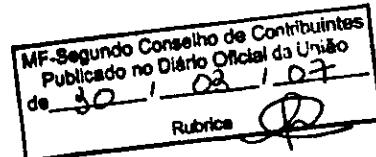




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.004664/99-67
Recurso nº : 129.476
Acórdão nº : 203-11.334



2º CC-MF
Fl.

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

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 21/03/07
<i>após o vencimento</i>
VISTO

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO.
AQUISIÇÕES PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.

É incabível a inclusão dos valores de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem no valor das aquisições para apuração da base de cálculo do crédito presumido do IPI.

ATUALIZAÇÃO DO CRÉDITO. Embora o ressarcimento de créditos tributários não tenha a mesma natureza da restituição de indébitos, mas deve receber o mesmo tratamento com relação a sua atualização, sendo esta, a contar a partir da data do protocolo do pedido.

Recurso provido em parte.

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

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) por maioria de votos, em negar provimento quanto às aquisições de pessoas físicas e cooperativas. Vencidos os Conselheiros Valdemar Ludvig (Relator), Cesar Piantavigna e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. Designada a Conselheira Sílvia de Brito Oliveira para redigir o voto vencedor; e II) por maioria de votos, em dar provimento quanto à incidência da taxa Selic, admitindo-a a partir da data de protocolização do respectivo pedido de ressarcimento. Vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Odassi Guerzoni Filho e Antonio Bezerra Neto.

Sala das Sessões, em 20 de setembro de 2006.

Antonio Bezerra Neto

Presidente

Sílvia de Brito Oliveira

Relatora Designada

Participou, ainda, do presente julgamento o Conselheiro Eric Moraes de Castro e Silva.
Eaal/inp



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10120.004664/99-67
Recurso nº : 129.476
Acórdão nº : 203-11.334

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

RELATÓRIO

A empresa acima identificada, apresenta pedido de ressarcimento/compensação do crédito presumido de IPI no valor de R\$ 1.447.326,09, referente ao 2º trimestre de 1997.

A Delegacia da Receita Federal em Goiânia, deferiu parcialmente o pedido autorizando o crédito de R\$ 178.179,30.

Em sua Manifestação de Inconformidade contesta a exclusão da base de cálculo do benefício das aquisições de insumos realizadas de pessoas físicas e cooperativas, uma vez que este entendimento não encontra respaldo na Lei nº 9.363/96.

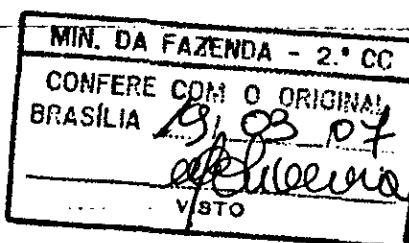
Trás em seu apoio decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho de Contribuintes.

Requer ainda a atualização monetária do crédito pleiteado.

A DRJ/Juiz de Fora indeferiu o pedido em face da inequívoca demonstração da inadequação do pedido à legislação que autoriza o ressarcimento do crédito presumido do IPI.

Cientificada da decisão supra a interessada apresenta Recurso Voluntário dirigido a este Colegiado, reiterando suas razões já apresentadas nas fases anteriores.

É o relatório.





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.004664/99-67
Recurso nº : 129.476
Acórdão nº : 203-11.334

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA ... 13/03/04
<i>aplicação</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

**VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR VALDEMAR LUDVIG
VENCIDO QUANTO ÀS AQUISIÇÕES DE PESSOA FÍSICA**

O Recurso é tempestivo e preenche todos os demais requisitos exigidos para sua admissibilidade, estando, portanto, apto a ser conhecido.

A base legal, do crédito presumido do IPI está assim definida nos artigos 1º e 2º da Lei nº 9.363/96, *verbis*:

"Art. 1º A empresa produtora 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 07/70; 08/70 e 70/91, 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 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."

O entendimento já consolidado do Superior Tribunal de Justiça se contrapõe à interpretação da administração tributária, sobre a matéria como podemos observar pelo seguinte julgado:

"TRIBUTÁRIO – CRÉDITO PRESSUMIDO DO IPI – AQUISIÇÕES DE MATÉRIAS-PRIMAS E INSUMOS DE PESSOA FÍSICA – LEI Nº 9.363/96 E IN/SRF 23/97 – LEGALIDADE.

A IN/SRF 23/97 extrapolou a regra prevista no art. 1º da Lei nº 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.

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 nº 9.363/96 não faz restrições às aquisições de produtos rurais;*
- c) a base de cálculo do resarcimento é o valor total das aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo (art. 2º), sem condicionantes.*

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 984/95 e nem na Lei nº 9.363/96.

Recurso Especial improvido."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10120.004664/99-67

Recurso nº : 129.476

Acórdão nº : 203-11.334

Este entendimento está também sendo adotado na Câmara Superior de Recurso Fiscais deste Conselho de Contribuintes como pode ser constatado pelas decisões trazidas nas peças recursais pela recorrente.

Com relação a atualização do crédito presumido, também me alio à corrente que entende que embora o ressarcimento de imposto não seja propriamente uma restituição de imposto pago indevidamente ou maior que o devido, neste aspecto deve merecer o mesmo tratamento, com data de início da atualização sendo a data do protocolo do pedido de ressarcimento.

Face ao acima exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 20 de setembro de 2006.

VALDEMAR LUDVIG

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA <i>B1 03/07</i>
<i>efetivado</i>
VISTO



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.004664/99-67
Recurso nº : 129.476
Acórdão nº : 203-11.334

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA / 3 / 03 / 07
VISTO

2º CC-MF
FI.

**VOTO DA CONSELHEIRA SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA
DESIGNADA QUANTO ÀS AQUISIÇÕES DE PESSOA FÍSICA**

Relativamente à composição da base de cálculo do crédito presumido do IPI, dirijo-me ao Ilustre Relator quanto às aquisições de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem de pessoas físicas ou de cooperativas.

Na apreciação da matéria, 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 desonrar 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 das 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.

(...)

Ar. 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 exclusivamente à recuperação de contribuições específicas pagas ao longo da cadeia produtiva.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.004664/99-67
Recurso nº : 129.476
Acórdão nº : 203-11.334

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 19/03/07
VISTO

2º CC-MF
Fl.

do produto exportado e certo é que tais contribuições não repercutiram, do ponto de vista jurídico, em operações realizadas com pessoas físicas.

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.*

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:*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.004664/99-67
Recurso nº : 129.476
Acórdão nº : 203-11.334

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 13/03/97
VISTO

2º CC-MF
FI.

'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.

(...)

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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.004664/99-67
Recurso nº : 129.476
Acórdão nº : 203-11.334

MEMORIA FAZENDA - 2.º CC

CONFERE COM O ORIGINAL	BRASÍLIA	19.10.03 / 07
aplicável		VOTO

2º CC-MF
Fl.

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 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.

(...)

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 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.



Processo nº : 10120.004664/99-67
Recurso nº : 129.476
Acórdão nº : 203-11.334

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 13/03/07
<i>afelipe</i>
MESTO

2º CC-MF
FI.

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."¹

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 juridizada, 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."²

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 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, e o contribuinte de jure. Nas demais situações, mesmo que haja incidência ou repercussão,

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

² 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 : 10120.004664/99-67
Recurso nº : 129.476
Acórdão nº : 203-11.334

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 13/03/07
Sílvia Oliveira
VISTO

2º CC-MF
FI.

econômica do tributo, com a presença de contribuinte de fato, descebe 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 ressarcimento 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, repúdio correto o procedimento da fiscalização, no que excluiu da base de cálculo do benefício às aquisições feitas a cooperativas.

(...)

Pelas razões expostas, divirjo do Ilustre Conselheiro Relator e voto pelo parcial provimento do recurso para manter a exclusão do valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas e de cooperativas que não sofram a incidência dessas contribuições da base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Sala das Sessões, em 20 de setembro de 2006.

SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA