



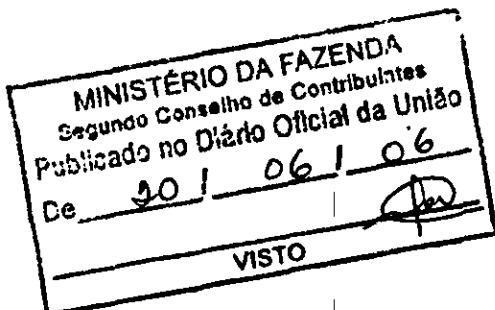
Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.002612/00-06  
Recurso nº : 129.992  
Acórdão nº : 203-10.395

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
2º Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 10/11/05  
  
VISTO

2º CC-MF  
FI.

Recorrente : CARAMURU ÓLEOS DE VEGETAIS LTDA. (NOVA DENOMINAÇÃO:  
CARAMURU ALIMENTOS LTDA.)  
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG



IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. O valor da matéria-prima, do produto intermediário e do material de embalagem adquiridos de pessoas físicas ou de pessoas jurídicas não contribuintes do PIS e da Cofins não integra a base de cálculo do crédito presumido do IPI.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.  
RESSARCIMENTO EM ESPÉCIE. JUROS MORATÓRIOS.  
INCIDÊNCIA. A partir da data da protocolização do pedido de ressarcimento, incidem juros moratórios sobre o valor a ser ressarcido em espécie.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**CARAMURU ÓLEOS DE VEGETAIS LTDA. (NOVA DENOMINAÇÃO: CARAMURU ALIMENTOS LTDA.).**

ACORDAM os membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, em relação aos insumos adquiridos das pessoas físicas e cooperativas. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Cesar Piantavigna, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva; e II) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, quanto à atualização monetária (Selic), admitindo-a a partir da data de protocolização do respectivo pedido de ressarcimento. Vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis e Antonio Bezerra Neto.

Sala das Sessões, em 12 de setembro de 2005.

Antonio Bezerra Neto  
Presidente

Silvia de Brito Oliveira  
Relatora

Participou, ainda, do presente julgamento o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto.  
Eaal/mdc



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.002612/00-06  
Recurso nº : 129.992  
Acórdão nº : 203-10.395

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília 10-11-05
VISTO

2º CC-MF  
FI.

**Recorrente : CARAMURU ÓLEOS DE VEGETAIS LTDA. (NOVA DENOMINAÇÃO:  
CARAMURU ALIMENTOS LTDA.)**

## RELATÓRIO

A pessoa jurídica qualificada nos autos deste processo protocolizou, em 1º de junho de 2000, pedido de ressarcimento de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) a que se refere a Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, apurado no 1º trimestre de 2000, no valor de R\$ 712.718,33 (setecentos e doze mil setecentos e dezoito reais e trinta e três centavos), tendo sido solicitada também a atualização monetária desse valor.

Posteriormente, a peticionária apresentou, à fl. 204, Declaração de Compensação com débito no valor de R\$ 12.908,43 (doze mil novecentos e oito reais e quarenta e três centavos).

A Delegacia da Receita Federal (DRF) em Goiânia - GO, à vista do Relatório de Diligência de fls. 194 a 201, decidiu deferir parcialmente o pedido de ressarcimento para homologar a compensação declarada e indeferir a atualização monetária do valor do crédito reconhecido.

Em face disso, a requerente apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 224 a 240, apreciada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) em Juiz de Fora - MG, nos termos do Acórdão de fls. 243 a 251, que manteve as glosas na apuração do crédito pleiteado, bem como a decisão relativa à atualização monetária, pelas mesmas razões de decidir da DRF.

Inconformada, a Caramuru Óleos de Vegetais Ltda. interpôs recurso a este Segundo Conselho de Contribuintes, no qual repisou as alegações feitas na impugnação, em que contestara a glosa relativa às aquisições de insumos de pessoas físicas e cooperativas e a negativa de atualização monetária do crédito apurado.

As razões recursais trazidas pela recorrente resumem-se à alegação de que a lei que instituiu o crédito presumido de IPI refere-se ao valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, sem fazer nenhuma restrição capaz de impor a exclusão de aquisições feitas de pessoas físicas ou de não-contribuintes da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) ou da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

Nesse aspecto, a recorrente atacou as Instruções Normativas (IN) SRF nº 23, de 13 de março de 1997, e nº 103, de 30 de dezembro de 1997, com a adução de que atos normativos inferiores não poderiam inovar o texto legal para restringir benefício fiscal instituído em lei e alegou também que as referidas contribuições, de qualquer forma, estariam embutidas no preço dos insumos adquiridos.

Sobre a atualização monetária do crédito solicitado, argumentou a recorrente que as decisões denegatórias da DRF e da DRJ sustentam-se em entendimento equivocado decorrente de análise simplista do art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995. Nesse ponto, trouxe jurisprudência do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais com o entendimento de que ressarcimento nada mais é que uma espécie de



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.002612/00-06  
Recurso nº : 129.992  
Acórdão nº : 203-10.395

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
<b>CONFERE COM O ORIGINAL</b>
Brasília, <u>10/11/05</u>
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

gênero restituição, devendo pois ser submetido aos mesmos índices de juros e atualização monetária.

Por fim, solicitou a recorrente o reconhecimento do direito creditório pleiteado e, por conseguinte, o cancelamento da glosa indevidamente efetuada pela autoridade *a quo*, com o consequente restabelecimento, no cômputo da base de cálculo para apuração do crédito presumido do IPI, dos valores relativos às “aquisições de produtor rural” (pessoas físicas e cooperativas), requerendo também o reconhecimento do direito de ter seus créditos atualizados monetariamente, desde a data da protocolização do pedido.

É o relatório.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.002612/00-06  
Recurso nº : 129.992  
Acórdão nº : 203-10.395

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
<b>CONFERE COM O ORIGINAL</b>
Brasília, 40/11/05
VISTO

2º CC-MF  
FI.

**VOTO DA CONSELHEIRA RELATORA**  
**SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA**

Cumpridos os requisitos legais para admissibilidade do recurso, dele tomo conhecimento.

O litígio instaurado nestes autos restringe-se à atualização monetária de créditos objeto de resarcimento e à composição da base de cálculo do crédito presumido do IPI, especificamente com vista a verificar se o ordenamento jurídico desse benefício fiscal impõe a exclusão, do valor total das aquisições de insumos, dos valores referentes a aquisições de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem fornecidos por pessoas físicas ou por cooperativas.

Na apreciação da matéria concernente à base de cálculo, importa considerar que o crédito presumido do IPI foi instituído, em virtude da incidência que, no jargão técnico, se diz “em cascata”, na cadeia produtiva, do PIS e da Cofins, com o escopo de ressarcir as empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais dos valores dessas contribuições pagos pelos fornecedores de seus insumos, para desonerar o produto exportado. Destarte, esse benefício fiscal constituiria verdadeira recuperação de custo tributário ocorrido nos elos anteriores da cadeia produtiva e embutido no custo das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem.

Assim sendo, é correto afirmar que o legislador, ao instituir o benefício, partiu do pressuposto de que os fornecedores de insumos das empresas produtoras e exportadoras teriam efetuado o pagamento do PIS e da Cofins incidentes sobre a receita de vendas para essas empresas ou, dito de outro modo, em relação a essas contribuições, esses fornecedores seriam delas contribuintes.

Todavia, o ato legal constitutivo do direito ao crédito presumido do IPI, com efeito, não dispôs expressamente sobre essa qualificação do fornecedor de insumos, limitando-se a fazer restrição às aquisições de insumos no mercado interno. É o que depreende-se dos arts. 1º e 2º da precitada Lei nº 9.363, de 1996, que estabelecem, *ipsis litteris*:

*Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como resarcimento 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.*

(...)

*Art. 2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.*

(...) (Grifou-se)

Ocorre, porém, que não se pode olvidar que, aliado ao objetivo de tornar os produtos brasileiros mais competitivos no mercado estrangeiro, o crédito presumido de IPI visa



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
<b>CONFERE COM O ORIGINAL</b>
Brasília, 10/11/05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10120.002612/00-06

Recurso nº : 129.992

Acórdão nº : 203-10.395

exclusivamente à recuperação de contribuições específicas pagas ao longo da cadeia produtiva do produto exportado e certo é que tais contribuições não repercutiram, do ponto de vista jurídico, em operações realizadas com pessoas físicas e cooperativas.

Dessa forma, creio não ser a mais adequada a interpretação isolada dos dispositivos que tratam do valor das aquisições para deles inferir a inexistência de restrição quanto à qualificação do fornecedor dos insumos. Impõe-se então o exame de todo o texto legal, para uma interpretação lógico-sistemática, que conduz à conclusão de que o legislador deixou insculpido, em dispositivos esparsos, o pressuposto de que as aquisições de insumos, para compor a base de cálculo do crédito presumido, deveriam ser feitas de fornecedores contribuintes do PIS e da Cofins e não alcançados por normas isentivas.

Nesse ponto, destaque-se que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) procedeu a minudente análise do diploma legal em tela, fazendo dele emergir a necessária incidência do PIS e da Cofins sobre as receitas auferidas pelo fornecedor do insumo, com vista à inclusão, pela empresa produtora e exportadora, do valor desses insumos por ela adquiridos no cômputo da base de cálculo do crédito presumido. Cabe então transcrever excertos do Parecer PGFN/CAT nº 3.092/2002:

(...)

18. *Ora, se o produtor/exportador pudesse incluir na base de cálculo do crédito presumido o valor de todo e qualquer insumo, mesmo não sendo o fornecedor contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS, ao argumento de que teria, de qualquer modo, havido a incidência dos tributos em algum momento da cadeia produtiva, o art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, restaria sem sentido.*

19. *Ou seja, qualquer insumo, e não apenas aquele sujeito à 'incidência' do PIS/PASEP e da COFINS, poderia ser incluído na base de cálculo do crédito presumido, pois sempre se poderia alegar a incidência dos tributos em algum momento da cadeia produtiva.*

20. *Para que seja possível atribuir um sentido lógico à expressão utilizada pelo legislador ('ressarcimento das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições'), pode-se apenas concluir que a lei se referiu, exclusivamente, aos insumos adquiridos de fornecedores que pagaram o PIS/PASEP e a COFINS, ou seja, oneraram os insumos com o repasse desses tributos.*

21. *Quando o PIS/PASEP e a COFINS oneram de forma indireta o produto final, isto significa que os tributos não 'incidiram' sobre o insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido (o fornecedor não é contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS), mas nos produtos anteriores, que compõem este insumo. Ocorre que o legislador prevê, textualmente, que serão resarcidas as contribuições "incidentes" sobre o insumo adquirido pelo produtor/exportador, e não sobre as aquisições de terceiros, que ocorreram em fases anteriores da cadeia produtiva.*

(...)

23. *Assim, a condição legalmente disposta para que o produtor/exportador possa adicionar o valor do insumo à base de cálculo do crédito presumido, é a exigência de tributos ao fornecedor do insumo. Sem que tal condição seja cumprida, é inadmissível, ao contribuinte, benefício do crédito presumido.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.002612/00-06  
Recurso nº : 129.992  
Acórdão nº : 203-10.395

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília 10.11.05
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

24. Prova inequívoca de que o legislador condicionou a fruição do crédito presumido ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor do insumo é depreendida da leitura do artigo 5º da Lei nº 9.363, de 1996, in verbis:

'Art. 5º 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'.

25. Ou seja, o tributo pago pelo fornecedor do insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido, que for restituído ou compensado mediante crédito, será abatido do crédito presumido respectivo.

26. Como o crédito presumido é um resarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, pagos pelo fornecedor do insumo, o legislador determina, ao produtor/exportador, que estorne, do crédito presumido, o valor já restituído.

27. O art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, determina que apenas os tributos 'incidentes' sobre o insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido (e não pelo seu fornecedor) podem ser resarcidos. Conforme o art. 5º, caso estes tributos já tenham sido restituídos ao fornecedor dos insumos (o que significa, na prática, que ele não os pagou), tais valores serão abatidos do crédito presumido.

28. Esta interpretação lógica é confirmada por todos os demais dispositivos da Lei nº 9.363, de 1996. De fato, em outras passagens da Lei, percebe-se que o legislador previu formas de controle administrativo do crédito presumido, estipulando ao seu beneficiário uma série de obrigações acessórias, que ele não conseguiria cumprir caso o fornecedor do insumo não fosse pessoa jurídica contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS. Como exemplo, reproduz-se o art. 3º da multicitada Lei nº 9.363, de 1996:

'Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador' (Grifos não constantes do original).

29. Ora, como dar efetividade ao disposto acima, quando o produtor/exportador adquirir insumo de pessoa física, que não é obrigada a emitir nota fiscal e nem paga o PIS/PASEP e a COFINS? Por outro lado, como aferir o valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas, que não estão obrigados a manter escrituração contábil?

30. Toda a Lei nº 9.363, de 1996, está direcionada, única e exclusivamente, à hipótese de concessão do crédito presumido quando o fornecedor do insumo é pessoa jurídica contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS. A lógica das suas prescrições milita sempre nesse sentido. Não há qualquer disposição que regule ou preveja, sequer tacitamente, o resarcimento nas hipóteses em que o fornecedor do insumo não pagou o PIS/PASEP ou a COFINS.

31. Em suma, a Lei nº 9.363, de 1996, criou um sistema de concessão e controle do crédito presumido de IPI, cuja premissa é que o fornecedor do insumo adquirido pelo beneficiário do incentivo seja contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS.

(...)



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.002612/00-06  
Recurso nº : 129.992  
Acórdão nº : 203-10.395

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
2º Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 10/11/05  
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

46. Em face do exposto, impõe-se a seguinte conclusão: o crédito presumido, de que trata a Lei nº 9.363, de 1996, somente será concedido ao produtor/exportador que adquirir insumos de fornecedores que efetivamente pagarem as contribuições instituídas pelas Leis Complementares nº 7 e nº 8, de 1970, e nº 70, de 199.

Note-se que, mesmo da interpretação isolada do art. 1º da Lei nº. 9.363, de 1996, pode-se extrair, conforme itens 20 e 21 do Parecer supracitado, a conclusão de que a restrição de que o fornecedor dos insumos seja contribuinte do PIS e da Cofins está contida no texto legal. Basta que se focalize a questão da incidência tributária assim estampada no referido art. 1º:

*Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como resarcimento 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.*

(...)

Essa questão da incidência foi muito bem detalhada em voto vencedor proferido pelo Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, nesta Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, que integra o Acórdão nº 203-09.899, de 1º de dezembro de 2004, do qual, para fundamentar meu voto, transcrevo os seguintes trechos:

(...)

*Nos termos do art. 2º da Lei nº 9.363/96, a base de cálculo do crédito presumido é igual ao valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, conceituados segundo a legislação do IPI, multiplicado pelo percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor (industrial) exportador. O valor do crédito presumido, então, será o equivalente a 5,37% da base de cálculo, 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 ( $2 \times 2,65\% + 2,65\% \times 2,65 = 5,37\%$ ).*

*Como deixa claro o art. 1º da Lei nº 9.363/96, acima transcrito, o benefício foi instituído como resarcimento do PIS e COFINS incidentes nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Somente nas situações em que há incidência das duas contribuições sobre as aquisições de insumos é que cabe aplicar o benefício. Neste sentido é que o § 2º do art. 2º da IN SRF nº 23, de 13/03/97, já dispunha que o incentivo "será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS", enquanto o art. 2º da IN SRF nº 103/97 informa, expressamente, que "As matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas de produtores não geram direito ao crédito presumido."*

*Referidas IN não inovaram com relação à Lei nº 9.363/96. Apenas explicitaram a melhor interpretação do texto da Lei, cujo caput do art. 2º deve ser lido em conjunto com o caput do art. 1º que lhe antecede. O mencionado art. 2º, ao estabelecer que a base de cálculo do incentivo será determinada sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, está a determinar que somente os insumos sobre os quais há incidência de PIS e COFINS podem ser incluídos no cálculo do crédito presumido. A interpretação da recorrente, que dá ênfase à expressão valor total, empregada no art. 2º, e esquece a referência expressa*

7/10



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.002612/00-06  
Recurso nº : 129.992  
Acórdão nº : 203-10.395

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFIRME COM O OFICIAL
DATA: 10/11/05
VISTO

2º CC-MF
FL.

*ao art. 1º, não me parece a mais razoável. O mais correto é ler os dois artigos em conjunto, para extrair deles a seguinte norma: valor total dos insumos sobre os quais há incidência do PIS e COFINS.*

*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 (dai 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."<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.*

*Somente a incidência jurídica do tributo implica no nascimento da obrigação tributária, que surge no momento imediato à realização da hipótese de incidência e estabelece a relação jurídico-tributária que vincula o sujeito passivo ao sujeito ativo. Deste modo*

<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 : 10120.002612/00-06  
Recurso nº : 129.992  
Acórdão nº : 203-10.395

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
2º Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 10/11/05  
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

somente cabe cogitar de incidência jurídica do tributo no caso em o sujeito passivo, pessoa que a norma jurídica localiza no pólo negativo da relação jurídica tributária, é o contribuinte de jure. Nas demais situações, mesmo que haja incidência ou repercussão econômica do tributo, com a presença de contribuinte de fato, descabe afirmar que houve incidência jurídica.

No caso do crédito presumido não se deve confundir eventual incidência econômica do PIS e da COFINS sobre os insumos adquiridos, com incidência jurídica, esta a única que importa para saber se o resarcimento deve acontecer ou não. Observa-se que no incentivo em tela o crédito é presumido porque o seu valor é estimado a partir do percentual de 5,37%, aplicado sobre a base de cálculo definida. 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. Destarte, quando inexistir a incidência jurídica do PIS e da COFINS sobre as aquisições de insumos, como nas situações em que os fornecedores são pessoas físicas ou pessoas jurídicas não contribuintes das contribuições, como cooperativas, o crédito presumido não é devido.

No caso das cooperativas, cabe destacar que em todo o período deste processo, relativo ao ano de 1998, tais pessoas jurídicas estavam isentas do PIS e COFINS, com relação aos atos cooperados. Somente o art. 66 da Lei nº 9.430/96 é que determinou, com efeitos a partir de 01/01/97, o fim da isenção referente às duas contribuições, para as cooperativas que se dedicam a vendas em comum, referidas no art. 82 da Lei nº 5.764/71. Depois nova alteração sobreveio com o 69 da Lei nº 9.532/97, segundo o qual a partir de 01/01/98 as cooperativas de consumo passaram a sujeitar-se às mesmas regras de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Finalmente, com relação às cooperativas em geral novo tratamento foi determinado para o PIS e a COFINS pela MP nº 1.858-6, de 29/06/2001, atual MP nº 2.158-35, de 24/08/2001, com efeitos a partir de 30/06/99. Em vez da isenção como regra geral passaram a ser excluídas da base de cálculo das duas contribuições valores específicos, discriminados no art. 15 da MP nº 2.158-35/2001.

Assim, considerando que 3º trimestre de 1998 a isenção era a regra geral, reputo correto o procedimento da fiscalização, no que excluiu da base de cálculo do benefício às aquisições feitas a cooperativas.

(...)

Relativamente à correção monetária do crédito presumido reconhecido à recorrente, ressalte-se que tal correção foi extinta por lei, conforme, inclusive foi apontado pela recorrente, e a taxa Selic, no âmbito tributário, é utilizada para cálculo de juros moratórios tanto dos créditos tributários pagos em atraso quanto dos indébitos a serem restituídos ao sujeito passivo, em espécie ou compensados com seus débitos. Contudo, tendo em vista o tratamento corrente de correção monetária em muitos acórdãos dos Conselhos de Contribuintes, assumirei aqui a expressão "correção monetária", ainda que a considere imprópria, para tratar da matéria litigada.

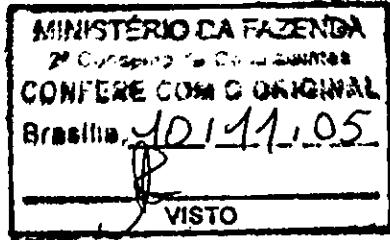
A negativa de aplicação da taxa Selic, nos resarcimentos de crédito do IPI, por parte dos julgadores administrativos tem sido fundamentada em duas linhas de argumentação: uma, com o entendimento de que seria indevida a correção monetária, por ausência de expressa previsão legal, e a outra considera cabível a correção monetária até 31 de dezembro de 1995, por

9



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.002612/00-06  
Recurso nº : 129.992  
Acórdão nº : 203-10.395



2º CC-MF  
Fl.

analogia com o disposto no art. 66, 3º, da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, não admitindo contudo a correção a partir de 1º de janeiro de 1996, com base na taxa Selic, por ter ela natureza de juros e alcançar patamares muito superiores à inflação efetivamente ocorrida.

Não comungo nenhum desses entendimentos, pois, sendo a correção monetária mero resgate do valor real da moeda, é perfeitamente cabível a analogia com o instituto da restituição para dispensar ao ressarcimento o mesmo tratamento, como o faz a segunda linha de argumentação acima referida, à qual não me alio porque, no meu entender, a extinção da correção monetária a partir de 1º de janeiro de 1996 não afasta, por si só, a possibilidade de incidência taxa Selic os ressarcimentos. Entendo que, se sobre os indébitos tributários incidem juros moratórios, também nos ressarcimentos, analogamente à correção monetária, esses juros são cabíveis.

Registre-se, entretanto, que os indébitos e os ressarcimentos se diferenciam no aspecto temporal da incidência da mora, visto que o indébito caracteriza-se como tal desde o seu pagamento, podendo ser devolvido desde então. Já os créditos de IPI devem antes ser compensados com débitos desse imposto na escrita fiscal e somente se tornam passíveis de ressarcimento em espécie quando não houver possibilidade de se proceder a essa compensação, cabendo então a formalização do pedido de ressarcimento pelo contribuinte que fará as provas necessárias ao Fisco.

Destarte, pode-se afirmar que a obrigação de ressarcir em espécie nasce para o Fisco apenas a partir desse pedido, portanto, somente a partir da data da protocolização, pode-se falar em ocorrência de demora do Fisco em ressarcir o contribuinte, havendo, pois, a possibilidade de fluência de juros moratórios.

Ademais, o simples fato de a taxa de juros eleita por lei para a administração tributária ser compensada pela demora no pagamento dos seus créditos e compensar o contribuinte pela demora na devolução do indevido alcançar patamares superiores ao da inflação não pode servir à negativa de compensar o contribuinte pela demora do Fisco no ressarcimento.

Por todo o exposto, voto pelo provimento parcial do recurso, para reconhecer a incidência de juros moratórios sobre o crédito presumido, a partir da data da protocolização do pedido de ressarcimento e para manter a exclusão, da base de cálculo desse crédito, dos valores das aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem de pessoas físicas.

Sala de Sessões, 12 de setembro de 2005.

SILVIA DE BRITO OLIVEIRA