



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
SEGUNDA TURMA

Processo : 13931.000043/99-58  
Recurso nº : 201-118239  
Matéria : RESSARCIMENTO DE IPI  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : 1ª CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Interessada : ALBERTO BOSAK & FILHOS LTDA  
Sessão de : 17 de outubro de 2005  
Acórdão nº : CSRF/02-02.045

IPI.CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. AQUISIÇÕES A NÃO CONTRIBUINTES DO PIS E COFINS. PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS. A lei nº 9363/96 determina que a base de cálculo do crédito-prêmio do IPI, relativo ao ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, seja calculada sobre o valor total das aquisições, não fazendo qualquer exceção às aquisições de pessoas físicas e cooperativas.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso em relação à exportação de produtos não tributados e, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso quanto às aquisições de cooperativas e pessoas físicas, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto, Josefa Maria Coelho Marques, Antonio Carlos Atulim e Henrique Pinheiro Torres que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

  
MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

  
FRANCISCO MAURÍCIO R. DE ALBUQUERQUE SILVA  
REDATOR DESIGNADO

Processo :13931.000043/99-58  
Acórdão nº : CSRF/02-02.045

FORMALIZADO EM: 31 JAN 2006

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ROGÉRIO GUSTAVO DREYER, DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente, justificadamente, a Conselheira ADRIENE MARIA DE MIRANDA.



Processo :13931.000043/99-58  
Acórdão nº : CSRF/02-02.045  
  
Recurso nº : 201-118239  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Interessada : ALBERTO BOSAK & FILHOS LTDA

### Relatório

A interessada formalizou, por meio da petição de fl.01, pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, no valor de R\$ 16.986, 71, decorrente de contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, incidentes sobre insumos adquiridos no período de outubro a dezembro de 1997, empregados em produtos por ela exportados.

A autoridade julgadora de primeira instância administrativa, através da decisão de fls. 76 a 80, indeferiu o pleito da recorrente, confirmando o entendimento da DRF de Ponta Grossa - PR, nos termos da ementa de fl. 76, que se transcreve:

*“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/10/1997 a 31/12/1997*

*Ementa: PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO*

*Não tem direito ao ressarcimento de crédito o exportador de produtos não tributados pelo IPI (N/T), pois neste caso ele não é contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados.*

*SOLICITAÇÃO INDEFERIDA”*

Insurgindo-se contra a decisão prolatada em primeira instância, em 02/07/2001, a recorrente apresentou recurso voluntário a este Conselho de Contribuintes (fls. 86 a 97), onde argumentou que o fato desta exportar produtos classificados na TIPI como NT não a impede de exercer o direito instituído pela Lei nº 9.363/96, considerando que as suas aquisições anteriores foram oneradas pelas contribuições cumulativas do PIS e da COFINS, que é o que importa para tal benefício, cabendo revisão da decisão recorrida.

O Segundo Conselho de Contribuintes, às fls. 99 a 110, deu provimento ao recurso da autora, por unanimidade de votos, quanto às exportações de produtos não tributados pelo IPI (N/T) e, por maioria, quanto às aquisições de insumos de pessoas físicas.

A Fazenda Nacional, com base no inciso I, do art. 32, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, protesta pela contrariedade à lei perpetrada pelo acórdão recorrido na medida em que este concedeu inclusões não previstas em lei na base de cálculo do Crédito Presumido do IPI, quais sejam:

a) Matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem aplicados em produtos que estejam fora do campo de incidência do IPI (NT);

Processo :13931.000043/99-58  
Acórdão nº : CSRF/02-02.045

b) Matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem adquiridos de pessoas físicas não sujeitas ao PIS/PASEP e à COFINS.

Requeru, assim, que a decisão seja reformada, por falta de amparo em lei, mantendo a decisão da autoridade de primeira instância.

Às fls. 117 a 127, a contribuinte apresentou suas Contra-Razões, nas quais requereu que permaneça inalterado o Acórdão recorrido.

É o relatório.



Processo :13931.000043/99-58  
Acórdão nº : CSRF/02-02.045

## VOTO VENCIDO

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Relator.

### Do Juízo de Admissibilidade

O Recurso Especial da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional interposto com base no inciso I do art. 32 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes aprovado pela Portaria MF nº 55/98, trata de duas matérias distintas:

- 1) crédito presumido do IPI na exportação de produtos classificados na TIPI como não tributados; e
- 2) inclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI na exportação das aquisições efetuadas de pessoas físicas de cooperativas que não são contribuintes do PIS e da COFINS.

Na análise do Acórdão nº 201-72489, vejo que Câmara Recorrida decidiu, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário da contribuinte, sendo vencido o Ilustre Conselheiro Jorge Freire somente quanto à aquisição de cooperativas e pessoas físicas.

Dessa forma, verifico que, quanto ao direito ao crédito presumido do IPI na exportação de produtos NT, a decisão de colegiada de dar provimento ao recurso foi proferida por unanimidade de votos.

Dispõe o art. 32, inciso I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes:

*Art. 32. Caberá recurso especial a Câmara Superior de recursos Fiscais:*

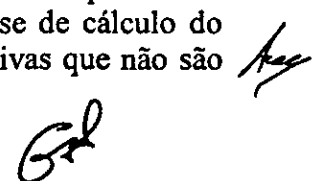
*I- de decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência de prova; e (grifei)*

Já o § 1º do art. 33 do Regimento Interno estipula:

*§ 1º Na hipótese de que trata o inciso I do art. 32 deste Regimento, o recurso deverá demonstrar, fundamentadamente, a contrariedade à lei ou à evidência de prova, e havendo matérias autônomas, o recurso especial alcançará apenas a parte da decisão não unânime contrária à Fazenda Nacional.*

Pelo exposto, concluo que o Recurso Especial da Fazenda Nacional de fls. 112/119, interposto com base no inciso I do art. 32 do Regimento Interno, não pode ser admitido quanto ao direito crédito presumido do IPI na exportação de produtos classificados na TIPI como não tributados, pois a decisão da Câmara Recorrida foi favorável ao contribuinte por unanimidade de votos.

Assim sendo, voto no sentido de conhecer somente de parte do recurso que atende aos requisitos de admissibilidade, ou seja, somente no tocante à inclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI das aquisições efetuadas de pessoas físicas de cooperativas que não são contribuintes do PIS e da COFINS.



Processo :13931.000043/99-58  
Acórdão nº : CSRF/02-02.045

## Do Direito Excepto

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.

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.

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

Feitas essas considerações iniciais, passo a decidir.

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 nºs 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).*

...

Processo :13931.000043/99-58  
Acórdão nº : CSRF/02-02.045

Vê-se que a Lei n.º 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)

Esse mesmo aspecto foi magnificamente abordado pelo conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis em voto irretocável proferido no recurso nº 201-118.205, 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."*<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*

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

Processo :13931.000043/99-58  
Acórdão nº : CSRF/02-02.045

*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.

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

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

Processo :13931.000043/99-58  
Acórdão nº : CSRF/02-02.045

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 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 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 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.*

Processo :13931.000043/99-58  
Acórdão nº : CSRF/02-02.045

*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 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 instituiu 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,

Processo :13931.000043/99-58  
Acórdão nº : CSRF/02-02.045

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.

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 freqüência 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.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional no que concerne à exclusão das aquisições de pessoas físicas e cooperativas (atos cooperados) da base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Processo :13931.000043/99-58  
Acórdão nº : CSRF/02-02.045

Sala das Sessões -DF, em 17 de outubro de 2005.

*Ant: gpe net*  
ANTONIO BEZERRA NETO



Processo :13931.000043/99-58  
Acórdão nº : CSRF/02-02.045

*VOTO VENCEDOR*

*Conselheiro FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA, Redator.*

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.

O que se cuida neste processo é admitir ou não, com base nos ditames da Lei nº 9.363/96, a inclusão na base de cálculo do incentivo do montante das mercadorias exportadas que receberam no processo produtivo, insumos adquirido de pessoas físicas, portanto não contribuintes de PIS E COFINS.

O Art. 1º do dispositivo reverbera:

*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 ns. 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.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.*

Clara está a referência às aquisições no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, sem destaque ou referência de que deveriam provir de pessoas jurídicas, ou seja, de contribuintes do PIS e da COFINS.

Assim sendo, como a Recorrida é inegavelmente empresa produtora e exportadora e como a lei reguladora do incentivo não obriga que as aquisições sejam de pessoas jurídicas, nego provimento ao Recurso Especial.

Sala das Sessões -DF, em 17 de outubro de 2005.

FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA.