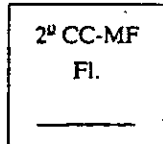
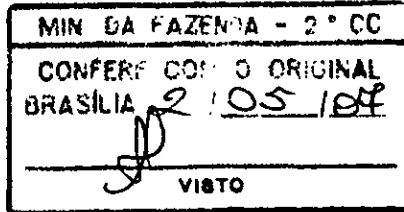


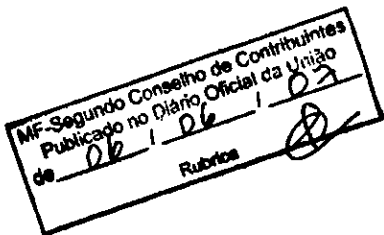


Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10930.004457/2002-16
Recurso nº : 132.956
Acórdão nº : 203-10.946

Recorrente : COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL
Recorrida : DRJ em Santa Maria - RS



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

É incabível a inclusão dos valores de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem feita de pessoa física ou pessoa jurídica isenta do PIS e da Cofins na apuração da base de cálculo do crédito presumido do IPI. TAXA SELIC - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - O art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95, dispõe que a partir de 01.01.96, a referida Taxa incidirá sobre o ressarcimento.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) pelo voto de qualidade, em negar provimento quanto às aquisições de Pessoas Físicas e Cooperativas. Vencidos os Conselheiros Eric Morais de Castro e Silva (Relator), Cesar Piantavigna, Antonio Ricardo Accioly Campos (Suplente) e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda; II) por maioria de votos, em dar provimento 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, Mônica Monteiro Garcia de Los Rios (Suplente) e Antonio Bezerra Neto. Designada a Conselheira Sílvia de Brito Oliveira para redigir voto vencedor

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2006.

Antonio Bezerra Neto
Presidente

Sílvia de Brito Oliveira
Relatora-Designada

Participou, ainda, do presente julgamento o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Valdemar Ludvig e Odassi Guerzoni Filho.
Eaal/inp





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

| |
|-------------------------|
| MIN. DA FAZENDA - 2ª CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL |
| BRASÍLIA 21/03/04 |
| VISTO |

| |
|----------|
| 2ª CC-MF |
| Fl. |

Processo nº : 10930.004457/2002-16
Recurso nº : 132.956
Acórdão nº : 203-10.946

Recorrente : COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto ante a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Santa Maria/RS, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade contra o indeferimento de Pedido de Ressarcimento de crédito de IPI.

O Colegiado de Primeiro Grau decidiu pela improcedência da manifestação de inconformidade, consoante ressaltado, fundamentando, primeiramente que a autoridade administrativa não é competente para julgar ilegalidade ou inconstitucionalidade da Instrução Normativa SRF nº 2397.

No tocante ao pleito de ressarcimento relativo à glosa de aquisição de matérias-primas oriundas de produtores rurais e de sociedades cooperativas, a DRJ/Santa Maria/RS afirma que a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 420/2004, veda expressamente a inclusão de insumos adquiridos de pessoas físicas, não contribuintes.

Aduz ainda que a Lei nº 9.363, de 1996, a qual dispõe sobre a instituição de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS, estabelece que os insumos sejam efetivamente tributados pelo PIS e COFINS na aquisição pelo produtor exportador.

Por fim, acredita que resta prejudicado o pedido de atualização monetária sobre o valor do ressarcimento complementar eis que restam improcedentes as razões proferidas na manifestação de inconformidade.

Inconformada com a decisão retromencionada, a contribuinte interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário, alegando, em suma, que os produtores rurais (pessoas físicas) são contribuintes do PIS e COFINS, pois, tanto a Lei nº 9.715/98, que dispõe sobre o PIS das pessoas jurídicas não financeiras, quanto à Lei Complementar nº 70/91, que institui a Cofins, prevêm expressamente que as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, são contribuintes do PIS e Cofins.

Ademais afirma que as cooperativas são isentas do pagamento do PIS e Cofins, mas o benefício deixa de existir quando as operações praticadas não envolvem atos cooperados, ou seja, quando as cooperativas comercializam seus produtos com terceiros não associados.

Por fim, quanto à atualização do Pedido de Ressarcimento, pleiteia a aplicação da Taxa Selic, nos termos do artigo 39, § 4º da Lei nº 9.250/95.

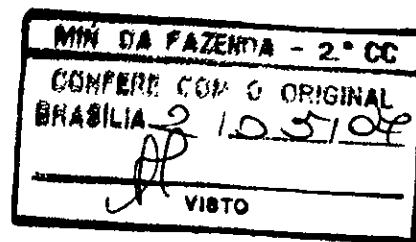
É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10930.004457/2002-16
Recurso nº : 132.956
Acórdão nº : 203-10.946



**VOTO DO CONSELHEIRO-RELATO ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA
VENCIDO QUANTO ÀS AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS**

O Recurso preenche condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Inicialmente, verifico as Instruções Normativas nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363, de 13.12.96, ao estabelecerem que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas à COFINS e às Contribuições ao PIS/PASEP (IN nº 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN nº 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, visto que as Instruções Normativas são normas complementares das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam.

Ademais, sobre esta matéria o Segundo Conselho de Contribuintes, e a Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em diversos julgados, vêm decidindo, por maioria, em favor do contribuinte, como faz prova a ementa seguinte:

"IPI - CRÉDITO PRESUMIDO NA EXPORTAÇÃO - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - A legislação de regência não exclui da base de cálculo do crédito presumido, aquisições de insumos produzidos por pessoas físicas e cooperativas. A Instrução Normativa como norma complementar da lei, não é dotada de suporte legal para modificar o texto legal. Recurso provido."
(Conselho de Contribuintes, Recurso 202-109886, rel. Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva, Segunda Turma, julgado 16/09/2002)

No tocante ao pedido da aplicação da Taxa Selic para atualização do crédito do IPI, acredito esta deve incidir sobre a restituição, nos termos do art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95, a partir de 01.01.96, sendo o ressarcimento uma espécie do gênero restituição, além do que, tendo o Decreto nº 2.138/97 tratado restituição o ressarcimento da mesma maneira, a referida Taxa incidirá, também, sobre o ressarcimento.

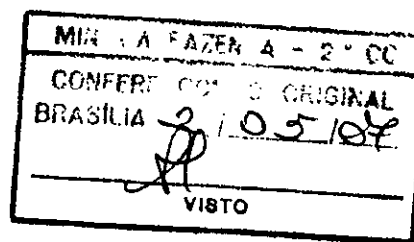
Diante do exposto, **dou provimento ao Recurso Voluntário** interposto, para acolher o pedido de ressarcimento do IPI remanescente no valor de R\$ 218.266,48 (duzentos e dezoito mil duzentos e sessenta e seis reais e quarenta e oito centavos), devidamente atualizado pela Taxa Selic.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2006.


ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10930.004457/2002-16
Recurso nº : 132.956
Acórdão nº : 203-10.946

VOTO DA CONSELHEIRA SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA
DESIGNADA QUANTO ÀS AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS

Relativamente à composição da base de cálculo do crédito presumido do IPI, dirijo do 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 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 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.

(...)

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.

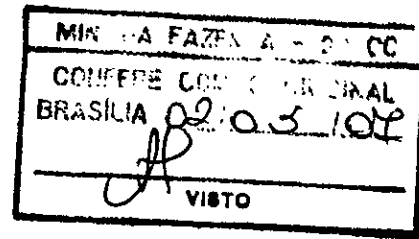
(...)

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10930.004457/2002-16
Recurso nº : 132.956
Acórdão nº : 203-10.946

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 ressarcidas 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.

(...)

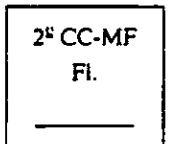
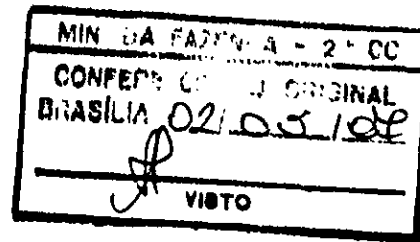
23. Assim, a condição legalmente disposta para que o produtor/exportador possa adicionar o valor do insumo à base de cálculo do crédito presumido, é a exigência de tributos ao fornecedor do insumo. Sem que tal condição seja cumprida, é inadmissível, ao contribuinte, benefício do crédito presumido.

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:

'Art. 5º A eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no art. 1º, bem assim a compensação mediante



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10930.004457/2002-16
Recurso nº : 132.956
Acórdão nº : 203-10.946

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 ressarcimento 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 ressarcidos. 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 ressarcimento 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.

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

| |
|------------------------|
| MIN DA FAZENDA - 2° CC |
| CONFEPE COM O ORIGINAL |
| BRASILIA 02/05/04 |
| |
| VISTO |

| |
|----------|
| 2° CC-MF |
| Fl. |
| _____ |

Processo nº : 10930.004457/2002-16
Recurso nº : 132.956
Acórdão nº : 203-10.946

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 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.

(...)

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 ($2 \times 2,65\% + 2,65\% \times 2,65 = 5,37\%$).

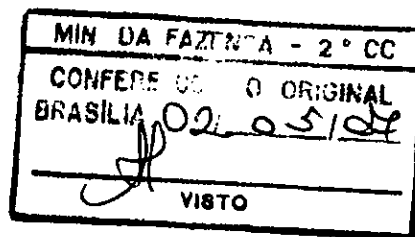
Como deixa claro o art. 1º da Lei nº 9.363/96, acima transcrito, o benefício foi instituído como ressarcimento do PIS e COFINS incidentes nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Somente nas situações em que há incidência das duas contribuições sobre as aquisições 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.

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10930.004457/2002-16
Recurso nº : 132.956
Acórdão nº : 203-10.946

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 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."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, 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.

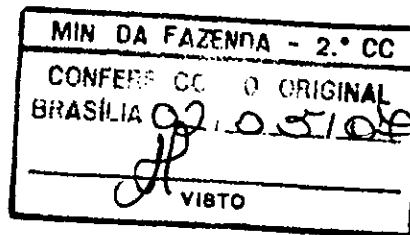
¹ Apud Roberto Wagner Lima Nogueira, in *Fundamentos do dever de tributar*, Belo Horizonte, Del Rey, 2003, p. 1.

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 : 10930.004457/2002-16
Recurso nº : 132.956
Acórdão nº : 203-10.946

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, reputo 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 ou de pessoas jurídicas que não sofram a incidência dessas contribuições da base de cálculo do crédito presumido do IPI.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2006.


SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA