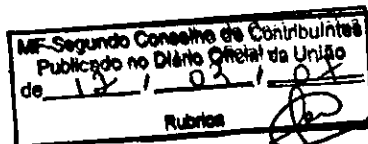




Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13609.000112/97-13  
Recurso nº : 122.767  
Acórdão nº : 203-10.608



Recorrente : SIDERÚRGICA ITA-MIN LTDA.  
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG

**IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. AQUISIÇÕES A NÃO CONTRIBUINTES DO PIS E COFINS. PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.** Matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de pessoas físicas, ou de pessoas jurídicas não contribuintes de PIS e COFINS, como cooperativas, não dão direito ao crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363/96 como ressarcimento dessas duas contribuições, devendo seus valores ser excluídos da base de cálculo do incentivo.

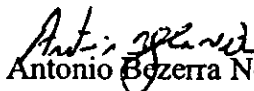
**COMPRAS DE INSUMOS RETRATADAS EM NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DOS VALORES CORRESPONDENTES NA BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI.** Não havendo o contribuinte demonstrado, por provas hábeis a tanto, que efetivamente implementou compras de insumos junto de empresas, ao menos demonstrando os pagamentos das respectivas faturas e as compensações de cheques utilizados nas quitações, inevitável reputar as respectivas notas fiscais inidôneas para efeito de apuração do crédito presumido de IPI, sobretudo porque a fiscalização, mediante levantamentos realizados, verificou inexistirem as parcerias comerciais da contribuinte.

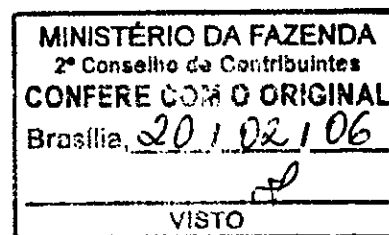
**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**SIDERÚRGICA ITA-MIN LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em negar provimento ao recurso: I) pelo voto de qualidade, quanto às aquisições de pessoas físicas. Vencidos os Conselheiros Cesar Piantavigna (Relator), Maria Teresa Martínez López, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva. Designado o Conselheiro Antonio Bezerra Neto para redigir o voto vencedor; e II) por unanimidade de votos, quanto às demais matérias.

Sala das Sessões, em 07 de dezembro de 2005.

  
Antonio Bezerra Neto  
Presidente e Relator-Designado



Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Emanuel Carlos Dantas de Assis e José Adão Vitorino de Moraes (Suplente). Ausente, justificadamente, a Conselheira Sílvia de Brito Oliveira.  
Eaal/mdc



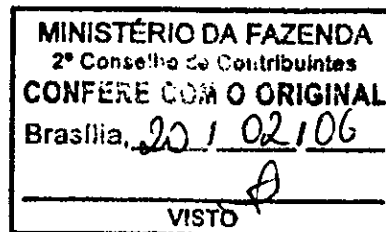
Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13609.000112/97-13

Recurso nº : 122.767

Acórdão nº : 203-10.608

Recorrente : SIDERÚRGICA ITA-MIN



2º CC-MF  
Fl.

## RELATÓRIO

Pedidos de Compensação (fls. 01/03) formulados em 05/06/97, conjugados a pleito de restituição (fl. 04), posteriormente substituído por requerimento de ressarcimento de crédito presumido de IPI (fl. 241), solicitou o pagamento de R\$ 431.692,77 a título do referido incentivo.

Termo de Verificação Fiscal (fls. 257/262) apura que a contribuinte considerou aquisições de insumos frente a pessoas físicas, e compras retratadas em notas fiscais inidôneas, no cálculo do crédito presumido de IPI, razão pela qual opina pelo deferimento do ressarcimento em apenas R\$ 340.663,57, sendo admitido nesta importância pelo despacho decisório alocado às fls. 274/276.

A empresa, até então sob a firma AVG Siderurgia Ltda, apresentou "defesa" (fls. 293/305) salientando que a falta de homologação de compensações postuladas neste feito gerou a expedição de auto de infração, cuja exigência tributária não pode vingar até o desfecho do presente processo administrativo. Aduziu que as compensações intentadas independiam de autorização administrativa. Quanto à limitação ao ressarcimento a empresa alegou que a Lei nº 9.363/96 não estabelece restrições às aquisições de insumos para efeito de cálculo do incentivo, tendo abrangido todas e quaisquer compras, independentemente do vendedor não estar sujeito ao PIS e à Cofins. Disse que o frete e a energia elétrica refletem importâncias que inevitavelmente devem compor o levantamento do crédito presumido de IPI. Invocou de julgados deste Conselho ao amparo de sua tese. Sustentou, por outro lado, que não lhe competia verificar a inidoneidade de notas fiscais que lhe eram passadas por fornecedores, motivo pelo qual, despontando com boa-fé no contexto, não poderia ver cerceada sua prerrogativa legal de fruir o incentivo apurado com base nos citados escritos.

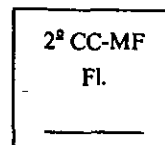
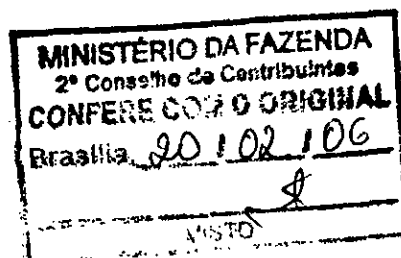
Decisão (fls. 436/452) da instância de piso confirma a rejeição dos ressarcimentos almejados pela contribuinte, destacando que valores de fretes somente podem ser reputados insumos caso os custos correspondentes estejam vinculados expressamente às notas fiscais de compras de materiais. Salientou que importâncias correspondentes ao consumo de energia elétrica não integram a apuração do incentivo em comento, tampouco montantes representativos de aquisições de insumos frente a pessoas físicas, ou assinaladas em notas fiscais inidôneas.

Recurso (fls. 456/469) reinveste no acolhimento da pretensão ressarcitória, pelos mesmos fundamentos deduzidos na defesa enfrentada pela decisão da instância de piso.

É o relatório, no essencial.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13609.000112/97-13

Recurso nº : 122.767

Acórdão nº : 203-10.608

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR CESAR PIANTAVIGNA  
VENCIDO QUANTO AOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E DE  
COOPERATIVAS

A pretensão recursal merece parcial agasalho.

Convém dizer que a matéria controversa envolve apenas o cômputo de aquisições feitas pela empresa frente a pessoas físicas nos levantamentos próprios ao crédito presumido de IPI, e a consideração de importâncias condizentes a compras retratadas em notas fiscais inidôneas na apuração do citado incentivo.

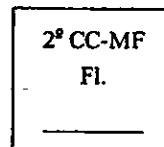
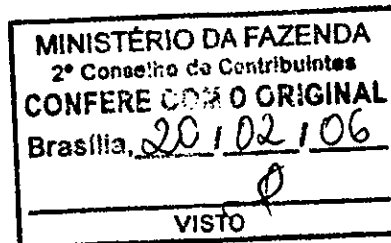
A circunstância de o recurso da contribuinte referir-se à inclusão de fretes e de valores referentes a energia elétrica na quantificação do crédito presumido de IPI deve-se ao teor integral do termo de verificação fiscal acostado às fls. 257/262, que não aborda exclusivamente questões afetas ao processo administrativo que interessa considerar no caso vertente, mas vários pleitos distintos da contribuinte que envolvem as matérias mencionadas no início deste parágrafo, conquanto figurem estranhas à controvérsia sob enfoque.

Desta feita, o primeiro dos pontos realmente interessantes à questão sob exame conta com posicionamento sedimentado da Câmara Superior de Recursos Fiscais, segundo dessume-se do seguinte julgado:

*"IPI - CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO - 1) AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS - 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 nrs. 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 ao PIS/PASEP e à COFINS (IN SRF 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 SRF 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. 2) EXPORTAÇÕES ATRAVÉS DE EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS - Estando em pleno vigor, no ano de 1996, os artigos 1º e 3º do Decreto-Lei nº 1.248, de 29.11.72, são assegurados ao produtor-vendedor os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação nas vendas a empresas comerciais exportadoras destinadas à exportação. 3) 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*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13609.000112/97-13  
Recurso nº : 122.767  
Acórdão nº : 203-10.608

*espécie do gênero restituição, conforme entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão CSRF/02-0.708, de 04.06.98, além do que, tendo o Decreto nº 2.138/97 tratado de restituição e ressarcimento da mesma maneira, a referida taxa incidirá, também, sobre o ressarcimento. Recurso provido." (1ª Câmara: Recurso 110.657. Processo nº 10675.000979/97-61. Julgado em 17/04/2001. Rel. Conselheiro Serafim Fernandes Correa. Acórdão 201-74.438)*

Adoto a orientação como parâmetro decisório, salientando que também o STJ enfrentou a matéria, tendo optado por idêntico desfecho:

**"TRIBUTÁRIO – CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI – AQUISIÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS E INSUMOS DE PESSOA FÍSICA – LEI 9.363/96 E IN/SRF 23/97 – LEGALIDADE.**

*1. A IN/SRF 23/97 extrapolou a regra prevista no art. 1º, da Lei 9.363/96 ao excluir da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI as aquisições, relativamente aos produtos da atividade rural, de matéria-prima e de insumos de pessoas físicas, que, naturalmente, não são contribuintes diretos do PIS/PASEP e da COFINS.*

*2. Entendimento que se baseia nas seguintes premissas: a) a COFINS e o PIS oneram em cascata o produto rural e, por isso, estão embutidos no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo não havendo incidência na sua última aquisição; b) o Decreto 2.367/98 - Regulamento do IPI -, posterior à Lei 9.363/96, não fez restrição às aquisições de produtos rurais; c) a base cálculo do ressarcimento é o valor total das aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo (art. 2º), sem condicionantes.*

*3. Regra que tentou resgatar exigência prevista na MP 674/94 quanto à apresentação das guias de recolhimentos das contribuições do PIS e da COFINS, mas que, diante de sua caducidade, não foi renovada pela MP 948/95 e nem na Lei 9.363/96.*

*4. Recurso especial improvido."*

(REsp 586.392/RN, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/10/2004, DJ 06/12/2004 p. 259)

Já no que tange às aquisições retratadas em notas fiscais inidôneas não vejo como compactuar com as alegações da empresa.

Com efeito, o único fundamento que sustenta a tese da Recorrente consiste nos supostos cheques emitidos para pagar os fornecedores que, conforme apurado pela fiscalização, na verdade inexistiam (fls. 258/259, e anexo V deste processo administrativo).

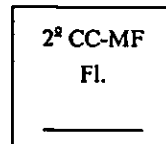
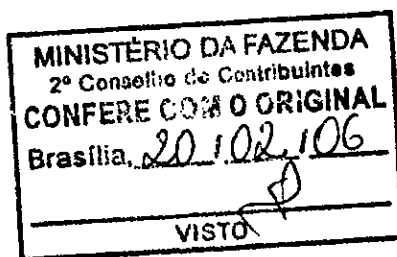
Não foi apresentado qualquer cheque pela empresa, como também extratos que comprovassem suas compensações, e muito menos as duplicatas que estariam justificando as expedições dos citados títulos de crédito.

Não foi feita prova (artigos 15 e 16 do Decreto Nº 70.235/72), assim, das materializações das operações (aquisições) retratadas nas notas fiscais cujas importâncias foram descartadas da apuração do crédito presumido de IPI, cujo ressarcimento a Recorrente almeja nesses autos.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13609.000112/97-13  
Recurso nº : 122.767  
Acórdão nº : 203-10.608



Ausente a prova, de nenhuma consistência deve ser reputada a alegação, de conseguinte falível a pretensão nela baseada.

Ante ao exposto, dou provimento parcial ao pleito deduzido no recurso interposto, exclusivamente para admitir que na base de cálculo do crédito presumido de IPI, cujo ressarcimento é pleiteado pela empresa nesses autos, sejam consideradas as aquisições de insumos feitas frente a pessoas físicas.

Sala das Sessões, em 07 de dezembro de 2005.

  
CESAR PIANTAVIGNA



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

|                                                                                                                    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| MINISTÉRIO DA FAZENDA<br>2º Conselho de Contribuintes<br>CONFERE COM O ORIGINAL<br>Brasília, 20 / 02 / 06<br>VISTO |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

|                          |
|--------------------------|
| 2º CC-MF<br>Fl.<br>_____ |
|--------------------------|

Processo nº : 13609.000112/97-13  
Recurso nº : 122.767  
Acórdão nº : 203-10.608

**VOTO DO CONSELHEIRO ANTONIO BEZERRA NETO  
DESIGNADO QUANTO AOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E DE  
COOPERATIVAS**

A discordância em relação ao voto do ilustre relator prende-se aos insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas, cujos valores entendo não devam ser incluídos na base de cálculo do incentivo.

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

Porém, 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.

**Do Direito Excepto**

Há uma certa tendência à construção de exegeses que resultam, as mais das vezes, de considerações outras que não a propriamente jurídica, tal como as de natureza meramente econômica.

É preciso evidenciar que não cabe ao intérprete a tarefa de legislar, de modo que o sentido da norma não se pode afastar dos termos em que positivada, pena de, invadindo seara alheia, fugir de sua competência.

A interpretação econômica do fato gerador serve de auxílio à interpretação, mas não pode ser fundamento para negar validade à interpretação jurídica consagrada aos conceitos tributários. Ademais, sublinhe-se, que 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".*

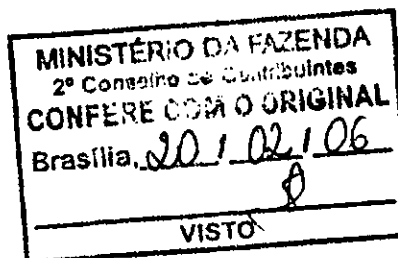
Vê-se que a boa hermenêutica, baseada nos profícuos ensinamentos de Carlos Maximiliano, ensina que a norma que veicula renúncia fiscal há de ser entendida de forma restrita.

Feitas essas considerações iniciais, passo a decidir.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13609.000112/97-13  
Recurso nº : 122.767  
Acórdão nº : 203-10.608



2º CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

## IPI

### Aquisição de insumos às Pessoas Físicas e Cooperativas – Crédito Presumido de

O crédito presumido do IPI como ressarcimento do PIS e COFINS nas exportações foi instituído pela MP nº 948, de 23/05/95, que após reedições foi convertida na Lei nº 9.363, de 16/12/96, cujos arts. 1º e 3º determinam:

*“Art. 1º 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 nº 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 nº 9.363, de 1996, que introduziu o benefício em tela, previu, em seu art. 1º, 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.).

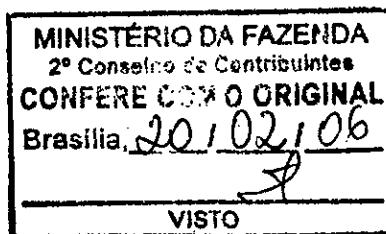
O seu art. 2º, por sua vez, previu que “A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior”

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, pois os benefícios tributários devem ser interpretados restritivamente, 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; e, por último, e quem sabe o mais importante, a expressão “valor total das aquisições” deve ser interpretado 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. 1º, 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, e não a econômica.

No tocante ainda à última das premissas delineadas, socorro-me do magistério do festejado jurista Pontes de Miranda, ensinando-nos que “*é muito importante, no estudo de qualquer questão jurídica, a separação entre o mundo jurídico e o mundo dos fatos. Por falta de atenção aos dois mundos, muitos erros se cometem e, o que é mais grave, se priva a inteligência humana de entender, intuir e dominar o direito. Os fatos do mundo ou interessam ao direito, ou não interessam. Se interessam, entram no subconjunto do mundo a que se chama mundo jurídico e se tornam fatos jurídicos, pela incidência das regras jurídicas, que assim os assinalam*”.(g.n)



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13609.000112/97-13  
Recurso nº : 122.767  
Acórdão nº : 203-10.608

Esse mesmo aspecto foi magnificamente abordado pelo conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis em voto irretocável proferido no Acórdão nº 203-09.899, que adoto também como razão de decidir:

*"A expressão "incidentes", empregada pelo legislador no texto do art. 1º da Lei nº 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.*

*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."*

*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 consequente 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."*

*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.*

*(...)"*

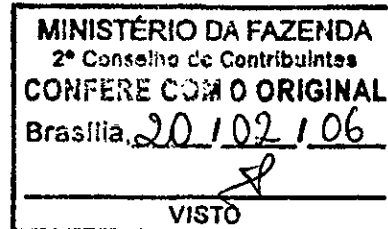
<sup>1</sup> *Apud* Roberto Wagner Lima Nogueira, in *Fundamentos do dever de tributar*, Belo Horizonte, Del Rey, 2003, p. 1.

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13609.000112/97-13  
Recurso nº : 122.767  
Acórdão nº : 203-10.608



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.

Outrossim, vê-se, ainda, que a questão não é somente de lógica jurídica, 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.

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. 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 em que ocorre a incidência tributária em cada um dos insumos: 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), 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).

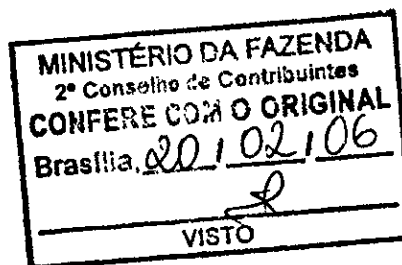
Por outras palavras, a presunção não diz respeito à incidência jurídica das duas contribuições sobre as aquisições dos insumos, mas ao valor do benefício. O valor é que é presumido, e não a incidência do PIS e COFINS, que precisa ser certa para só assim ensejar o direito ao benefício. Assim, é uma falácia, conhecida como da falsa causa, atribuir ao significado da denominação, por exemplo, que nasceu a partir de uma consequência do método utilizado pelo legislador, a causa ou justificativa para ampliação de sua base de cálculo (incidência econômica).

Por último, mas não menos importante, vai aí um argumento 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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13609.000112/97-13  
Recurso nº : 122.767  
Acórdão nº : 203-10.608



2º CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

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 de o sobredito artigo nunca ter sido regulamentado. Ora, sem adentrar no mérito de sua eficácia ou não, o que se quer demonstrar é que a lei forneceu mais um indício de que o foco é na existência de tributação na última etapa. O teor desse artigo não deixa dúvidas quanto a isso.

Ademais, costuma ser encontrada nos textos que discorrem sobre Hermenêutica Jurídica a afirmação de que "a lei não contém palavras inúteis", a qual, segundo se diz, vem a ser princípio basilar da disciplina. É dizer, as palavras devem ser compreendidas como tendo, ao menos, alguma eficácia. Não se presumem, na lei, palavras inúteis (Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e aplicação do direito*, 8ª ed., Freitas Bastos, 1965, p. 262).

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 adota 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 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*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13609.000112/97-13  
Recurso nº : 122.767  
Acórdão nº : 203-10.608

*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 nº 120, de 23 de março de 1995, que acompanha a Medida Provisória nº 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 teor o art. 5º da Lei nº 9.363/99, como se o mesmo não existisse.

#### **Interpretação Teleológica - inaplicabilidade**

Ainda, em relação à interpretação Teleológica que muitos emprestam à questão, embora reconhecendo que a finalidade do crédito presumido seja estimular as exportações, desonerando-as da incidência do PIS e COFINS, referida interpretação não pode desfigurar a concepção final do incentivo, ao ponto de incluir em sua base de cálculo toda e qualquer aquisição.

Neste mesmo sentido é a lição de Karl Engisch, que se adapta como uma luva ao caso em comento, principalmente por se tratar de direito excepto:

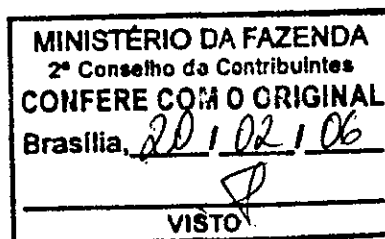
*"Com o acto legislativo, dizem os objectivistas, a lei desprende-se do seu autor e adquire uma existência objectiva. O autor desempenhou o seu papel, agora desaparece e apaga-se por detrás da sua obra. A obra é o texto, a 'vontade da lei tornada palavra', o 'possível e efectivo conteúdo de pensamento das palavras da lei'."*

#### **Das considerações sobre valoração das normas**

Em tese, certas inclusões não previstas em lei podem até ser consideradas injustas pelo aplicador da lei.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

Processo nº : 13609.000112/97-13  
Recurso nº : 122.767  
Acórdão nº : 203-10.608

Porém, ao meu sentir, não compete ao julgador administrativo estabelecer se uma norma é justa ou não, eficaz ou ineficaz. Ao julgador, cabe verificar a validade de uma norma, ou seja, se ela existe como regra jurídica no ordenamento pátrio, independentemente do juízo de valor. Uma norma pode ser, por exemplo, justa sem ser válida, ou ser válida sem ser justa. A correção desta eventual ausência de correlação entre as normas e os valores que regem o nosso ordenamento jurídico, compete aos legisladores ou, no máximo, ao Poder Judiciário e não ao julgador administrativa.

A possibilidade da distinção destes planos pode-se deduzir do pensamento de Norberto Bobbio, quando afirma:

*"...é preciso ter bem claro em mente se quisermos estabelecer uma teoria da norma jurídica com fundamentos sólidos, é que toda norma jurídica pode ser submetida a três valorações distintas, e que estas valorações são independentes umas das outras. De fato, frente a qualquer norma jurídica podemos colocar uma tríplice ordem de problemas: 1) se é justa ou injusta; 2) se é válida ou inválida; 3) se é eficaz ou ineficaz."*

...

*"O problema da validade é o problema da existência da regra enquanto tal, independentemente do juízo de valor se ela é justa ou não. Enquanto o problema da justiça se resolve com um juízo de valor, o problema da validade se resolve com um juízo de fato, isto é, trata-se de constatar se uma regra jurídica existe ou não, ou melhor, se tal regra assim determinada é uma regra jurídica."*

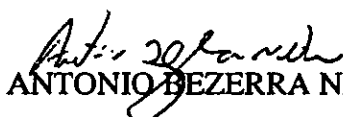
...

*"Em particular, para decidir se uma norma é válida (isto é, como regra jurídica pertencente a um determinado sistema), é necessário com frequência realizar três operações: 1) averiguar se a autoridade de quem ela emanou tinha o poder legítimo para emanar normas jurídicas ...; 2) averiguar se não foi ab-rogada...; 3) averiguar se não é incompatível com outra normas do sistema..." (Norberto Bobbio, Teoria da Norma Jurídica, 3a. ed. rev., EDIPRO, 2005, pp. 45-47)*

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 07 de dezembro de 2005.

  
ANTONIO BEZERRA NETO