém fica longe da verdade...*"¹¹. Feroz, no entanto, é a crítica de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, que principia por lembrar que, para LUIS RECASÉNS SICHES, o grande teórico geral do direito mexicano, a determinação legislativa da interpretação literal consiste em "...um enorme disparate..."; identifica tal dispositivo do Código como "...um retrocesso e um injustificado preconceito..."; pois "*Determinar a interpretação literal é praticamente mutilar a interpretação, ou mesmo suprimi-la...*", uma vez que "*Para obedecer-se ao comando da interpretação literal, há que desobedecer-se muitas vezes a mens legis*"¹². Por isso, assevera SOUTO MAIOR que "*Esta subordinação acrítica e servil do intérprete ao texto do referido art. 111... não se legitima à luz de uma análise jurídica mais severa*"; e, deitando um último olhar ao dispositivo, conclui que nele "*Não está dito porém que a isenção 'só', 'exclusivamente', 'unicamente' etc submete-se a interpretação literal. O advérbio... excluiria outros métodos de interpretação. Essa preclusão não está porém determinada pelo art. 111... E, a rigor, sequer poderia sê-lo*" (sic)¹³.

Essa admissibilidade dos demais caminhos interpretativos, inclusive em relação àqueles temas arrolados no artigo em questão, constitui pensamento comum na doutrina tributária atual, que vê o dispositivo como tendente a estabelecer uma interpretação restritiva. Nesse sentido a manifestação acima lembrada do conselheiro JORGE FREIRE, seguindo a boa doutrina, da qual mencionamos, por todos, à guisa de exemplo, a palavra de GILBERTO DE ULHÔA CANTO, um dos redatores do texto do CTN, que, aliás, se diz traído pela redação final desse dispositivo¹⁴. Melhor ainda afirmar o dispositivo como destinado a afastar uma interpretação extensiva, na linha de julgados do Superior Tribunal de Justiça: "*O real escopo do art. 111 do Código Tributário Nacional não é impor a interpretação meramente literal - a rigor impossível - mas evitar que a interpretação extensiva ou outro qualquer princípio de hermenêutica amplie o alcance da norma*"¹⁵.

Contudo, em rigor, não cremos que mesmo essa determinação legislativa de interpretação não extensiva seja aplicável ao caso; nem a de uma interpretação restritiva; e muito menos a de uma interpretação literal. Ocorre que o art. 111 do Código especifica muito claramente as hipóteses de sua aplicação, quase todas elas de expressa previsão legal: suspensão da exigibilidade e exclusão do crédito tributário (arts. 97, VI, e 141 do CTN), inclusive outorga de isenção (aqui também a Constituição, art. 150, § 6º) e dispensa de "obrigações acessórias". Em nenhuma delas se enquadra a hipótese de concessão do benefício do crédito presumido,

¹⁰ Curso de Direito Tributário, 13ª ed., São Paulo, Saraiva, 2000, p. 106.

¹¹ Hermenêutica..., op. cit., p. 112.

¹² Teoria Geral da Isenção Tributária, 3ª ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 130, 127 e 131.

¹³ Ibidem, p. 128 e 131.

¹⁴ Apud RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, Crédito Presumido..., op. cit., Apêndice, p. 3.

¹⁵ Decisão da 1ª Turma do STJ, no Recurso Especial nº 14.400-SP, de 20/11/91 - DJU de 16/12/91, p. 18.507.



Processo nº : 13983.000080/98-15
Recurso nº : 115.839
Acórdão nº : 201-75.537

afastando assim a aplicação dessa disposição interpretativa. Donde não se há de falar, no caso, em interpretação não extensiva, restritiva ou literal, tendo cabido todos os interpretativos, notadamente o sistemático.

É precisamente tal método interpretativo, o sistemático, que entendemos apontar com nitidez no sentido de que, para efeito do crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363/96, como ressarcimento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, incluem-se entre as aquisições no mercado interno de insumos para utilização no processo produtivo, por tudo o que foi exposto, também as aquisições de pessoas físicas e de cooperativas, em que inexistiu incidência dessas contribuições na última operação.

Carecem, portanto, de embasamento legal, as Instruções Normativas SRF que restringem tais possibilidades (23/97 e 103/97). E muito embora esteja correto o raciocínio, desenvolvido por muitos, de que esses atos administrativos normativos, como normas complementares que são, integram a legislação tributária (CTN, arts. 96 e 100, I), cremos inadequada a assertiva via de regra conseqüente de que não cabe à autoridade julgadora questioná-las, pelo dever de agir vinculadamente à legislação tributária. Nesse sentido, afirmou, no presente caso: *"O que a legislação hierarquicamente inferior (...Instruções Normativas...) fez foi baixar as instruções administrativas operacionais indispensáveis ao processamento e à concessão do ressarcimento, sem incorrer em qualquer ilegalidade que, mesmo se fosse o caso, a presente decisão administrativa não tem competência para apreciar"* (fl. 870).

Se a atividade administrativa de lançamento e cobrança do tributo é inegavelmente vinculada (CTN, arts. 3º e 142, § único), enfatize-se que tal vinculação é em primeiríssimo e irrecusável lugar à lei em sentido estrito, e apenas secundariamente ao restante da legislação tributária hierarquicamente inferior; de modo que, antes de se atentar para as referidas instruções normativas, é de todo necessário prestar reverência ao disposto na Lei nº 9.363/96.

2. Aquisições de Uniformes, Produtos Sanitários, Combustíveis e Lubrificantes

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 (arts. 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 art. 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"* (grifamos); 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*



Processo nº : 13983.000080/98-15

Recurso nº : 115.839

Acórdão nº : 201-75.537

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”¹⁶.

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**”¹⁷. 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 MIRANDA¹⁸. 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...”¹⁹.

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”²⁰. 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 (ajurídicos)²¹. 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**²². Por essa razão é que os teóricos gerais do direito costumam afirmar que o mundo jurídico é consequência exclusiva da

¹⁶ Acórdão nº 202-09.744, de 09/12/97 (Processo nº 10930.001133/96-81), p. 1 e 9-10.

¹⁷ Controle Judicial dos Limites da Discricionariedade Administrativa, Revista de Direito Público, São Paulo, RT, nº 31, set./out. 1974, p. 36.

¹⁸ Tratado de Direito Privado – Parte Geral: Introdução – Pessoas Físicas e Jurídicas, T. I, Rio de Janeiro, Borsoi, 1954, p. XXI.

¹⁹ Teoria Geral..., op. cit., p. 175.

²⁰ Curso..., op. cit., p. 271.

²¹ PONTES DE MIRANDA, Tratado..., T. I, op. cit., p. 19-20. No mesmo sentido, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, Teoria Geral..., op. cit., p. 177.

²² Tratado..., T. I, op. cit., p. 4, 17 e 22.



Processo nº : 13983.000080/98-15

Recurso nº : 115.839

Acórdão nº : 201-75.537

incidência das normas jurídicas, como o fazem, a título exemplificativo, MARCOS BERNARDES DE MELLO²³ e JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES²⁴.

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)²⁵

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 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 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.**

²³ 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.

²⁴ *Teoria Geral...*, op. cit., p. 176.

²⁵ Acórdão nº 202-10.702, de 11/11/98 (Processo nº 10930.000589/97-69), p. 14.



Processo nº : 13983.000080/98-15

Recurso nº : 115.839

Acórdão nº : 201-75.537

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"* (art. 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 ANTÔNIO 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"* ²⁶.

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, art. 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, uma vez que os **uniformes** não se desgastam no processo de fabricação, e nem têm contato com os produtos fabricados, uma vez que os **produtos sanitários** são

²⁶ Acórdão nº 202-11.198, de 18/05/99 (Processo nº 10930.002204/97-43), p. 10.



Processo nº : 13983.000080/98-15

Recurso nº : 115.839

Acórdão nº : 201-75.537

empregados na manutenção das instalações, e uma vez que os **combustíveis e lubrificantes** são utilizados no acionamento das máquinas, equipamentos e ferramentas, definitivamente eles **não se identificam com produtos intermediários, 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, a decisão recorrida.

3. Exportação de produtos classificados pela TIPI como não tributados

Em relação aos produtos exportados que a Tabela de Incidência do IPI (TIPI) classifica como não tributados, tanto a autoridade da DRF de Joaçaba - SC (fls. 829 e 836) quanto a da DRJ em Florianópolis - SC (fl. 874) assumiram a orientação do Parecer MF/SRF/COSIT nº 139, de 22/04/96, cujo item 4.11 estabelece: *"Não tem direito ao crédito presumido o exportador de produtos não tributados pelo IPI (produtos NT), i.e., produtos que não são industrializados, pois neste caso ele não é contribuinte do IPI"* (fl. 874).

É a mesma a orientação veiculada em obra publicada pela Secretaria da Receita Federal - **"Imposto de Renda 2001 - Perguntas e Respostas - ...Imposto sobre Produtos Industrializados..."**, cuja resposta à pergunta nº 717 registra: *"...os produtos NT, estando fora do campo de incidência do tributo, não geram direito ao crédito presumido"*²⁷.

Princípio-se por sublinhar que **o benefício se vale da conta-corrente do IPI como um instrumento para a compensação do crédito**, mas funciona como ressarcimento da COFINS e da Contribuição ao PIS/PASEP, não estando diretamente subordinado, pois, ao campo de incidência do IPI.

Ademais, atente-se para a redação do art. 1º da Lei nº 9.363, de 13/12/96: **"A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições..."** (grifamos).

A verificação etimológica da palavra **"mercadoria"**, utilizada pelo legislador, segundo DE PLÁCIDO E SILVA, mostra que o vocábulo, **"Derivado do latim merx, de que se formou mercari, exprime propriamente a coisa que serve de objeto à operação comercial. Ou seja, a coisa que constitui objeto de uma venda"**²⁸.

Já tivemos oportunidade de registrar que, no ICMS, **"...a obrigação de dar refere-se a um produto destinado a comércio, seja ele natural ou industrial (gênero), alcançado pelo gravame em qualquer operação relativa à circulação desse bem"**; enquanto que, no IPI, **"...a obrigação de dar tem por objeto um produto industrializado (espécie), por isso atingindo, regra geral, somente a operação realizada pela indústria"**²⁹.

Se o legislador confere o benefício do crédito presumido às **"mercadorias"** nacionais exportadas (o gênero), não se admite, a toda evidência, que a interpretação

²⁷ Imposto de Renda 2001 - Perguntas e Respostas: Imposto sobre Produtos Industrializados, Brasília, Secretaria da Receita Federal, 2001, p. 380, pergunta 717.

²⁸ Vocabulário Jurídico, v. III, 3ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1993, p. 181.

²⁹ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Imposto sobre Produtos Industrializados: Atualidade, Teoria e Prática, in PAULO DE BARROS CARVALHO (coord.), Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário, São Paulo, Max Limonad, 1998, p. 541-542. No mesmo sentido: JOSÉ ROBERTO VIEIRA, A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto, Curitiba, Juruá, 1993, p. 81.



Processo nº : 13983.000080/98-15
Recurso nº : 115.839
Acórdão nº : 201-75.537

administrativa passe a cogitar apenas de “produtos industrializados” tributados (a espécie). Afinal, a mera orientação administrativa não pode em absoluto impor restrição aos conceitos advindos da legislação ordinária, sob pena de inadmissível subversão da ordem jurídica!

Idêntico é o raciocínio do eminente conselheiro SERAFIM FERNANDES CORRÊA, relatando decisão idêntica e unânime deste mesmo colegiado administrativo sobre o mesmo tema: “PRODUTOS EXPORTADOS CLASSIFICADOS NA TIPI COMO NÃO TRIBUTADOS - O art. 1º da Lei nº 9.363/96 prevê crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS e COFINS, em favor de empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais. Referindo-se a lei a ‘mercadorias’, foi dado o incentivo fiscal ao gênero, não cabendo ao intérprete restringi-lo, apenas, aos ‘produtos industrializados’, que são uma espécie do gênero ‘mercadorias’.”³⁰.

Neste caso, razão seja dada à recorrente.

4. Conclusão

Em face de todo o exposto, manifestamo-nos no sentido de dar provimento ao recurso no que diz respeito às aquisições de cooperativas e de pessoas físicas e no que tange à exportação de produtos classificados pela TIPI como não tributados; bem como pronunciamos por negar provimento ao recurso quanto às aquisições de uniformes, produtos sanitários, combustíveis e lubrificantes.

É o nosso voto

Sala das Sessões, em 12 de novembro de 2001.


JOSÉ ROBERTO VIEIRA

³⁰ Acórdão nº 201-72.754, de 18/05/99, ementa, p. 1 – Processo nº 13925.000073/97-91.



Processo nº : 13983.000080/98-15
Recurso nº : 115.839
Acórdão nº : 201-75.537

VOTO VENCEDOR DO CONSELHEIRO-DESIGNADO
GILBERTO CASSULI

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.

Com relação à inclusão, pela contribuinte, dos custos com a aquisição de **combustíveis e lubrificantes**, na base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96, devemos tecer alguns comentários. A questão impescinde 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.

(...)”.

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.”³¹

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”*³².

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.”*³³

³¹ 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.

³² 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.

³³ MACHADO, Hugo de Brito. et. al. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 113.



Processo nº : 13983.000080/98-15
Recurso nº : 115.839
Acórdão nº : 201-75.537

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."*³⁴ (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"*³⁵. Assim, a *"Constituição Federal, espandendo 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"*³⁶.

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

³⁴ GRECO, op. cit., p. 537.

³⁵ 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.

³⁶ 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.



Processo nº : 13983.000080/98-15
Recurso nº : 115.839
Acórdão nº : 201-75.537

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).”³⁷ (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 202-09744, 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 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.

³⁷ 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.



Processo nº : 13983.000080/98-15
Recurso nº : 115.839
Acórdão nº : 201-75.537

Com relação aos custos com aquisição de combustíveis e lubrificantes, devem ser estendidos os fundamentos, *mutatis mutandis*, argumentados com relação à energia elétrica.

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

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 custos com **combustíveis e lubrificantes**, 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.

Neste particular, trago parte da ementa lavrada quando do julgamento do Recurso nº 114.964, Processo nº 13808.002368/97-00, Acórdão nº 201-74.131, Relator o Eminentíssimo Conselheiro Jorge Freire, em sessão em 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 AO RECURSO VOLUNTÁRIO, para, com relação aos combustíveis e lubrificantes, assegurar ao 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.

Sala das Sessões, em 12 de novembro de 2001.


GILBERTO CASSULI

