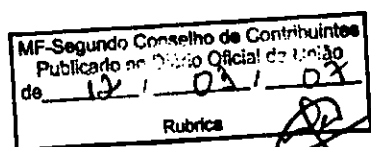




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 11080.005375/2001-29
Recurso nº : 130.126
Acórdão nº : 203-10.445

Recorrente : BIANCHINI S/A INDÚSTRIA COMÉRCIO E AGRICULTURA
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

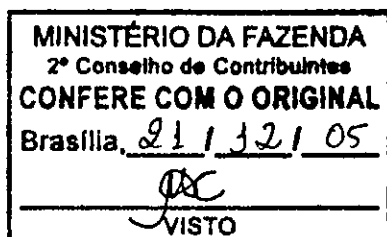
IPI. BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DE VALORES CORRESPONDENTES A MATERIAIS QUE NÃO SE ENCAIXAM NA DEFINIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA E PRODUTO INTERMEDIÁRIO. A energia elétrica, o carvão e o "fuel-oil" (óleo combustível) somente podem ser reputados matéria-prima ou produto intermediário caso sejam aplicados diretamente na industrialização de determinado produto.

AQUISIÇÕES DE MATÉRIAS-PRIMAS DE COOPERATIVAS. POSSIBILIDADE. A revogação, pelo artigo 93, II, "a", da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, da isenção das cooperativas à Cofins, então prevista no artigo 6º da Lei Complementar nº 70/91, implicou na exigência da citada exação das referidas associações. Consequentemente, as vendas realizadas pelas mesmas, por se sujeitarem ao encargo fiscal aludido, devem ser consideradas na apuração do crédito presumido de IPI. Isto porque, o industrial e exportador, ao promover aquisição de matérias-primas de cooperativas, realiza compra frente a entidade submetida à carga da exação cujo retorno é propiciado exatamente pelo referido incentivo.

—AQUISIÇÕES A NÃO CONTRIBUINTES DO PIS E COFINS. PESSOAS FÍSICAS. Matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de pessoas físicas, que não contribuintes de PIS e COFINS, não dão direito ao crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363/96 como ressarcimento dessas duas Contribuições, devendo seus valores ser excluídos da base de cálculo do incentivo.

SELIC. A selic deve ser adotada como índice de atualização de valor objeto de ressarcimento, e ser computada da data da protocolização do pedido até o dia da efetiva satisfação da pretensão do contribuinte, manifestada no respectivo processo administrativo. Precedentes da CSRF.

Recurso provido em parte.



Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
BIANCHINI S/A INDÚSTRIA COMÉRCIO E AGRICULTURA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: D) quanto à energia elétrica, carvão e óleo combustível, por maioria de votos,



Processo nº : 11080.005375/2001-29

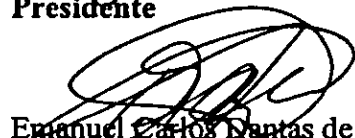
Recurso nº : 130.126

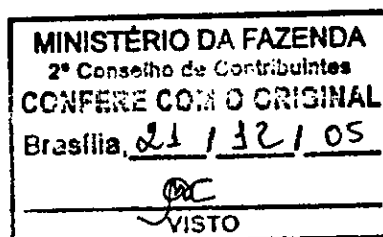
Acórdão nº : 203-10.445

em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva; II) quanto às aquisições de pessoas físicas, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Cesar Piantavigna (Relator), Maria Teresa Martínez López, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor; III) em relação às aquisições de cooperativas, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis e Antonio Bezerra Neto votaram pelas conclusões em face de a isenção não mais ser regra geral para o ano de 2000; e IV) quanto à atualização monetária (Selic), por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, 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 19 de outubro de 2005.


Antonio Bezerra Neto
Presidente


Emanuel Carlos Dantas de Assis
Relator-Designado



Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto e Sílvia de Brito Oliveira.

Eaal/mdc



Processo nº : 11080.005375/2001-29
Recurso nº : 130.126
Acórdão nº : 203-10.445

Recorrente : BIANCHINI S/A INDÚSTRIA COMÉRCIO E AGRICULTURA

RELATÓRIO

Pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI (fl. 01), apresentado em 07/06/2001, solicitava o pagamento da importância de R\$ 5.063.486,75, correspondente ao ano de 2000.

"Informação Fiscal" (fls. 265/272) posiciona-se a favor do ressarcimento da importância de R\$ 884.093,00 (fl. 272), descartando da apuração do incentivo aquisições de "feijão soja" feitas perante pessoas físicas, e parte das realizadas diante de cooperativas, compras de carvão mineral e "fuel-oil" e energia elétrica, como também de solventes.

Despacho Decisório (fl. 273) acolhe o ressarcimento do valor mencionado na informação fiscal.

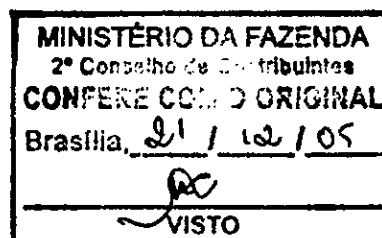
Manifestação de Inconformidade (fls. 274/289) na qual a empresa sustentou, basicamente, a ilegalidade da glosa dos valores de parte das aquisições de feijão soja de cooperativas, e das compras de tal insumo realizada frente a pessoas físicas, bem como das compras de carvão mineral, "fuel-oil" e energia elétrica implementadas pela empresa, pois a recusa de integrar os respectivos montantes na apuração do crédito presumido de IPI violaria os artigos 1º e 2º da Lei nº 9.363/96, além de revelar-se atentatória ao primado da isonomia. Os referidos elementos configuram exemplares de insumos, razão pela qual seus valores não poderiam ser descartados da apuração do crédito presumido de IPI. Finalmente, a empresa postulou o cômputo de correção monetária, representada pela selic, no crédito decorrente do incentivo em comento.

Às fls. 294/297 a empresa anexou laudo técnico descrevendo o processo produtivo de que se ocupa nas suas atividades.

Decisão (fls. 302/310) da instância de piso manteve o indeferimento da pretensão da Recorrente.

Recurso Voluntário (fls. 315/332) reprisou os argumentos deduzidos em manifestação de inconformidade apresentada nesses autos.

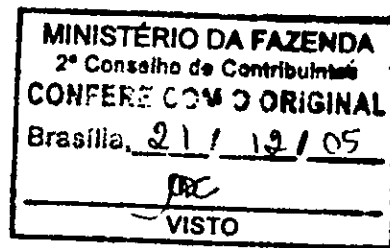
É o relatório, no essencial. *PA*





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.005375/2001-29
Recurso nº : 130.126
Acórdão nº : 203-10.445



2º CC-MF
Fl. _____

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR CESAR PIAANTAVIGNA
VENCIDO QUANTO AOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS

Ab initio é necessário atinar-se que o ressarcimento buscado está relacionado ao ano de 2000, conforme verifica-se à fl. 01.

A abertura da análise do tema deve ser feita pela ótica da Lei nº 9.363/96, cujo artigo 2º prescreve:

"Artigo 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."

Como visto, a apuração do crédito presumido de IPI está associada à quantificação dos créditos gerados pelas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem.

Nesse intróito do exame da questão já é possível asseverar que toda aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem (*rectius*: valor do material comprado) deve integrar a apuração do crédito presumido de IPI, pois a legislação não estabeleceu restrição ou discriminação quanto à compra.

Dessa forma, não é possível limitar ou selecionar as aquisições (valores) de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens que seriam passíveis de integrar o levantamento do crédito presumido de IPI, porquanto tal posicionamento configuraria postura *contra legem*.

Esse entendimento já está consagrado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme extrai-se dos seguintes acórdãos:

**"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI).
RESSARCIMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO PIS/COFINS. RECEITA DE
EXPORTAÇÃO. RECONHECIMENTO.**

A receita, inclusive de exportação, deve ser reconhecida quando da tradição do bem exportado, que se dá apenas quando da entrega do bem pelo vendedor exportador ao comprador estrangeiro, conforme a modalidade de exportação contratada, e não quando da celebração de dito contrato e da emissão da correspondente nota fiscal.

AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.

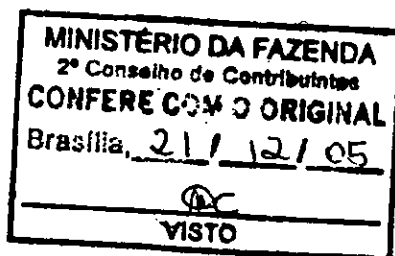
Incluem-se na base de cálculo do crédito presumido as aquisições feitas de não contribuintes das contribuições para o PIS e da COFINS. Recurso a que se nega provimento." (Acórdão CSRF/02-01.250. 2ª Turma. Relator Cons. Henrique Pinheiro Torres. Recurso 201-110146. Processo 10945.008246/97-56. Sessão: 27/01/2003)

Forçoso acolher-se, portanto, a pretensão do contribuinte no sentido de que aquisições de matérias-primas adquiridas, frente a cooperativas e pessoas físicas sejam integralmente consideradas na apuração do crédito presumido de IPI.

9



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 11080.005375/2001-29
Recurso nº : 130.126
Acórdão nº : 203-10.445

Válido dizer que a revogação da isenção das cooperativas à Cofins, operada por conta do artigo 93, II, "a", da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, enfatiza o agasalho da pretensão da Recorrente. Com efeito, as cooperativas passaram a ter os resultados de suas negociações gravados pela citada contribuição, de modo que as aquisições de matérias-primas por elas produzidas, com vistas à confecção de produtos destinados à exportação, inevitavelmente reforça a necessidade de recuperação do respectivo encargo por meio do crédito presumido de IPI, dado a finalidade expressa deste benefício em tal sentido (artigo 1º da Lei 9.363/96).

Já no que tange aos valores condizentes à energia elétrica, ao carvão e ao "fuel-oil" a irresignação da Recorrente desmerece agasalho.

A legislação do IPI fornece subsídios para a definição de matéria-prima e produto intermediário, devendo ser aproveitada subsidiariamente no particular por conta do parágrafo único, do artigo 3º, da Lei nº 9.363/96:

"Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto sobre a Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem." (grifos da transcrição)

Verifica-se que o artigo 147, I, do Decreto nº 2.637/98 (Regulamento do IPI aplicável à situação sob enfoque), preenchendo o desiderato previsto no parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363/96, destacou característica inerente às matérias-primas e produtos intermediários, notadamente traduzirem artigos adquiridos para aplicação na industrialização/processo industrialização de determinado produto:

"Artigo 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;"

Embora lógica e óbvia, a característica restou positivada em previsão regulamentar.

Aprofundando-se nesta característica intrínseca às matérias-primas e produtos intermediários a previsão regulamentar estabelece que dentre os mesmos se devem considerar os que, embora não venham a se apresentar na estrutura do produto resultante do processo industrial, sejam consumidos em sua fabricação.

Dessume-se que a previsão regulamentar está assentada na idéia da composição do produto e, para tanto, que a integridade do artigo resultante do processo industrial é alcançada: (i) com a descaracterização e/ou perda de determinados elementos aplicados na sua fabricação, (ii) pela formação de novas substâncias que não as inicialmente empregadas na industrialização, ou (iii) por meio da mistura destas com a preservação das suas respectivas qualidades quando já dispostas no item fabricado.

99



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.005375/2001-29
Recurso nº : 130.126
Acórdão nº : 203-10.445



2º CC-MF
Fl.

As duas primeiras hipóteses é que, do meu ponto-de-vista, constam encampadas na observação contida na regra regulamentar em voga, exatamente no trecho em que menciona que *“incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização...”* Impossível, portanto, falar-se em produto intermediário, senão referindo-se ao elemento ou substância aplicada ao processo produtivo para fabricação de determinado artigo, ainda que neste reste descaracterizada ou veja-se adicionada a outro componente para proporcionar a feitura de um terceiro item, ou do próprio produto visado na industrialização.

A análise dos termos da previsão regulamentar escora a premissa exposta.

A péssima redação do dispositivo - deve-se admitir - dá ensejo a dúvidas, sobretudo pela vagueza que o termo “industrialização” e a locução “processo industrial” assumem em sua arrumação vernacular, obscurecendo, sobremodo, o sentido da regra.

Em que consistiria industrialização e processo industrial, senão no conjunto de providências voltadas à produção de determinado bem? Inviável escapar-se da significação básica dos termos aludidos! Para o léxico comum indústria representa *“o conjunto das operações que concorrem para a produção da riqueza”*¹.

Pinçando-se, de sua vez, o parágrafo único do artigo 46 do CTN, verifica-se que *“considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”*, estando bem evidenciado no preceito que a industrialização consiste na operação que promove a modificação da natureza ou da finalidade de determinada matéria, ou implique no aperfeiçoamento desta para o consumo.

O parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 4.502/64 orienta-se no mesmo sentido, dispondo que *“considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto...”*

O artigo 4º do Decreto nº 2.637/98 (RIPI), estabeleceu que *“caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para o consumo...”*

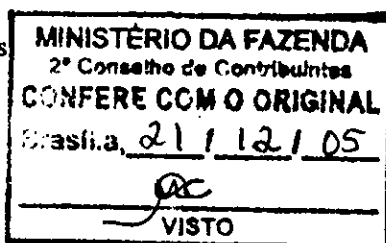
O exame de tais prescrições orienta a exegese do artigo 147, I, do RIPI/98, dele sendo certo extrair-se a concatenação das noções de industrialização e de processo de industrialização com a constituição de certo produto, isto é, da *produção da riqueza* mediante o emprego de substâncias e/ou elementos. Matéria-prima e produto intermediário, portanto, somente compreenderiam as substâncias e elementos utilizados para confeccionar determinado produto, ainda que as substâncias e elementos percam-se na composição do artigo, ou dêem ensejo a novas matérias integrantes da estrutura do objeto fabricado.

¹Caldas Aulete. Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa. 2ª ed. Delta. Rio de Janeiro. Vol. III. verbete *indústria*.

O termo se alinha ao significado emprestado pelo léxico jurídico, para o qual se trata da *“organização que tem por objetivo a produção, pela transformação da matéria-prima, seja em grande escala (indústria fabril), ou mesmo em pequena (artesanal). (Vocabulário jurídico. De Plácido e Silva. 18ª ed. Forense. Rio de Janeiro. 2001. verbete: indústria.*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 11080.005375/2001-29
Recurso nº : 130.126
Acórdão nº : 203-10.445

O "contato físico" da matéria-prima ou do produto intermediário com o item resultante do processo industrial/industrialização, cogitado no Parecer Normativo CST nº 65/79, deve assim ser entendido, ou seja, como a aplicação da substância ou componente na formação do artigo objeto da fabricação.

Dentro do traçado feito pelas colocações anteriormente formuladas é inevitável dizer que tudo quanto não seja aplicado diretamente na formação do produto, embora se trate de substância e/ou elemento consumido em atividade auxiliar, ainda que indispensável, da industrialização do bem, não se compreende dentro da órbita dos conceitos de matéria-prima e produtos intermediários.

Assim, energia elétrica, carvão e "fuel-oil" não podem ser admitidos dentro da definição de produto intermediário, tampouco de matéria-prima, porquanto servem para possibilitar e preparar a industrialização dos produtos fabricados pela Recorrente.

O entendimento esposado afina-se à orientação dos julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

"(...)".

II. DESPESAS HAVIDAS COM ENERGIA ELÉTRICA, LENHA E COMBUSTÍVEIS.

Somente podem ser incluídas na base de cálculo do crédito presumido as aquisições de matéria-prima de produto intermediário ou de material de embalagem. A energia elétrica utilizada como força motriz ou iluminação; a lenha e os combustíveis usados na geração de vapor, não se classificam como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, pois não se integram ao produto final, nem são consumidos, no processo de fabricação, em decorrência de ação direta nele exercida. Recurso especial provido." (Acórdão CSRF/02-01.294. Recurso 201-117102. Processo 10183.003342/97-12. 2ª Turma. Relator Cons. Henrique Pinheiro Torres. Sessão: 12/05/2003)"

Por último, deve ser registrado ser de todo injusto que o contribuinte amargue perda patrimonial em decorrência da demora na análise dos pleitos que formula frente à Administração fazendária, notadamente a corrosão inflacionária do crédito cujo reconhecimento é postulado.

Neste espírito, e diante da previsão legal de reajuste dos créditos restituíveis (§ 4º, do artigo 39, da Lei nº 9.250/95), a Câmara Superior de Recursos Fiscais vem se posicionando a favor da contagem da selic no período que medear entre o dia da protocolização de pleito endereçado à Administração fazendária e a data da efetiva satisfação (em caso de agasalho do pedido deduzido) da pretensão do contribuinte:

"(...)".

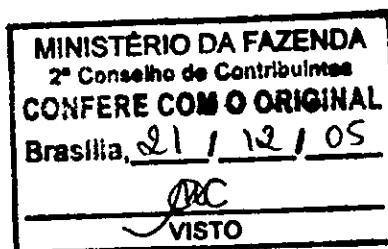
TAXA SELIC – NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

Incidindo a taxa selic sobre a restituição, nos termos do art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95, a partir de 01.01.96, sendo o ressarcimento uma espécie do gênero restituição, conforme entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão CSRF/02-0.708, de 04.08.98, além do que, tendo o Decreto nº 2.138/97 tratado restituição ou ressarcimento da mesma maneira, a referida taxa incidirá, também, sobre o ressarcimento." (Acórdão CSRF/02-01.319. 2ª Turma. Relator Cons. Henrique Pinheiro Torres. Processo 10945.008245/97-93. Recurso 201-110145. Sessão: 12/05/2003)"



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.005375/2001-29
Recurso nº : 130.126
Acórdão nº : 203-10.445



2º CC-MF
Fl.

Dou, assim, parcial provimento à pretensão deduzida no recurso voluntário, exclusivamente para que o Fisco considere integralmente os valores correspondentes às aquisições de matérias-primas realizadas frente a pessoas físicas e cooperativas na apuração do crédito presumido de IPI atribuível à Recorrente, computando-se a selic à importância levantada a título do referido incentivo a partir do dia 07/06/2001 (fl. 01) até o dia da colocação em prática da decisão adotada neste processo.

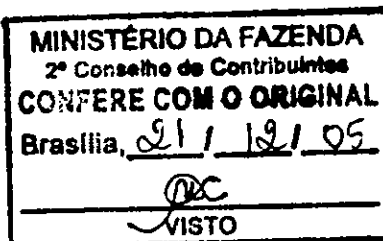
Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2005.


CESAR PIANTAVIGNA



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.005375/2001-29
Recurso nº : 130.126
Acórdão nº : 203-10.445



2º CC-MF
Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS
DESIGNADO QUANTO AOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS

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

O crédito presumido do IPI como ressarcimento do IPI 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, que determina:

“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.”

(...)

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.

§ 1º. O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo. (negritos acrescentados).

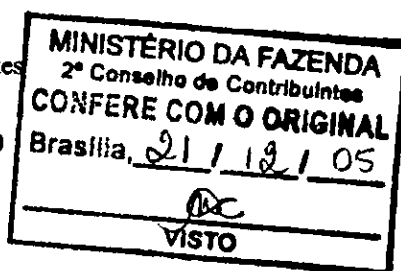
Nos termos do art. 2º da Lei nº 9.363/96, a base de cálculo do crédito presumido é igual ao valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, conceituados segundo a legislação do IPI, multiplicado pelo percentual correspondente à relação entre a receita 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 o 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”.

Referida IN não inovou com relação à Lei nº 9.363/96. Apenas explicitou a melhor interpretação do texto da Lei, cujo *caput* 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 11080.005375/2001-29
Recurso nº : 130.126
Acórdão nº : 203-10.445

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 sobre o fato gerador econômico em concreto, juridicizando-o (tomando-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.”²

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 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.”*³

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

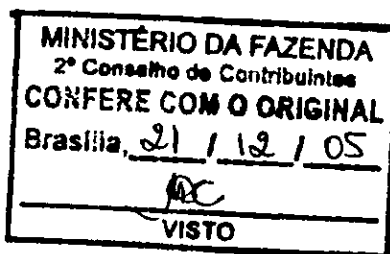
² Apud Roberto Wagner Lima Nogueira, in *Fundamentos do dever de tributar*, Belo Horizonte, Del Rey, 2003, p. 1.

³ 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 : 11080.005375/2001-29
Recurso nº : 130.126
Acórdão nº : 203-10.445



2º CC-MF
Fl. _____

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.

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, o crédito presumido não é devido.

A referendar a interpretação aqui adotada e os termos do art. 2º, § 2º, da IN SRF nº 23/97 - segundo o qual o crédito presumido será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS - cabe transcrever excertos do Parecer PGFN/CAT nº 3.092/2002, que informa:

"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.

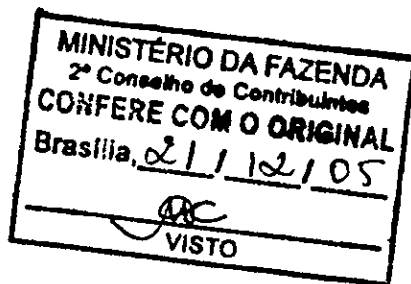
20. Para que seja possível atribuir um sentido lógico à expressão utilizada pelo legislador ('ressarcimento das contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições'), pode-se apenas concluir que a lei se referiu, exclusivamente, aos insumos adquiridos de fornecedores que pagaram o PIS/PASEP e a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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.005375/2001-29
Recurso nº : 130.126
Acórdão nº : 203-10.445



2ª CC-MF
Fl.

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 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:

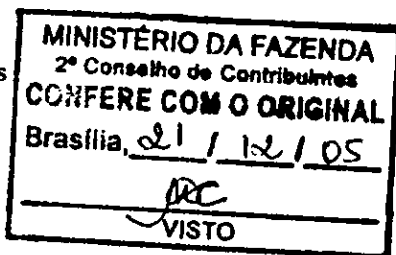
'Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 11080.005375/2001-29
Recurso nº : 130.126
Acórdão nº : 203-10.445

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

(...)

37. Da mesma forma, não procede o entendimento de que a alíquota de 5,37% sobre o valor dos insumos adquiridos significaria que o legislador teria previsto a oneração média dos insumos, considerando toda a cadeia produtiva, e que, ao prever essa oneração média, o legislador teria incluído, no cálculo do crédito presumido, os insumos adquiridos aos fornecedores que não pagaram o PIS/PASEP e a COFINS.

38. A alíquota de 5,37% foi determinada tomando por média da cadeia de produção nacional duas fases de comercialização anteriores ao fornecimento ao produtor/exportador, sem margem de agregação, exceto a das próprias contribuições, que à época somavam 2,65% em cada fase. Assim, considerando uma hipotética venda, da primeira para a segunda fase no valor de 100 unidades monetárias (u.m.) teríamos a seguinte incidência acumulada:

1) 100 u.m. x 1,0265 > 102,65 u.m.;

2) 102,65 u.m. x 1,0265 > 105,37 u.m.;

3) valor total das contribuições nas duas fases - (105,37 u.m. - 100 u.m.) > 5,37 u.m., o que, em percentual, dá os exatos 5,37% estabelecido na lei.

39. Lógico está que tal cálculo somente considerou operações entre contribuintes das ditas contribuições, não sendo possível se vislumbrar, dentro desse raciocínio lógico-matemático, a consideração de participação de não-contribuintes na cadeia de produção/comercialização.

40. Outro argumento apresentado é no sentido de que, no sistema anterior, o incentivo seria condicionado à prova de que o fornecedor pagou o tributo, o que não ocorreria com a Lei nº 9.363, de 1996. Assim, como essa disposição não consta da referida Lei, estaria demonstrado que o novo sistema não condicionou a concessão do crédito presumido ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor de insumo.

41. Ocorre que a alteração legislativa nada prova em favor dessa tese. Não é cabível dizer que, em vista da revogação de uma obrigação acessória (prova do pagamento de tributos pelo fornecedor), o incentivo não estaria condicionado ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor de insumos.

42. Da revogação do antigo sistema é possível inferir apenas que o beneficiário do crédito presumido não precisará mais provar que o fornecedor do insumo pagou as referidas contribuições. Mas isso não quer dizer que o crédito presumido surge mesmo quando o fornecedor não pagou tais tributos. Uma coisa em nada tem a ver com a outra.

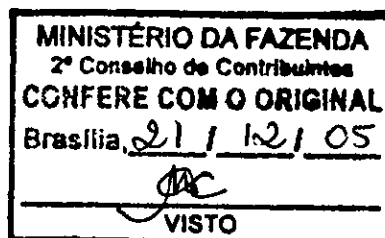
43. Inclusive, tal argumento cai diante do sistema de concessão e controle do crédito presumido fixado pela Lei nº 9.363, de 1996, fundamentado inteiramente na proposição de que o fornecedor do insumo seja contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS.

44. E a forma encontrada pelo legislador para conceder um crédito 'presumido' que reflita a média das 'incidências' do PIS/PASEP e da COFINS sobre os insumos que



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.005375/2001-29
Recurso nº : 130.126
Acórdão nº : 203-10.445



2º CC-MF
Fl.

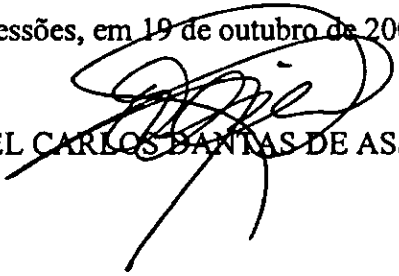
compõem o produto exportado, sem que o incentivo acarrete o enriquecimento sem causa do beneficiário foi, claramente, condicionar o aproveitamento do crédito ao pagamento das contribuições pelo fornecedor.

(...)

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 1991."

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2004.


EMANUEL CARLOS BANTAS DE ASSIS