



Processo nº : 13055.000016/2001-18
Recurso nº : 136.281
Acórdão nº : 203-11.811

Recorrente : INDÚSTRIA DE PELES PAMPA LTDA.
Recorrida : DRJ em Porto Alegre-RS

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO AQUISIÇÕES DE COOPERATIVAS. 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 art. 1º da Lei nº 9.363, de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96). A lei citada refere-se a "valor total" e não prevê qualquer exclusão. 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.

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. A industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos exportados pelo encomendante agrega-se ao seu custo de aquisição para efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e a COFINS previsto na Lei nº 9.363/96.

TAXA SELIC. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Incidindo a Taxa SELIC sobre a restituição, nos termos do art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/96, a partir de 01.01.96, sendo o ressarcimento uma espécie do gênero restituição, conforme entendimento da Câmara Superior de Recurso Fiscais no Acórdão CSRF/02-0.708, de 04.06.98, além do que, tendo o Decreto nº 2.138/97 tratado restituição e ressarcimento da mesma maneira, a referida Taxa incidirá, também, sobre o ressarcimento.

Recurso provido.

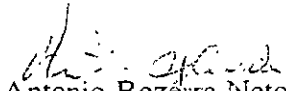
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
INDÚSTRIA DE PELES PAMPA LTDA.

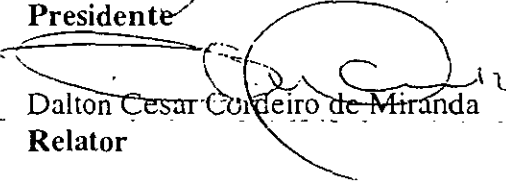


Processo nº : 13055.000016/2001-18
Recurso nº : 136.281
Acórdão nº : 203-11.811

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em dar **provimento ao recurso, nos seguintes termos: I) por maioria de votos, quanto à industrialização por encomenda.** Vencidos os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho e Antonio Bezerra Neto; **II) por unanimidade de votos, quanto às aquisições de cooperativas (4º Trim de 2000).** Os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Odassi Guerzoni Filho e Antonio Bezerra Neto votaram pelas conclusões; e **III) por maioria de votos, quanto à atualização monetária (Selic), admitindo-a a partir da data de protocolização do pedido de ressarcimento.** Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto, Odassi Guerzoni Filho e Emanuel Carlos Dantas de Assis. O Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis apresentará declaração de voto.

Sala das Sessões, em 27 de fevereiro de 2007.


Antonio Bezerra Neto
Presidente


Dalton Cesar Cordeiro de Miranda
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Sílvia de Brito Oliveira, Valdemar Ludvig, Eric Moraes de Castro e Silva e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Cesar Piantavigna.

Eaal/inp



Processo nº : 13055.000016/2001-18
Recurso nº : 136.281
Acórdão nº : 203-11.811

Recorrente : INDÚSTRIA DE PELES PAMPA LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário manejado por INDÚSTRIA DE PELES PAMPA LTDA., contra Acórdão da DRJ em Porto Alegre que manteve o deferimento parcial do pleito de ressarcimento formulado (crédito-presumido do IPI).

A interessada se insurge contra parte não deferida de seu pleito administrativo, alegando que (i) devem sim ser consideradas as aquisições de cooperativas; bem como (ii) os custos com a industrialização por encomenda (terceiros).

Por fim, entende deve ser o aludido pleito de ressarcimento ser abonado pela aplicação da taxa SELIC.

É o relatório.

cup



Processo nº : 13055.000016/2001-18
Recurso nº : 136.281
Acórdão nº : 203-11.811

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

Como relatado, foi deferido parcialmente o pedido de ressarcimento de créditos de IPI, conforme em parte formulado pela recorrente.

A insurgência da recorrente se dá contra a parte não deferida de seu pleito administrativo, sendo que, tanto em suas razões de impugnação, como em razões de apelo a este Segundo Conselho, a recorrente sustenta que (i) devem sim ser consideradas as aquisições de cooperativas; bem como (ii) os custos com a industrialização por encomenda (terceiros).

Outrossim, a matéria relativa à inclusão indevida do IPI na apuração das despesas operacionais e também nas devoluções de compras, encontram-se fora do presente litúgio.

Meu posicionamento e entendimento sobre a matéria já é por demais conhecida por meus pares, assim como por aqueles que militam neste Segundo Conselho de Contribuintes.

Com a devida vênia e em razão do esclarecimento feito acima, permito-me, como razões de decidir a matéria, a tão somente adotar ementa de acórdão de minha relatoria e de processo da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos, oportunidade em que apreciei todos os temas trazidos para nossa análise, vazado nos seguintes termos:

Número do Recurso: 201-117227

Turma: SEGUNDA TURMA

Número do Processo: 13854.000220/97-12

Tipo do Recurso: RECURSO DO PROCURADOR/RECURSO DE DIVERGÊNCIA

Matéria: RESSARCIMENTO DE IPI

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Interessado(a): CARGILL AGRÍCOLA S/A

Data da Sessão: 23/01/2006 15:30:00

Relator(a): Dalton Cesar Cordeiro de Miranda

Acórdão: CSRF/02-02.175

Decisão: NPM - NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA

Ementa: IPI – CRÉDITO PRESUMIDO – RESSARCIMENTO - AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS – 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 art. 1º da Lei nº 9.363, de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96). A lei citada refere-se a "valor total" e não prevê qualquer exclusão. 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



Processo nº : 13055.000016/2001-18
Recurso nº : 136.281
Acórdão nº : 203-11.811

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. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA – A industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos exportados pelo encomendante agrega-se ao seu custo de aquisição para efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e a COFINS previsto na Lei nº 9.363/96. 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 Recurso Fiscais no Acórdão CSRF/02-0.708, de 04.06.98, 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.

Recurso negado.”

Adoto as razões de decidir do acórdão acima mencionado, cujas termos de argumentação e fundamentação estivessem aqui transcritos em sua integralidade.

Neste sentido, somado a tudo mais que consta dos autos, voto pelo provimento do apelo voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões, em 27 de fevereiro de 2007.


DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA



Processo nº : 13055.000016/2001-18
Recurso nº : 136.281
Acórdão nº : 203-11.811

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Votando com o ilustre relator pelas conclusões, no tocante aos créditos oriundos de aquisições a cooperativas no período em tela (outubro a dezembro de 2000), esclareço a divergência entre os nossos fundamentos.

É que o período dos autos é posterior a novembro de 1999, a partir do qual as cooperativas deixaram de ser isentas do Pis Faturamento e da COFINS e passaram a contribuir com tais Contribuições sobre uma base de cálculo específica (com reduções). Fosse o período até outubro de 1999, quando vigeu a isenção, negaria provimento por julgar descabido o Crédito Presumido do IPI na hipótese de aquisições sem a incidência efetiva do PIS Faturamento e COFINS.

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, cujo art. 1º 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



Processo nº : 13055.000016/2001-18
Recurso nº : 136.281
Acórdão nº : 203-11.811

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 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 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.”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 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.”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.

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.



Processo n^o : 13055.000016/2001-18
Recurso n^o : 136.281
Acórdão n^o : 203-11.811

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.

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. 2^o, § 2^o, da IN SRF n^o 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 mencionar o Parecer PGFN/CAT n^o 3.092/2002.

No caso das cooperativas em geral, novo tratamento foi determinado para o PIS Faturamento e a COFINS, nos termos do art. 15 da MP n^o 2.158-35, de 24/08/2001. Em vez da isenção, passaram a ser excluídas da base de cálculo das duas Contribuições valores específicos, discriminados no referido artigo.

Levando-se em conta o Ato Declaratório SRF n^o 88, de 17/11/99 - segundo o qual as disposições da referida MP n^o 1.858-7/99 são aplicáveis aos fatos geradores ocorridos a partir do mês de novembro de 1999 -, desde aquele período de apuração as cooperativas deixaram de ser isentas da COFINS e pagam o PIS sobre o Faturamento, com as exclusões determinadas para as pessoas jurídicas em geral (Lei n^o 9.718/98, art. 3^o, § 2^o), além das específicas.

Face à incidência da COFINS e do PIS Faturamento, os insumos adquiridos a partir de 01/11/99 dão direito ao crédito presumido do IPI.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13055.000016/2001-18
Recurso nº : 136.281
Acórdão nº : 203-11.811

Em função do exposto é que julgo pertinente, no período dos autos, a inclusão, no cálculo do Crédito Presumido do IPI, dos valores de aquisições a cooperativas.

Sala de Sessões, em 27 de fevereiro de 2007.


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS