

## DIREITO AO CRÉDITO DE ICMS RELATIVO À ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA EM ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR SUPERMERCADO

### SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO

Professor Titular de Direito Tributário da UFRJ (Faculdade Nacional de Direito)  
Ex-Professor Titular de Direito Tributário e Financeiro da UFMG  
Doutor em Direito Público pela UFMG  
Presidente Honorário da ABRADT  
Presidente da ABDF

### MISABEL ABREU MACHADO DERZI

Professora Titular de Direito Tributário da UFMG  
Doutora em Direito Público pela UFMG  
Professora Titular de Direito Tributário das Faculdades Milton Campos  
Presidente da ABRADT - Membro da Fondation des Finances Publiques FONDAFIP

## CONSULTA

Consulta-nos “Imaginarium Supermercado” sobre a possibilidade de aproveitamento do crédito de Imposto sobre Operações de Circulação Jurídica de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) em relação à energia elétrica consumida em seu estabelecimento nas atividades de panificação, *rotisserie*, restaurante e outras que implicam transformação, beneficiamento ou aperfeiçoamento de produtos para revenda direta ao consumidor.

O **CONSULENTE** formula-nos os seguintes quesitos:

*“(i) É legítimo o creditamento do ICMS relativo à parcela de energia elétrica adquirida para utilização em processos de industrialização?”*

*“(ii) A vedação de créditos do ICMS relativo à parcela de energia elétrica adquirida para utilização em processos de industrialização, tendo por base o fato de que a atividade preponderante do estabelecimento é comercial tem respaldo em nosso ordenamento jurídico?”*

*“(iii) Os créditos de ICMS relativos à parcela de energia elétrica adquirida para utilização em processos de industrialização podem ser considerados benefícios fiscais?”*

*“(iv) O fato de o Poder Executivo, ao excluir do conceito de industrialização determinados produtos alimentícios, dando consecução ao princípio da essencialidade, serve de parâmetro para legitimar a vedação ao crédito de outro tributo, no caso o ICMS?”*

Ao que passamos a responder.

## 1. A PRIMA FACIE. O Imposto sobre Produtos Industrializados e o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços, como tributos da mesma família.

A dogmática e a jurisprudência de nossos tribunais superiores têm reunido o tributo federal, o IPI, e o dos Estados, o ICMS (exceto em relação aos serviços de transporte e comunicação incluídos em seu campo de abrangência) em uma mesma família, como impostos que configuram **execução de obrigação de dar**, com a única ressalva de que, em relação ao primeiro, impõe-se **um prévio fazer industrial, de todo irrelevante no caso do ICMS**.

O aspecto material da hipótese de incidência do IPI é promover operações com **produtos industrializados**. São esses os ensinamentos de GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO<sup>1</sup>. A saída, o desembaraço aduaneiro ou a arrematação são exteriorizações daquele fato, que denunciam apenas o momento de sua ocorrência.

A grande maioria dos doutrinadores entende inexistir fato jurídico tributário pela simples saída física dos produtos industrializados (fenômeno que também ocorre no ICMS). A **operação** que gera a saída do **produto industrializado** corresponde sempre a **ato ou negócio jurídico translativo da posse ou da propriedade do produto industrializado**. Registra, com propriedade, JOSÉ ROBERTO VIEIRA<sup>2</sup>, *“o IPI não só não grava a industrialização, como também não atinge diretamente os produtos industrializados, tributando, na verdade, as operações que têm por objeto produtos advindos de industrialização.”*

Da mesma forma, fenômeno idêntico ocorre no ICMS. A dogmática, a jurisprudência e a legislação têm afastado, com vigor, a extensão da hipótese de incidência do ICMS a fatos estranhos, como locação, comodato, arrendamento mercantil, meras transferências de mercadorias ou matérias-primas de um para outro estabelecimento do mesmo titular, fora ou dentro de um mesmo Estado federado, etc., que não configuram real operação de circulação de mercadoria.

A palavra *operação*, utilizada no Texto Constitucional, garante assim que a *circulação de mercadoria* é adjetivação, conseqüência. Somente terá relevância jurídica aquela operação mercantil que acarrete a circulação da mercadoria, como meio e forma de transferir-lhe a titularidade. Por isso a ênfase constitucional na expressão *operações de circulação de mercadorias*. O imposto não incide sobre a mera saída ou *circulação física*, **que não configure real mudança de titularidade do domínio**.

Assim, **operação, circulação e mercadorias** são conceitos profundamente interligados e complementares, que não podem ser analisados em separado, sem que o intérprete se dê conta de suas profundas interrelações. Não interessa

---

<sup>1</sup> Cf. Conflitos entre IPI e ICM, *in* RDT, vol.13, p.14, p.139; idem Hipótese de Incidência do IPI, *in* RDT, nº37, p.148.

<sup>2</sup> Cf. op. cit. p. 73-4

para delimitação da hipótese tributária nem a operação que seja inábil à transferência do domínio (como locação, comodato, arrendamento mercantil, etc.); nem tampouco o contrato de compra e venda em si, isoladamente que, embora perfeito, não transfere o domínio quer no Direito Civil, quer no Direito Comercial, sem a **tradição**; assim a circulação de mercadoria é conceito complementar importante porque representa a **tradição da coisa, execução de um contrato** translativo, movimentação que faz a transferência do domínio e configura circulação jurídica, marcada pelo *animus* de alterar a titularidade.

Como se vê, a doutrina e a jurisprudência se mostraram tão firmes, coerentes e decisivas nesse ponto, que as leis estaduais reguladoras do ICMS e seus regulamentos passaram a nomear as operações como comodato, locação e arrendamento mercantil dentro do campo de não incidência do imposto.

Já o ISSQN, de competência dos Municípios, afasta-se de tais conceitos porque não incide sobre obrigações de dar, mas sobre **obrigações de fazer**. A exceção, por erro do legislador e pressão dos Estados, podemos identificar desde o advento do Dec-Lei nº406/68, quando expressamente se incluiu, no campo de incidência do ICMS, o fornecimento de alimentos em bares, restaurantes e similares...

Não obstante, questionados nossos tribunais superiores sobre tal questão (porque se sabe que os únicos serviços passíveis de incidência do ICMS são os de transporte e comunicação) confirmaram e reafirmaram a constitucionalidade da incidência do ICMS sobre os serviços prestados por bares e restaurantes, todos ficando equiparados à comercialização de quaisquer mercadorias.

Portanto, em nosso País, inexistente a menor diferença entre a venda de mercadorias, alimentos brutos e frescos, em um Supermercado e os serviços, por mais sofisticados e pessoais que sejam dos restaurantes. Resulta dessa peculiaridade nacional a indagação da **Consulente** sobre a possibilidade de creditamento da energia elétrica consumida no processo de fabricação de alimentos em restaurantes.

### 1.1. Diferenciação essencial entre o IPI, o ICMS e o ISSQN.

Como visto acima, tanto o IPI como o ICMS caracterizam-se por terem como hipótese, **operações**, que configuram execução de obrigação de dar (transmissão de posse ou propriedade); entretanto, no IPI, a obrigação de dar recai sobre mercadoria-produto industrializado (pressupondo-se prévio fazer - industrial), enquanto no ICMS recai sobre mercadoria. Em ambos, se vende, se aliena, se transfere essencialmente uma coisa, uma mercadoria, ainda que, para isso, se crie antes o produto, como no IPI. Já a prestação de serviços, núcleo da hipótese da regra matriz do ISSQN, configura execução de uma obrigação de fazer, como esforço humano, personalizado, que pode materializar-se ou não em bem corpóreo (havendo emprego de materiais em maior ou menor grau), cuja essencialidade está exatamente nesse fazer.

Se as atividades econômicas do Supermercado são operações de circulação de mercadorias, como **execuções de obrigações de dar** e, de fato, assim

são consideradas, sujeitando-se à incidência do ICMS, pertencem também à mesma família do IPI. E, naqueles casos em que houver verdadeira **industrialização**, estarão submetidas também à incidência do IPI, salvo a existência de isenção ou não incidência (alíquota zero ou NT). Para isso, basta constatar a existência de **prévio fazer industrial, como tal definido no parágrafo único do art. 46 do Código Tributário Nacional e legislação pertinente.**

## 1. 2. O “processo de industrialização”. A indústria do pão, uma das mais antigas do planeta.

O art. 33, II, “b”, da LC nº 87/1996, inserido pela LC nº 102/2000, retomou, para o crédito de energia elétrica, a mesma sistemática do crédito vigente sob a égide do Convênio ICMS 66/88, ao permitir o crédito apenas para a energia consumida no “*processo de industrialização*” como insumo ou material intermediário e não autorizá-lo em relação à energia caracterizada como de “uso e consumo” do estabelecimento comercial ou industrial.

Surge daí a necessidade de se identificar o *processo de industrialização*, dentro de todos os estabelecimentos, sob todos os prismas, principalmente pelo produto dele originado, o *produto industrializado* que é adotado como objeto do imposto sobre produtos industrializados (IPI) de competência da União. Diz o art. 46, parágrafo único, do Código Tributário Nacional:

*“Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.”*

O parágrafo único do art. 3º da Lei nº 4.502, de 20 de novembro de 1964 (e leis posteriores) que disciplinam o IPI já dispõe de forma similar:

*“Art. 3º.....*

*Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo:*

*I – o conserto de máquinas, aparelhos e objetos pertencentes a terceiros;*

*II – o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto;*

*III – o preparo de medicamentos officinais ou magistrais, manipulados em farmácias, para venda no varejo, diretamente a consumidor, assim como a montagem de óculos, mediante receita médica; (incluído pelo Decreto-Lei nº 1199, de 1971)*

*IV – a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas.” (incluído pela Lei nº 9493, de 1997).”*

A lei supracitada contém um conceito de industrialização muito abrangente. Ela exclui apenas atividades que não configuram, em si, industrialização, mas caracterizam-se como verdadeiras prestações de serviços, previstas nos incisos I, III

e IV, exatamente como execuções de obrigação de fazer e não de dar. Não podemos falar, então, em tributo da família do IPI e do ICMS, ao contrário, nos citados dispositivos existem verdadeiras prestações de serviços.

Isto posto, temos a convicção de que as atividades de transformação, beneficiamento ou aperfeiçoamento de produtos para revenda direta ao consumidor (por exemplo, a panificação, a *rotisserie* e o restaurante) realizadas pelo **Consulente** consubstanciam *processo de industrialização*, entendido como “qualquer operação que modifique a natureza [do produto] ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”.

A título de exemplo, apontamos que, na panificação, há alteração da natureza do produto e de sua finalidade, por meio de transformação química e mecânica. Igualmente na *rotisserie* e no restaurante há transformação química e mecânica, ou seja, mudança da natureza do produto e/ou aperfeiçoamento para o consumo.

Enfim, dá-se verdadeiro processo industrial em que a energia elétrica ali consumida, em escala de produção intensa, é fundamental em várias etapas desse processo de transformação (refrigeração, batedeiras elétricas, fornos elétricos, etc.). Ela é insumo nesse processo porque, apesar de não se incorporar fisicamente aos panificados, o que seria impossível, vez que a energia não é elemento sólido, líquido ou gasoso, entra em seu processo de produção como um elemento essencial à sua formação, tal qual a energia elétrica para a produção do alumínio, o combustível para o serviço de transporte de cargas ou o carvão para as caldeiras na siderurgia. Quanto à *rotisserie* e ao restaurante, a energia é elemento essencial tanto para a transformação de determinados produtos (ingredientes) em outros, quanto para o aperfeiçoamento de determinados produtos para consumo. Em todas essas atividades, a *transformação* de um produto em outro, o *beneficiamento* ou o *aperfeiçoamento do produto para consumo* estão presentes.

Ainda que não se considere a energia elétrica como insumo, apenas a título de argumentação, ela seria classificada como produto intermediário, definido pelos Tribunais Superiores<sup>3</sup> como aqueles que, apesar de não integrarem o produto final, se consomem no processo produtivo na condição de elemento dele indispensável.

### **1.3. Os serviços personificados de restaurantes, que se transformam em obrigação de dar produto industrializado.**

---

<sup>3</sup> Na linha do Supremo Tribunal Federal: **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 de 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.” (STF – RE 79.601, Relator Aliomar Baleeiro)

Em nosso País, inexistente a menor diferença entre a venda de mercadorias em supermercados e os serviços dos restaurantes, por mais sofisticados e pessoais que sejam. É que os serviços de **bares e restaurantes** realizam, entre nós, puras operações de circulação de mercadorias e, pois, pertencem à mesma família do IPI, ou seja, realizam execuções de obrigação de dar.

Assim sendo, é inegável, há transformação química e mecânica nos restaurantes, transformação que altera a natureza de produtos ou os aperfeiçoa para o consumo, verdadeiro processo industrial. Se o fornecimento de alimentos não estivesse protegido pelo princípio da seletividade, efetivamente, além da incidência do ICMS, poderíamos ter a incidência do próprio IPI.

## 2. A constitucionalização do princípio da não-cumulatividade.

No Brasil, o primeiro tributo a adotar a não-cumulatividade foi o Imposto de Consumo antecessor do atual IPI (Leis 297/56 e 4.502/64 - art. 25. Era princípio infra-constitucional. O princípio da não-cumulatividade torna-se constitucional na Constituição de 18 de setembro de 1946, em razão da Emenda Constitucional nº 18, de 01.12.1965, alcançando já agora o IPI federal e o ICM estadual.

O princípio manteve-se intacto na evolução constitucional posterior. Na CF/67, art. 22, V, § 4º (IPI) e art. 24, II, § 5º (ICM). A Emenda nº 1, também chamada de Constituição emendada de 17.10.69, manteve o princípio para o IPI no art. 21, V, § 3º, e para o ICM no art. 23, II.

A Constituição de 1988, igualmente, realça o princípio da não-cumulatividade em relação a ambos os impostos uma vez que são, como já enfatizamos, partícipes da grande família dos impostos sobre valores adicionados, embora ostentem traços fisionômicos próprios e inconfundíveis. Reza a CF/88:

*“Art. 153 - § 3º - o imposto previsto no inciso IV (IPI)*

*(...)*

*II - Será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.*

*(...)*

*Art. 155, § 2º. O imposto previsto no inciso I, “b” (ICMS) atenderá ao seguinte:*

*I - Será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa a circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.”*

A não-cumulatividade, delineada pela Constituição, baseia-se no método da diferença ou subtração, ou seja, na técnica da base financeira (ou indireta, não real) segundo a qual o valor adicionado corresponderá à diferença entre o débito do imposto gerado pela promoção da operação de circulação de mercadorias - vendas, e o crédito fiscal oriundo do imposto incidente nas aquisições-compras no mesmo período.

### 3. A extensão da não-cumulatividade na Constituição Federal de 1988 e a jurisprudência do STF.

Apesar de entendermos (posição que sustentamos desde sempre) que a não-cumulatividade inserida na Constituição Federal é ampla, excepcionada apenas para o ICMS quando houver operação isenta ou não-tributada, o Supremo Tribunal Federal decidiu, no julgamento da medida cautelar na **ADI nº 2325-MC/DF**, que a Carta Magna não fez opção decisiva sobre o modelo, dentre aqueles possíveis, de técnica de tributação não-cumulativa, ou se optou, escolheu o “crédito físico”.

Apesar de proferida em julgamento de medida cautelar, portanto, não revestida de definitividade, a decisão tem efeitos vinculantes e *erga omnes*.

De qualquer sorte, tanto na hipótese de a Constituição Federal não ter feito opção por um modelo em especial ou ter optado pelo “crédito físico”, as molduras existentes (modelos) são identificáveis e podem ser resumidas pela conhecida dicotomia entre “crédito físico<sup>4</sup>” e “crédito financeiro<sup>5</sup>”.

O Supremo Tribunal Federal não quis (pois jamais o fez) indicar a possível inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 87/96. As decisões da mais alta Corte do País merecem, assim, uma interpretação conforme a Constituição.

O que fica é o entendimento do Supremo Tribunal Federal de que o crédito físico é o núcleo mínimo material do princípio da não-cumulatividade, que nem mesmo o legislador complementar poderá afastar. Assim, não é possível à lei complementar reduzir, mutilar ou deformar o crédito físico, núcleo mínimo já determinado, especificado na Constituição, dotado de operacionalidade, como norma de eficácia plena e imediata. Mas além desse núcleo de sentido mínimo, o princípio da não-cumulatividade, à luz dessa jurisprudência, comporta um sentido mais amplo e perfeitamente compatível com a norma constitucional, mas não auto-executável, por ser dependente de regulamentação por meio de lei complementar (ou seja, o “*regime de compensação do imposto*”). Trata-se do direito de crédito relativo à aquisição de bens do ativo permanente, ou dos bens de uso e consumo do estabelecimento, cujo regime de compensação deverá ser disciplinado por lei complementar, conforme comanda o já citado art. 155, §2º, XII, “c”. O princípio da não-cumulatividade é, portanto, dotado de um núcleo rígido e mínimo, auto-exeqüível, mas suporta uma visão mais ampla, com ele compatível, cuja eficácia, sendo limitada, dependeria da regulamentação, posta em lei complementar. Se não houvesse a Lei Complementar nº 87/96, poderíamos sustentar a inconstitucionalidade por omissão do legislador federal.

---

<sup>4</sup> Apropriação de crédito relativo ao imposto pago na aquisição de bens que fisicamente se incorporam ao produto final ou que se consomem no curso do processo de produção.

<sup>5</sup> Apropriação de crédito relativo a qualquer bem tributado, entrado no estabelecimento, desde que essencial e imprescindível à sua atividade.

Igualmente o Superior Tribunal de Justiça, órgão ao qual incumbe a interpretação uniforme das leis federais, é firme nesse entendimento. Assim, a Lei Complementar nº. 87/96 assegura ao sujeito passivo, em seu art. 20, ... *“o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.”*

O direito ao creditamento agora é efetivo e amplo, tal como previsto na Constituição da República, e o legislador cria exceções tópicas, ou seja, restrições expressas e específicas àquele direito. Assim, configuram exceções, perfeitamente compatíveis com a natureza do tributo, conforme parágrafos do mesmo art. 20:

**a)** as entradas de mercadorias ou utilização de serviços em operações ou prestações isentas ou não tributadas, vedando-se, pois a concessão de créditos presumidos;

**b)** as entradas de mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento (que são desviados de suas finalidades institucionais e utilizados no interesse pessoal e familiar de seus dirigentes), presumindo-se alheios os veículos de transporte pessoal, salvo prova em contrário;

**c)** não se incluem entre as exceções, as despesas incorridas na fase pré-operacional da empresa, ao contrário, a referida Lei Complementar concede créditos em relação às aquisições de todo o ativo permanente (dentro do qual se classifica o ativo diferido), desde que sejam elas essenciais às operações a serem iniciadas, enfim, à produção.

A tudo isso, acrescenta-se apenas que o art. 33 da mesma Lei Complementar nº 87/96, com as diversas alterações posteriores, estabelece tão-somente limitações temporais, postergando a vigência dos créditos ligados aos bens adquiridos para uso e consumo do estabelecimento a 1º de janeiro de 2011 (Lei Complementar nº 122, de 12/12/06) e as restrições relativas ao crédito da energia elétrica (objeto deste Parecer). E, em relação aos bens do ativo permanente, o direito ao crédito respectivo é patente, pois a Lei Complementar nº 87/96 determinou, clara e expressamente, o seu aproveitamento. Em seguida, a Lei Complementar nº 102 em nada alterou o conceito de ativo permanente (e nem poderia), apenas diluiu a compensação do crédito em 48 meses.

Em síntese, a Lei Complementar estabeleceu basicamente apenas dois requisitos na busca da legitimação dos créditos em discussão: **(i) que sejam créditos relativos ao imposto incidente na aquisição de bens e mercadorias relativos a operações tributadas, isto é, não isentas ou não tributadas; ii) que tais bens não sejam alheios à atividade do estabelecimento, mas úteis e necessários ao desenvolvimento de sua atividade operacional.**

A norma da não-cumulatividade contida no art. 155, § 2º, I, CF/88 tem como **significado mínimo, autoaplicável, que nem mesmo lei complementar pode reduzir, o modelo do “crédito físico”.**

### 3.1. O modelo do ‘crédito físico’ e o crédito de energia elétrica – A Constituição Federal e o Conv. ICMS nº 66/1988.

Como vimos anteriormente o princípio da não-cumulatividade tem por finalidade distribuir a carga tributária incidente sobre o consumo de forma equitativa entre os elos da cadeia produtiva, proporcionar a neutralidade fiscal em relação à concorrência e reduzir a carga tributária final sobre o consumidor.

De olho nesta finalidade, embora de forma contida e modesta, o Supremo Tribunal Federal, mesmo antes da edição da Constituição Federal de 1988, consolidou entendimento que o direito ao crédito, pelo regime do “crédito físico”, está relacionado aos bens e produtos cujos *custos* repercutem diretamente (matéria prima, insumo ou material intermediário) na mercadoria, bem ou produto industrializado que será tributado pelo ICMS ou IPI, ainda que não se lhe incorporem fisicamente. O mesmo para os bens do ativo e energia elétrica.

Quanto à energia elétrica, o aproveitamento do crédito do ICMS sobre ela incidente era admitido nas hipóteses e na proporção em que utilizada no processo de produção de novos bens e produtos, mesmo sob a égide do Conv. ICMS nº 66/1988 (crédito físico puro) conforme se verifica, *a contrario sensu*, do julgamento do **RE nº 200.168-6/RJ**<sup>6</sup> de uma empresa exclusivamente comercial.

O aproveitamento era devido (sob a égide do Conv. ICMS nº 66/1988) nos casos em que a energia elétrica era insumo<sup>7</sup> ou material intermediário, mas não naquele em que utilizada para uso e consumo (como consumidor final) pelo estabelecimento. Por outro lado, por não ter a eletricidade consistência sólida ou líquida ou

---

<sup>6</sup> “O parecer da douta Procuradoria Geral da República assim apreciou a controvérsia em seu cerne (fls. 206):

*‘A recorrente, em síntese, é indiscutivelmente a consumidora final da mercadoria energia elétrica, que não se integra como insumo aos produtos que revende, por tratar-se de uma empresa dedicada ao comércio varejista de vestuário que utiliza energia elétrica no desempenho de suas atividades, na condição e consumidora e não como transferidora ou agente de transformação dessa mesma energia. Somente no processo industrial, em que a energia elétrica é indispensável na combinação dos fatores de produção, na condição de insumo, concorrendo para a formação de um determinado produto é que se pode aplicar o princípio constitucional da não cumulatividade.’*

*Trata-se de manifestação que deu exata interpretação aos fatos da causa, à luz das normas e princípios que regem a espécie.*

*Com efeito, não há falar-se em ofensa ao princípio da não-cumulatividade, se o bem tributado é consumido no próprio estabelecimento, não se destinado à comercialização ou à utilização em processo de produção de novos bens, como elemento indispensável à composição destes.*

*Nesse sentido, dispõe o Conv. ICMS nº 66/1988 (...)* (RE nº 200.168-6/RJ. Rel. Min. **ILMAR GALVÃO**. STF. 1ª. Turma. Unânime. DJU 22.11.1996)

<sup>7</sup> “‘Insumos’ (...) é uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa *input*, isto é, o conjunto dos fatores produtivos, como matérias primas, energia, trabalho, amortização do capital, etc., empregados pelo empresário para produzir o *output*, ou produto final. (...) são os ingredientes da produção, mas há quem limite a palavra aos ‘produtos intermediários’ que, não sendo matérias primas, são empregados ou se consomem no processo de produção.” (**ALIOMAR BALEEIRO**. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 11ª. Ed. Atual. **MISABEL ABREU MACHADO DERZI**. Rio de Janeiro: Forense, 2001, PP. 405-6)

gasosa, nem ser do reino animal, vegetal ou mineral, - e aqui invoca-se a beleza de um raio a iluminar a noite escura - não faz sentido discutir se a energia elétrica é matéria prima ou produto intermediário, que são derivados da mente conceitual (de resto são conceitos imperfeitos). A eletricidade é *input* do *output*, como diriam os sa-xões.

A energia elétrica consumida fora do processo produtivo (estacionamento da fábrica, almoxarifado, refeitório, etc.) e os demais bens e serviços tributados pelo ICMS que fossem utilizados como “uso e consumo” não davam direito ao crédito, sob a égide do Conv. ICMS nº 66/1988 e sob a ótica do Supremo Tribunal Federal, porque alheios à circulação de mercadoria e/ou à produção de bens e produtos, logo não impactavam no produto final para fins de cumulatividade.

### **3.2. O modelo do ‘crédito financeiro’ e o crédito de energia elétrica – A LC 87/1996 em sua redação original.**

Enquanto o Conv. ICMS nº 66/1988 teria adotado o modelo do “crédito físico” puro, a Lei Complementar nº 87/1996 teria alterado a extensão e abrangência da não-cumulatividade para o ICMS ao adotar o modelo do crédito financeiro conforme se depreende de seu art. 20, *verbis*:

*“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.”*

As restrições materiais a tais créditos encontravam-se nos parágrafos do mesmo artigo 20 (manutenção dos créditos apenas quando se tratar de exportações, sendo defeso tal procedimento nas demais saídas isentas e não tributadas pelo ICMS, exceto exportações, apropriação diferida dos bens adquiridos para o ativo imobilizado, etc.), no art. 21 (onde se trata do estorno dos créditos) e no art. 33 (uso e consumo). Para o presente caso interessam apenas os incisos do art. 33 que tratavam dos materiais de uso e consumo, energia elétrica e bens destinados ao ativo imobilizado:

*“Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:*

*I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 1998;*

***II - a energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento dará direito de crédito a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor;***

*III - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, nele entradas a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor.” (grifamos)*

A Lei Complementar nº 87/96 autorizou o creditamento por bens de uso e consumo a partir de 01.01.98 (art. 33, I), mas autorizou a compensação dos crédi-

tos por energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento desde a sua entrada em vigor (art. 33, II). Tratava-se de exceção (o art. 33, II) ao adiamento dos créditos por bens de uso e consumo, já que a energia como insumo dá, e sempre deu, créditos por força da Constituição. Como a autorização era genérica, a diferença de fundamento jurídico para o creditamento (CF e lei complementar) não vinha ao caso. As Leis Complementares nº 92/1997 e 99/1999 diferiram o prazo do inciso I do art. 33 (bens de uso e consumo em geral) para 01.01.2000 e 01.01.2003, respectivamente, nada alterando no inciso II, de modo que a energia elétrica continuou dando créditos em qualquer caso.

Este cenário perdurou até a edição da Lei Complementar nº 102 de 11 de julho de 2000 que alterou o inciso II, conforme trataremos no próximo item.

### **3.3. A alteração promovida pela LC nº 102/2000 e o atual modelo de aproveitamento dos créditos de energia elétrica.**

A Lei Complementar nº 102, de 11 de junho de 2000, ampliou as restrições temporais e trouxe restrições materiais e procedimentais ao regime de crédito financeiro amplo previsto na redação original da LC nº 87/1996. O crédito relativo aos bens do ativo imobilizado que antes era total e imediato foi fracionado à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês (art. 20, § 5º). Os créditos decorrentes da aquisição de serviços de comunicação foram condicionados às hipóteses em que utilizados pelo estabelecimento (art. 30, IV).

Os créditos relativos à aquisição de energia elétrica, por sua vez, foram restringidos às seguintes hipóteses:

***“II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:***

- a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;***
- b) quando for consumida no processo de industrialização;***
- c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais;***
- e***
- d) a partir de 1º de janeiro de 2003 nos demais casos.”<sup>8</sup>***

Houve uma volta irracional e, ao nosso sentir inconstitucional, ao limitar-se o direito ao crédito de ICMS decorrente da aquisição de energia elétrica, tudo no interesse exclusivo da arrecadação.

Firmou-se o entendimento que não é toda energia consumida pela **indústria** que dará direito ao crédito, tampouco aquela consumida pelo **estabelecimento industrial**, mas tão-somente aquela vinculada e utilizada no **processo de industrialização**. *A contrario sensu* a energia elétrica consumida no processo de industrialização ou em qualquer outra atividade que modifique a natureza ou a finali-

---

<sup>8</sup> Posteriormente prorrogados para 1º de janeiro de 2007 e 1º de janeiro de 2011, respectivamente pelas Leis Complementares nº 114/2002 e 122/2006.

dade do produto, ou o aperfeiçoe para o consumo, ainda que realizado por estabelecimento com atividade preponderantemente comercial, como o do **Consulente** dá direito ao crédito.

#### 4. Enfim, o art. 33, II, 'b' da LC 87/1996 e o “*processo de industrialização*”.

Neste ponto, surge a necessidade de se identificar o *processo de industrialização*, dentro de todos os estabelecimentos, de forma objetiva.

Quando nos referimos a estabelecimentos preponderantemente industriais ou preponderantemente comerciais (se ambos são comerciais...) queremos realçar apenas o óbvio, ou seja, que empresas comerciais podem realizar **ato de comércio sem prévio fazer industrial**. Outras empresas comerciais, não obstante, dedicam-se ao **prévio fazer industrial**, além dos atos comerciais que pratica.

Nas indústrias existem departamentos e compartimentos funcionais em que não ocorre “processo industrial”. Por exemplo, uma grande siderúrgica, de clássico modelo industrial, pode ter um departamento de pessoal, outro de contabilidade, vendas e propaganda, além do almoxarifado e do estacionamento dentro dos quais não se dá nenhuma transformação industrial, razão pela qual a energia elétrica neles consumida não gera crédito dedutível dos débitos do ICMS. Da mesma forma, estabelecimentos preponderantemente comerciais, como são os supermercados, podem ser dotados de área e departamentos em que ocorre “verdadeiro processo industrial.” Assim é que a energia elétrica consumida no estabelecimento preponderantemente comercial ou preponderantemente industrial somente será dedutível dos débitos do ICMS se e apenas se integrar o processo industrial, como insumo ou produto intermediário. Esse o sentido literal, sistemático, axiológico e integrativo do art. 33, II, b, da citada LC nº 87/96.

É, pois, relevante para o Direito Tributário identificar o *processo industrial* sob vários prismas, principalmente pelo produto dele originado, o *produto industrializado* que é adotado como objeto do imposto sobre produtos industrializados (IPI) de competência da União. Para isso são relevantes, como já registramos antes, o art. 46, parágrafo único, do Código Tributário Nacional e o parágrafo único do art. 3º da Lei nº 4.502, de 20 de novembro de 1964 (e leis posteriores) que disciplinam o IPI.

Logo, se enquadrável no conceito do art. 46, parágrafo único do CTN, a operação será de industrialização tanto para os fins do IPI quanto de qualquer outro tributo que tome como fato relevante a mesma realidade.

Ora, as atividades do **Consulente** na panificação, na rotisserie e no restaurante são as atividades industriais de transformação, beneficiamento ou aperfeiçoamento de produtos para revenda direta ao consumidor e consubstanciam verdadeiro *processo de industrialização*, entendido como “*qualquer operação que modifique a natureza [do produto] ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo*”.

Devemos reconhecer na fabricação de pães uma das mais antigas indústrias humanas. Nela dão-se dois fenômenos, a *hidratação* e a *hidrólise*. A alta temperatura do forno processa a hidrólise, de modo que o amido em pó – farinha - altera as suas características, criando-se a massa, o *pão, como produto industrializado*. No que tange aos restaurantes, pode-se dizer que fenômeno semelhante se passa com a preparação de bolos, tortas doces e muitas outras espécies de massas doces ou salgadas, inclusive pastéis e pastelões, quando novamente a hidrólise transformará o amido-pó em produtos de características diferentes daquelas inerentes aos insumos (ingredientes) utilizados. Em relação à *rotisserie*, pode-se lembrar que as carnes, assadas ou cozidas passam por um *processo de coagulação de proteínas e desidratação controlada*, que correspondem a transformações físicas e mecânicas.

Enfim, nesse processo industrial a energia elétrica ali consumida é fundamental em várias etapas desse processo de transformação (refrigeração, batedeiras elétricas, fornos elétricos, etc.). Ela é insumo nesse processo porque, apesar de não se incorporar fisicamente aos panificados, o que seria impossível, vez que a energia não é elemento sólido, líquido ou gasoso, entra em seu processo de produção como um elemento essencial à sua formação, tal qual a energia elétrica para a produção do alumínio, o combustível para o serviço de transporte de cargas ou o carvão para as caldeiras na siderurgia.

Ainda que não se considere a energia elétrica como insumo, apenas a título de argumentação, ela seria classificada como produto intermediário<sup>9</sup>, definido pelos Tribunais Superiores<sup>10</sup> como aquele que, apesar de não integrar o produto final, se consome no processo produtivo na condição de elemento dele indispensável.

##### **5. Análise da jurisprudência do STJ. O RESP nº 1.117.139-RJ (STJ): Inversão da hierarquia normativa: Interpretação da Lei Complementar “conforme” o Decreto. “Processo de Industrialização” como conceito de fato e os reflexos de isenção de IPI sobre o ICMS.**

A apropriação do crédito de energia elétrica consumida no *processo de industrialização* por empresa que possui mais de uma atividade em seu estabelecimento é velha conhecida no Direito Tributário e pode ocorrer de modo proporcional,

<sup>9</sup> Os produtos intermediários diferenciam-se dos demais, pois:

- a) a matéria-prima integra-se ao novo produto, enquanto que os intermediários se consomem no processo, mas não integram o produto final;
- b) o ativo imobilizado também não se integra ao produto final, mas não se confunde com os produtos intermediários, pois ele tem duração longa, em princípio superior a um ano, enquanto os produtos intermediários consomem-se rapidamente ou de imediato, sem integrarem o produto final;
- c) por fim, os bens de uso e consumo do estabelecimento são importantes para a atividade empresarial, mas não são essenciais ao processo produtivo, como são os produtos intermediários.

<sup>10</sup> Na linha do Supremo Tribunal Federal: **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 de 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.” (STF – RE 79.601, Relator Aliomar Baleeiro)

com base em laudo técnico que demonstre e comprove o percentual de energia consumida em cada atividade, como feito pelo Consultente, ou por meio de utilização de marcadores de consumo (relógios) individualizados por setor ou atividade, a critério do contribuinte.

O STJ já havia se manifestado nesse sentido em julgamento de 06.06.2002, em caso idêntico, concedendo ao supermercado direito de utilizar crédito de energia elétrica consumida na panificação e congelamento por entender que estes são *processos de industrialização*. Entretanto, apesar da clareza da caracterização da panificação e do congelamento como *processo de industrialização* e do reconhecimento, em um primeiro momento, do direito ao crédito de energia elétrica consumidos nesse processo, ainda que realizados por supermercado, o Superior Tribunal de Justiça reverteu seu entendimento no julgamento do **RESP nº 1.117.139/RJ**, Rel. Min. **LUIZ FUX**, julgado pela 1ª. Seção pelo rito dos recursos repetitivos, por maioria (DJU 18.02.2010), por entender aplicável exceção do Regulamento do IPI a estas atividades, desqualificando-as como *processo de industrialização*.

Essa decisão, que nos parece equivocada, subverte a hierarquia normativa ao negar direito constitucional, explicitado por norma de nível complementar (LC nº 102/2000) com base e fundamento em Decreto do Poder Executivo Federal. O Tribunal considerou tratar-se a panificação, ainda que realizada por supermercado, como *processo de industrialização* nos termos do art. 46, parágrafo único do CTN, mas que perderia tais efeitos por conta da previsão contida no art. 5º, 'a', do Decreto Federal nº 4.544/2002 (Regulamento do IPI) que excepciona tal atividade daquelas qualificadas como *processo de industrialização*.

*Data maxima venia*, a decisão é contraditória ao admitir a atividade de panificação como *processo de industrialização* mas negar-lhe direito ao crédito de ICMS sobre a energia elétrica nela consumida, com base em regulamento do Poder Executivo ao arrepio de leis ordinárias e lei complementar *ratione materiae*, que é o Código Tributário Nacional (art. 46). Equivoca-se, assim, por subverter a hierarquia normativa ao interpretar a Constituição e a lei complementar com base em um decreto regulamentar (RIPI).

O conceito de *processo de industrialização* é tomado de empréstimo para interpretação da legislação do ICMS (LC nº 102/2000) diretamente do Código Tributário Nacional, na exata medida em que aplicável aos demais entes da Federação: como norma geral em matéria tributária. E claro, deve ser coerente com a interpretação dada à Constituição e ao próprio art. 46 pelo Supremo Tribunal Federal. E isso nós já examinamos.

As normas específicas, ou os desdobramentos internos que cada ente federativo atribui à sua legislação local não podem contrariar as normas gerais fixadas pela União (art. 24, Constituição Federal de 1988). A União pode fazer o que estiver na sua competência com o IPI (instituir o tributo na totalidade ou utilizar parcialmente sua competência, isentar ou revogar isenção) mas isto não tem o condão

de interferir na mecânica do ICMS, principalmente em relação à não-cumulatividade e ao valor que será pago a título deste tributo.

Em suma, é vedado interpretar a Constituição e a lei complementar em conformidade ao decreto (RIPI). Os conceitos de *processo de industrialização* e insumos são sedimentados pela doutrina, pela jurisprudência dos Tribunais Superiores e pelas normas gerais em matéria tributária (art. 46, parágrafo único, CTN), não havendo qualquer sentido em se buscar uma norma específica, de caráter infra-legal, aplicável a um imposto apenas, para integrar o sentido e alcance de um dispositivo em nível hierárquico de lei complementar que veicula norma geral em matéria de ICMS.

## 6. Resposta aos quesitos.

*(i) É legítimo o creditamento do ICMS relativo à parcela de energia elétrica adquirida para utilização em processos de industrialização?*

Sim. Onde houver *processo de industrialização* com o consumo de energia elétrica como parte integrante desse *processo*, ela é insumo ou material intermediário e como tal repercute diretamente no custo do produto resultante do processo. Pela não-cumulatividade, seja em seu modelo de crédito físico ou no modelo do crédito financeiro, o ICMS incidente sobre as mercadorias utilizadas como insumos ou bens intermediários deve ser deduzido do montante devido pelo contribuinte (método da subtração) com o objetivo de se atingir, com o impacto da tributação, o valor por ele agregado à cadeia produtiva e reduzir o preço cobrado do consumidor. Ademais, em concretização ao comando constitucional, o art. 33, II, “b” da LC nº 87/1996 (redação dada pela LC nº102/2000) garante expressamente o direito ao crédito da energia elétrica consumida no *processo de industrialização* sem qualquer restrição ao tipo de estabelecimento ou atividade.

*(ii) A vedação de créditos do ICMS relativo à parcela de energia elétrica adquirida para utilização em processos de industrialização, tendo por base o fato de que a atividade preponderante do estabelecimento é comercial tem respaldo em nosso ordenamento jurídico?*

Não, de modo algum. Convém, no entanto, esclarecer que as indústrias também são empresas comerciais, pois como já observamos, a *mais valia industrial* somente pode ser apropriada pelo empresário, por meio de operação comercial de circulação de produto industrializado. Técnica e juridicamente, empresas industriais são simultaneamente empresas comerciais. Somente esse fenômeno pode explicar a incidência do ICMS sobre todas as atividades industriais, além da incidência do IPI. Tais tributos são, como já observamos, impostos da mesma família. Portanto, quando nos referimos a estabelecimentos preponderantemente industriais ou preponderantemente comerciais (se ambos são comerciais...) queremos realçar apenas o óbvio, ou seja, que empresas comerciais podem realizar **ato de comércio sem prévio fazer industrial**. Outras empresas comerciais, não obstante, dedicam-se ao **prévio fazer industrial**, além dos atos comerciais que pratica.

O direito ao crédito da energia elétrica consumida no *processo de industrialização* é assegurado constitucionalmente ao contribuinte, seja no crédito físico ou no financeiro, ainda que realizado por estabelecimento não exclusivamente industrial. O critério mínimo constitucional para aproveitamento do crédito é sua utilização como insumo ou material intermediário de produto e pela lei complementar (LC nº 87/1996) sua utilização no *processo de industrialização*.

*(iii) Os créditos de ICMS relativos à parcela de energia elétrica adquirida para utilização em processos de industrialização podem ser considerados benefícios fiscais?*

Não. Se o fossem, tais créditos e outros constantes da Lei Complementar nº 87/96 (como os relativos aos bens do ativo permanente) seriam eivados de inconstitucionalidade, uma vez que a Constituição proíbe a isenção heterônoma, por meio de lei federal, ainda que complementar. Os créditos do ICMS relativos à energia elétrica adquirida e consumida em *processos de industrialização* são decorrência direta e imediata do princípio da não-cumulatividade tributária (art. 155, § 2º, I, CF/88) e compõem o núcleo mínimo irreduzível do princípio da não-cumulatividade que nem mesmo lei complementar poderia mutilar ou restringir. Essa a posição consolidada do Supremo Tribunal Federal. Têm por finalidade modular o impacto da carga tributária para que seja distribuída de forma equitativa entre os integrantes da cadeia produtiva.

A vedação ao crédito transformaria o ICMS em imposto cumulativo em afronta ao seu perfil constitucional. Nesse caso tal vedação, se constasse da citada LC nº87/96, é que seria abertamente inconstitucional.

*(iv) O fato de o Poder Executivo, ao excluir do conceito de industrialização determinados produtos alimentícios, dando consecução ao princípio da essencialidade, serve de parâmetro para legitimar a vedação ao crédito de outro tributo, no caso o ICMS?*

Não. A exclusão do conceito de industrialização realizada pelo Regulamento do IPI (art. 5º.) tem natureza de isenção tributária e afasta apenas a consequência da norma de incidência do IPI àquelas hipóteses nele previstas. Decorre diretamente do princípio constitucional da seletividade. Em termos fáticos e normativos gerais (Código Tributário Nacional), a operação continua sendo caracterizada como *processo de industrialização*.