



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**TERCEIRA CÂMARA**

---

<b>Processo n°</b>	10930.002342/2002-97
<b>Recurso n°</b>	133.160 Voluntário
<b>Matéria</b>	RESSARCIMENTO DE IPI
<b>Acórdão n°</b>	203-12.462
<b>Sessão de</b>	17 de outubro de 2007
<b>Recorrente</b>	VANCOUROS COMÉRCIO DE COUROS LTDA
<b>Recorrida</b>	DRJ-SANTA MARIA/RS

---

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/03/2002

Ementa: IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. AQUISIÇÕES A NÃO CONTRIBUINTES DO PIS E COFINS. PESSOAS FÍSICAS.

Matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de pessoas físicas, ou de pessoas jurídicas não contribuintes de PIS e Cofins, não dão direito ao crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363/96 como ressarcimento dessas duas contribuições, devendo seus valores serem excluídos da base de cálculo do incentivo.

COOPERATIVAS. PERÍODOS DE APURAÇÃO A PARTIR DE NOVEMBRO DE 1999. INCIDÊNCIA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. DO INCENTIVO.

A partir de novembro de 1999, com o fim da isenção concedida de forma ampla às cooperativas, as receitas auferidas por tais sociedades compõem a base de cálculo do PIS Faturamento e como tal nesse período as aquisições oriundas de cooperativas também devem ser computadas na base de cálculo do Crédito Presumido do IPI.

RESSARCIMENTO. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA.

É cabível a incidência da taxa Selic, a partir da data de protocolização do pedido, no ressarcimento de crédito de IPI.

Recurso provido em parte.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 29 / 01 / 08

  
Marido Cursino de Oliveira  
Mat. Siape 91650


Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) pelo voto de qualidade, negou-se provimento em relação às aquisições de pessoas físicas. Vencidos os Eric Moraes de Castro e Silva (Relator), Sílvia de Brito Oliveira, Mauro Wasilewski (Suplente) e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. Designado o Conselheiro Antonio Bezerra Neto para redigir o voto vencedor; e II) por unanimidade de votos, deu-se provimento quanto às aquisições das cooperativas. Os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Odassi Guerzoni Filho e Antonio Bezerra Neto votaram pelas conclusões (período de apuração posterior à revogação da isenção concedida às mesmas); e III) por maioria de votos, deu-se provimento quanto à atualização monetária (Selic), admitindo-a a partir da data de protocolização do pedido de ressarcimento. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto, Odassi Guerzoni Filho e Emanuel Carlos Dantas de Assis.

  
ANTONIO BEZERRA NETO

Presidente e Relator-Designado

Participou, ainda, do presente julgamento o Conselheiro Luciano Pontes de Maya Gomes.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29/01/08
 Marilda Custino de Oliveira Mat. Sape 91650



## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o acórdão da DRJ de Santa Maria/RS que indeferiu Pedido de Ressarcimento de crédito presumido do IPI para ressarcimento das contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre insumos aplicados na industrialização de produtos exportados, nos termos da lei n. 9.363/96.

A decisão recorrida foi vazada nos seguintes termos:

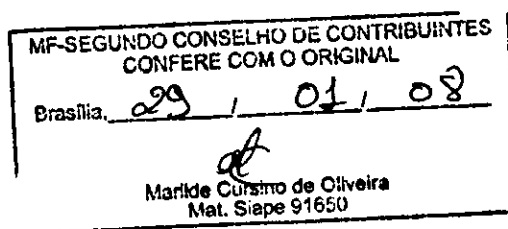
*"Ementa: IPI – CRÉDITO PRESUMIDO – BASE DE CÁLCULO.*

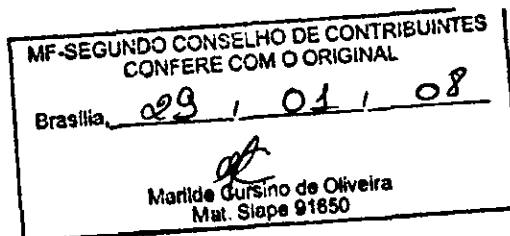
*Exclui-se de base de cálculo do benefício as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de cooperativas de produtores, por não terem sofrido a incidência da contribuição para o PIS e da COFINS sobre o faturamento."*

Inconformada, vem a contribuinte no seu Recurso Voluntário aduzir que, tal qual as aquisições de insumos de pessoas físicas onde também não há a incidência do PIS/Cofins, devem as aquisições de cooperativas gerarem direito ao crédito.

Junta jurisprudência deste Conselho e pede ao final a reforma da decisão para a concessão do crédito presumido, corrigido pela taxa Selic.

É o Relatório.





## Voto Vencido

CONSELHEIRO ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA, Quanto às Aquisições de Pessoas Físicas

O Recurso Voluntário preenche os seus requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Em que pese o posicionamento pessoal deste relator, pelo qual o incentivo criado pela Lei nº 9.393/96 visa apenas minorar a carga tributária dos produtos exportados cujos insumos efetivamente sofreram a incidência do PIS e da COFINS, rendo-me a jurisprudência consolidada da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que entende pela concessão do crédito presumido aos exportadores que adquiriram tais insumos de pessoas físicas e de cooperativas, como no caso dos autos.

Também nos termos da jurisprudência da CSRF, voto pela aplicação da Taxa Selic para corrigir tais créditos presumidos, tudo nos termos dos acórdãos abaixo, todos da lavra do eminente vice-presidente desta Câmara:

*Ementa: IPI – CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO – AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS – 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 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 à COFINS e às Contribuições ao PIS/PASEP (IN nº 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN nº 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, visto que as Instruções Normativas são normas complementares das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam. -TAXA SELIC - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - Incidindo a Taxa SELIC - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - Incidindo a Taxa SELIC sobre a restituição, nos termos do art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95, a partir de 01.01.96, sendo o ressarcimento uma espécie do gênero restituição, conforme entendimento da Câmara Superior de Recurso Fiscais no Acórdão CSRF/02-0.708, de 04.06.98, além do que, tendo o Decreto nº 2.138/97 tratado restituição o ressarcimento da mesma maneira, a referida Taxa incidirá, também, sobre o ressarcimento.*

(Número do Recurso: 201-110145. Turma: SEGUNDA TURMA.  
Número do Processo: 10945.008245/97-93. Tipo do Recurso:  
RECURSO DE DIVERGÊNCIA. Recorrente: FAZENDA NACIONAL.  
Interessado(a): COOP. AGROPECUÁRIA TRÊS FRONTEIRAS LTDA.

*Data da Sessão: 2/05/2003 15:30:00. Relator(a): Henrique Pinheiro Torres. Acórdão: CSRF/02-01.319. Decisão: DPPM - DAR PROVIMENTO PARCIAL POR MAIORIA)*

*Ementa: IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS MEDIANTE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUENTES. Os valores correspondentes às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de não contribuintes do PIS e da COFINS (pessoas físicas, cooperativas) podem compor a base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei n.º 9.363/96. Não cabe ao intérprete fazer distinção nos casos em que a lei não o fez. A forma de cálculo prevista na norma legal estabelece uma ficção legal, aplicável a todas as situações, independentemente da efetiva incidência das contribuições na aquisição das mercadorias ou nas operações anteriores.*

*Recurso especial provido.*


*(Número do Recurso: 202-122796. SEGUNDA TURMA. Número do Processo: 13051.000122/99-19. Tipo do Recurso: RECURSO DE DIVERGÊNCIA. Matéria: RESSARCIMENTO DE IPI. Recorrente: COOPERATIVA DOS SUINOCULTORES DE ENCANTADO LTDA. Interessado(a): FAZENDA NACIONAL. Data da Sessão: 22/01/2007 15:30:00)*

Por todo o exposto voto pelo provimento do Recurso Voluntário para deferir o crédito presumido do IPI na aquisição de insumos provenientes de cooperativas, devendo tais valores serem corrigidos pela aplicação da taxa selic.

É como voto.

Sala das Sessões, em 17 de outubro de 2007.

  
ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29 / 04 / 08
 Marilda Cursino de Oliveira Mat. S/ape 91650

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29 / 01 / 08  
Marilda Curiano de Oliveira  
Mat. Siape 91650

## Voto Vencedor

### Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, DESIGNADO QUANTO AOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS

A discordância em relação ao voto do ilustre relator prende-se aos insumos adquiridos tão-somente de pessoas físicas, cujos valores entendo não devam ser incluídos na base de cálculo do incentivo. No que concerne às aquisições de cooperativas votei pelas conclusões, pois no caso, trata-se de período de apuração posterior à revogação da isenção concedida às cooperativas, podendo assim considerar que houve incidência, sim, das contribuições na última etapa, não devendo seus valores serem excluídos da base de cálculo do referido incentivo.

Reconheço que o tema gera acirrados debates na doutrina e na jurisprudência, merecendo uma análise minuciosa.

Antes de adentrar na especificidade da matéria, por tratar-se de interpretação ligada à concessão de benefício fiscal (Crédito Presumido do IPI), cabe sublinhar antes alguns pontos que reputo importantes para o deslinde da questão.

Em se tratando de normas onde o Estado abre mão de determinada receita tributária, a interpretação não admite alargamentos do texto legal. É nesse sentido o escólio de Carlos Maximiliano (In Hermenêutica e Aplicação do Direito, 12ª, Forense, Rio de Janeiro, 1992, p. 333/334):

*“O rigor é maior em se tratando de disposição excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar privada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva. No caso, não tem cabimento o brocardo célebre; na dúvida, se decide contra as isenções totais ou parciais, e a favor do fisco; ou, melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão de sua autoridade para exigir tributos”.*

Quando se diz que não se admite alargamento do texto legal não se está impondo a interpretação meramente literal como algo pronto e acabado. Tal cânone, trata-se apenas da ‘porta de entrada’ de toda e qualquer interpretação. É claro que não desconhecemos que todo significado de uma expressão a ser interpretada parte sempre de um conjunto de suposições de base não encontrado na literalidade da mesma. É preciso buscar o contexto. Esclareça-se melhor através das considerações do filósofo da linguagem John R. Searle que em seu livro “Expressão e Significado”, pág 188, deixou assente que: *“num grande número de casos, a noção de significado literal de uma sentença só é aplicável relativamente a um conjunto de suposições de base e, mais ainda, que essas suposições de base não são todas, nem podem ser todas, realizadas na estrutura semântica da sentença. (...) Não há um contexto zero ou nulo de sua interpretação, e, no que concerne a nossa competência semântica, só entendemos o significado dessas sentenças sob o pano de fundo de um conjunto de suposições de base acerca dos contextos em que elas poderiam se apropriadamente emitidas.”*(grifei). É a busca desse contexto que se irá procurar atingir com os próximos argumentos.

Feitas essas considerações iniciais, passo a decidir a matéria.

O crédito presumido do IPI como ressarcimento do PIS e Cofins nas exportações foi instituído pela MP n.º 948, de 23/05/95, que após reedições foi convertida na Lei n.º 9.363, de 16/12/96, cujos arts. 1.º e 3.º determinam:

*“Art. 1.º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares n.ºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.” (grifo nosso).*


Vê-se que a Lei n.º 9.363, de 1996, que introduziu o benefício em tela, previu, em seu art. 1.º, que o crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições para o PIS e para a Cofins sejam “incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo” (g.n.).

O seu art. 2.º, por sua vez, previu que “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”.

Em razão dos termos em que vazada a aludida norma, qualquer interpretação que se lhe empreste não deve afastar-se das seguintes premissas: por primeiro, tratando-se de direito excepto, não comporta interpretação ampliativa, já que envolvem renúncia de receitas públicas; segundo, que os insumos que comporão a base de cálculo são aqueles em que houve a incidência daquelas contribuições sobre as respectivas aquisições na última etapa e, por último, não se deve interpretar literalmente a expressão “valor total das aquisições” e sim em seu contexto correto, ou seja, a expressão “total das aquisições” está vinculada necessariamente ao total das aquisições, sim, mas apenas aquele total obtido como resultado da seleção efetivada pela restrição do art. 1.º, qual, seja: somente aquelas aquisições em que seja possível a desoneração das contribuições, significando que o que mais importa é que tenha ocorrido a incidência jurídica na última etapa.

Esse mesmo aspecto foi magnificamente abordado pelo conselheiro XXXX em voto irretocável proferido no Acórdão n.º 203-09.899, que adoto também como razão de decidir:

*“A expressão “incidentes”, empregada pelo legislador no texto do art. 1.º da Lei n.º 9.363/96, refere-se evidentemente à incidência jurídica. Diz-se que a norma jurídica tributária enquanto hipótese incide (daí a expressão hipótese de incidência), recai sobre o fato gerador econômico em concreto, juridicizando-o (tornando-o fato jurídico tributário) e determinando a conduta prescrita como consequência jurídica, consistente no pagamento do tributo. Esta a fenomenologia da incidência tributária, que não difere da incidência nos outros ramos do Direito.*

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29, 01, 08
 Marilda Cursino de Oliveira Mat. Siape 91650



*Pontes de Miranda, acerca da incidência jurídica, já lecionava que "Todo o efeito tem de ser efeito após a incidência e o conceito de incidência exige lei e fato. Toda eficácia jurídica é eficácia do fato jurídico; portanto da lei e do fato e não da lei ou fato."*<sup>1</sup>

*Também tratando do mesmo tema e reportando-se à expressão fato gerador - empregada no CTN ora para se referir à hipótese de incidência apenas prevista, ora ao fato jurídico tributário já realizado - , Alfredo Augusto Becker leciona:*

*"Incidência do tributo: quando o Direito Tributário usa esta expressão, ela significa incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada ("fato gerador"), juridicizando-a, e a conseqüente irradiação, pela hipótese de incidência juridicizada, da eficácia jurídica: a relação jurídica tributária e seu conteúdo jurídico: direito (do Estado) à prestação (cujo objeto é o tributo) e o correlativo dever (do sujeito passivo: o contribuinte) de prestá-la; pretensão e correlativa obrigação; coação e correlativa sujeição."*<sup>2</sup>

*A incidência jurídica não deve ser confundida com qualquer outra, especialmente a econômica ou a financeira. Em sua obra, Becker faz distinção entre incidência econômica e incidência jurídica do tributo. De acordo com o autor, a terminologia e os conceitos econômicos são válidos exclusivamente no plano econômico da Ciência das Finanças Públicas e da Política Fiscal. Por outro lado, a terminologia jurídica e os conceitos jurídicos são válidos exclusivamente no plano jurídico do Direito Positivo.*

*O tributo é o objeto da prestação jurídico-tributária e a pessoa que satisfaz a prestação sofre, no plano econômico, um ônus que poderá ser reflexo, no todo ou em parte, de incidências econômicas anteriores, segundo as condições de fato que regem o fenômeno da repercussão econômica do tributo.*

*Na trajetória dessa repercussão, haverá uma pessoa que ficará impossibilitada de repercutir o ônus sobre outra ou haverá muitas pessoas que estarão impossibilitadas de repercutir a totalidade do ônus, suportando, definitivamente, cada uma delas, uma parcela do ônus econômico tributário. Esta parcela, suportada definitivamente, é a incidência econômica do tributo, que não deve ser confundida com a incidência jurídica, assim como a pessoa que a suporta, o chamado "contribuinte de fato", não deve ser confundido com o contribuinte de direito.*

*(...)"*

Fica então patente a confusão perpetrada por essa corrente de interpretação quando confunde repercussão prevista em normas jurídicas, e por elas alçada ao mundo jurídico, e uma repercussão ocorrida apenas no mundo dos fatos, mas que não integra o suporte fático de norma alguma e, por isso, não faz parte do mundo jurídico, sendo sem relevância para este.

<sup>1</sup> *Apud Roberto Wagner Lima Nogueira, in Fundamentos do dever de tributar, Belo Horizonte, Del Rey, 2003, p. 1.*

<sup>2</sup> *Alfredo Augusto Becker, in Teoria Geral do Direito Tributário, São Paulo, Lejus, 1998, p. 83/84.*

AF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29, 01, 08  
Marilde Cursino de Oliveira  
Mat. Siape 91650

Outrossim, vê-se, ainda, que a questão não é somente de lógica, mas também de bom-senso e de razoabilidade. Afinal, é próprio do senso comum se entender a figura do ressarcimento como uma recuperação daquilo que se pagou, pois senão, perde-se o objeto daquele. O ponto de partida de qualquer benefício que vise ao ressarcimento tem que ser algo factual e não presumido. Então, deve-se respeitar um gatilho lógico: haver incidência jurídica na última etapa. Ora, somente quando se dispara esse “gatilho lógico” é que se pode presumir que existe algo a ser ressarcido e daí se permite aplicar em toda sua plenitude o índice de presunção sobre a base de cálculo que sofreu incidência jurídica das contribuições na última etapa.


Percebe-se uma convergência quase maciça dos argumentos contrários à tese que ora se defende, partindo-se sempre de um mesmo, mas a meu ver equívoco lugar comum: ‘o crédito por ser presumido enseja que tudo em sua aplicação seja presumida, inclusive que não haja incidência jurídica na última etapa (aquisições de pessoas físicas). Afinal, propugna a corrente contrária, se utilizando de um argumento contrafactual: “mesmo não havendo incidência na última etapa da aquisição nada garante que não possa ter havido uma outra incidência em algum outro ponto inicial da cadeia”. E complementam “a lei presumiu dois elos a serem ressarcidos, então por que averiguar se houve incidência apenas no último elo da cadeia?”

Ora, só se presume aquilo que não se pode atingir de forma mais direta. Foi o que fez a lei. A base de cálculo é o valor total dos insumos sobre os quais há incidência das contribuições na última etapa. Fato esse aferível de forma fácil e direta. O que se presume, por ser difícil a sua apuração efetiva é, por exemplo, no caso concreto, a quantidade de elos de uma cadeia produtiva (dois). Dessa forma, o percentual 5,37 %, de fato, foi presumido pelo legislador para todos os insumos, sim, tendo este fator sido obtido a partir da soma de 2% de Cofins mais 0,65% de PIS, com incidência dupla e *bis in idem* ( $2 \times 2,65\% + 2,65\% \times 2,65 = 5,37\%$ ).

Outrossim, existe uma particularidade matemática que envolve a fórmula do crédito presumido que cabe aqui um esclarecimento, no intuito de se evitar confusões conceituais. É sabido que em qualquer cálculo que envolva operações matemáticas, quando uma grandeza infinita é multiplicada por uma grandeza finita o resultado é uma grandeza infinita. O resultado da multiplicação de uma grandeza determinada por uma grandeza indeterminada tem como resultado uma grandeza indeterminada. Da mesma forma, o resultado da multiplicação de uma grandeza determinada por uma grandeza presumida tem como resultado uma grandeza presumida.

Assim, não desconheço que o crédito não deixa de ser “presumido”, mesmo que parte de sua composição seja factual (insumos tributados na última etapa), afinal, como mostrado no parágrafo anterior, ao se incorporar a qualquer fator factual, um fator presumido, por óbvio, que o resultado final, como que “contaminado” passa a ser também presumido, o que explica a denominação desse benefício (crédito presumido). Incluir relação entre exportação e receita bruta.

Por outras palavras, a presunção não diz respeito à incidência jurídica das duas contribuições sobre as aquisições dos insumos, mas ao valor do benefício. O valor é que é presumido, e não a incidência do PIS e Cofins na última etapa, que precisa ser certa para só assim ensejar o direito ao benefício.

11-F-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>29 / 01 / 08</u>
 Marilde Cursinho de Oliveira Mat. Siape 91650

Por último, mas não menos importante, vai aí um argumento pragmático que espanca quaisquer dúvidas por ventura ainda existentes: o art. 5º da Lei nº 9.363/96 determina que *“a eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no art. 1º, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente”*, pois ao determinar que o PIS e a Cofins restituídos a fornecedores devem ser estornados do valor do ressarcimento, teria o legislador fornecido um indício a mais de que condicionou o incentivo à existência de tributação na última etapa”, o que impediria a inclusão de aquisições feitas de não contribuintes.

E não se venha alegar que esse argumento não pode ser utilizado pelo fato do sobredito artigo nunca ter sido regulamentado. Ora, sem adentrar no mérito de sua eficácia ou não, o que se quer demonstrar é que pragmaticamente a lei forneceu, com a simples existência desse artigo, mais um indício de que o ‘gatilho lógico’ - existência de tributação na última etapa-, deve ser disparado como condição necessária para que o benefício possa ser auferido. Essa condição (gatilho lógico), a meu ver, não pode ser ‘derrogável’, sob pena de descaracterizar o incentivo. O teor desse artigo não deixa dúvidas quanto a isso. Nesse caso, se a lei às vezes pode conter palavras inúteis gerando redundância, não se pode presumir que todo um artigo da referida Lei seja inútil.

Esse mesmo aspecto foi muito bem abordado pelo ilustre Conselheiro MARCUS VINICIUS NEDER DE LIMA em voto irretocável proferido no recurso nº 108.027, que adoto também como razão de decidir:

*“Nesse sentido, a Lei nº 9.363/96 dispõe, em seu artigo 3º, que a apuração da Receita Bruta, da Receita de Exportação e do valor das aquisições de insumos será efetuada nos termos das normas que regem a incidência do PIS e da COFINS, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor/exportador.*

*A vinculação da apuração do montante das aquisições às normas de regência das contribuições e ao valor da nota fiscal do fornecedor confirma o entendimento de que as aquisições de insumos, que sofreram a incidência direta das contribuições, é que devem ser consideradas. A negociação dessa premissa tornaria supérflua tal disposição legal, contrariando o princípio elementar do direito, segundo o qual não existem palavras inúteis na lei.*

*Reforça tal entendimento o fato de o artigo 5º da Lei nº 9.363/96 prever o imediato estorno da parcela do incentivo a que faz jus o produtor/exportador, quando houver restituição ou compensação da Contribuição para o PIS e da COFINS pagas pelo fornecedor na etapa anterior. Ou seja, o legislador prevê o estorno da parcela de incentivo que corresponda às aquisições de fornecedor, no caso de restituição ou de compensação dos referidos tributos.*

*Ora, se há imposição legal para estornar a correspondente parcela de incentivo, na hipótese em que a contribuição foi paga pelo fornecedor e restituída a seguir, resta claro que o legislador optou por condicionar o incentivo à existência de tributação na última etapa. Pensar de outra forma levaria ao seguinte tratamento desigual: o legislador consideraria no incentivo o valor dos insumos adquiridos de*



2.º SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 29 / 01 / 08

*M. C. de Oliveira*  
Marilda Cursino de Oliveira  
Mat. Slape 91650

*fornecedor que não pagou a contribuição e negaria o mesmo incentivo. As duas situações são em tudo semelhantes, mas na primeira haveria o direito ao incentivo sem que houvesse ônus do pagamento da contribuição e na outra não.*

*O que se consta é que o legislador foi judicioso ao elaborar a norma que deu origem ao incentivo, definindo sua natureza jurídica, os beneficiários, a forma de cálculo a ser empregada, os percentuais e a base de cálculo, não havendo razão para o intérprete supor que a lei disse menos do que queria e crie, em consequência, exceções à regra geral, alargando a exoneração fiscal para hipóteses não previstas.*

*(...)*

*E mesmo que se recorra à interpretação histórica da norma, verifica-se, pela Exposição de Motivos n.º 120, de 23 de março de 1995, que acompanha a Medida Provisória n.º 948/95, que o intuito de seus elaboradores não era outro se não o aqui exposto. Os motivos para a edição de nova versão da Medida Provisória, que institui o benefício, foram assim expressos: "(...) na versão ora editada, busca-se a simplificação dos mecanismos de controle das pessoas que irão fluir o benefício, ao se substituir a exigência de apresentação das guias de recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, por documentos fiscais mais simples, a serem especificados em ato do Ministério da Fazenda, que permitam o efetivo controle das operações em foco". (grifou-se)*

À guisa de sumariar as idéias postas alhures, podemos sacar, nesse ensejo, as seguintes conclusões: geralmente se empresta uma importância exagerada à expressão valor total, empregada no art. 2º, esquecendo-se da referência expressa ao art. 1º; bem assim, comumente, faz-se, exageradamente, uma ligação entre o fato de o valor final do benefício ser presumido e a necessidade de a norma incorporar presunções de possíveis incidências econômicas mesmo que o insumo comprado não tenha sido tributado na etapa anterior, criando toda uma teoria de ampliação da base de cálculo, deixando o mundo do direito para adentrar ao mundo econômico, mesmo sabendo se tratar de um Direito excepto; e, por último, mas não menos importante, esquecem-se de avaliar o efeito pragmático causado pela simples existência do art. 5º da Lei n.º 9.363/99, como se o mesmo não existisse.

Dessa forma, a posição mais consentânea com a norma legal é aquela pela exclusão de insumos adquiridos de não contribuintes no cômputo da base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 17 de outubro de 2007.

*Antônio Bezerra Neto*  
ANTONIO BEZERRA NETO