



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo n°	13609.000614/2001-83
Recurso n°	122.818 Voluntário
Matéria	IPI - Auto de Infração
Acórdão n°	203-11.368
Sessão de	18 de outubro de 2006
Recorrente	AVG SIDERÚRGICA LTDA.
Recorrida	DRJ-JUIZ DE FORA/MG

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/05/1995 a 31/10/1996

Ementa: IPI. DECADÊNCIA. FRAUDE. § 4º DO ART. 150 DO CTN. INAPLICABILIDADE.

Caracterizado procedimento fraudulento, inaplicável ao caso o § 4º do artigo 150 do CTN para aferição da ocorrência de decadência.

MULTA QUALIFICADA. 150%. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DE TODOS OS DISPOSITIVOS RELACIONADOS À INFRAÇÃO COMETIDA, FUNDAMENTADORES DA PENALIDADE IMPOSTA. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO NO QUE TANGE AO SEU CONTEÚDO SANCIONATÓRIO VÍCIO FORMAL.

É necessário indicar os dispositivos legais que compõem a noção da falta cometida pelo contribuinte, para efeito de imputação de multa qualificada. A “qualificação” depende de plena previsão legislativa, não sendo suficiente a alusão, no auto de infração, de dispositivo que simplesmente associa o percentual de 150% à “infração qualificada”.

MULTA PELA UTILIZAÇÃO DE NOTA FISCAL INIDÔNEA. CONFIRMAÇÃO.

A expressa menção do dispositivo legal fundamentador da sanção relacionada à utilização de notas fiscais inidôneas pela empresa (escrituração das entradas por elas supostamente caracterizadas), valida a penalização operada.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
 CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 30/08/07

elv
 Manoel Cursino de Oliveira
 Mat. Sape 91950

AQUISIÇÕES DE INSUMOS DE NÃO CONTRIBUINTES DO PIS E DA COFINS. PESSOAS FÍSICAS. EXCLUSÃO. Matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de pessoas físicas, não dão direito ao crédito presumido instituído pela Lei n. 9.363/96 como resarcimento dessas contribuições, devendo seus valores ser excluídos da base de cálculo do incentivo.

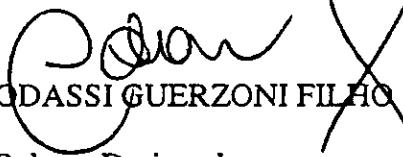
Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, em DAR PROVIMENTO PARCIAL, nos seguintes termos: I) pelo voto de qualidade, em negar provimento para afastar a decadência pela tese do 173, I do CTN. Vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Sílvia de Brito Oliveira, Valdemar Ludvig e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda que davam provimento parcial por entenderem pela decadência do art. 150, § 4º do CTN; II) no mérito: a) pelo voto de qualidade, deu-se provimento para cancelar a multa qualificada de 150%. Contra essa tese em primeira roda, ficaram vencidos os conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Sílvia de Brito Oliveira, Valdemar Ludvig e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda que votavam pela provimento total do recurso. Ainda contra a tese vencedora, em segunda rodada, na qual todos participaram, ficaram vencidos os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho e Antonio Bezerra Neto; b) por unanimidade de votos, negou-se provimento quanto à multa regulamentar de 100% do valor da mercadoria; c) por unanimidade de votos, negou-se provimento quanto ao frete e aos gastos com energia elétrica; d) por maioria de votos, negou-se provimento quanto às aquisições de Pessoas Físicas. Vencidos os Conselheiros Cesar Piantavigna (Relator), Valdemar Ludvig e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. Designado o Conselheiro Odassi Guerzoni Filho para redigir o voto vencedor.


ANTONIO BEZERRA NETO

Presidente


ODASSI GUERZONI FILHO
Relator-Designado

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

/eaal

Relatório

Auto de infração (fls. 26/51) lavrado em 28/11/2001, imputou débito de IPI à Recorrente, que acrescido de juros e multas de ofício e regulamentar alcançou a cifra de R\$1.250.969,03. A pendência relativa ao tributo em si decorreria de três fatores:

(1) inadimplência parcial ou total – apurações concluídas em 20/11/95, 20/12/96 e 31/12/96 (fls. 30/31) – **imputação de multa de ofício de 75%** (fl. 38);

(2) creditamentos de IPI baseados em notas de entradas inidôneas – apurações concluídas em decêndios dos meses 05/95, 07/95 e 08/95, 01/96, 10/96 a 04/97, 06/97 a 08/97 (fls. 31/32) – **imputação de multa de ofício qualificada – 150%** (fls. 39/40);

(3) inadimplência caracterizada a partir da glosa de *compensações* de créditos de IPI supostamente gerados por conta da aplicação da Lei nº 9.636/96 (crédito presumido de IPI) – apurações concluídas em decêndios dos meses 01/97, 02/97, 05/97, 07/97, 09/97 a 12/97 (fls. 32/33) - **imputação de multa de ofício qualificada – 150%** (fls. 41/42);

Impugnação (fls. 178/195) salientou, *ab initio*, que a ação fiscal incorreu em atropelo nos seus trabalhos, na medida em que não se fez preceder de comunicação, à empresa, dos resultados de processos que visavam resarcimentos baseados em crédito presumido de IPI. Além disso, o crédito presumido do IPI teria sido apurado com atenção à normativa aplicável, à qual o Fisco não constaria observando, uma vez que restringiu o levantamento do aludido incentivo ao excluir dos cálculos correspondentes valores de aquisições de insumos feitas frente a pessoas físicas, como também condizentes a energia elétrica e fretes. A empresa teria guardado obediência ao conceito de receita bruta operacional importada da legislação regente do imposto sobre a renda, tal qual preconizado pela Lei nº 9.363/96. A apuração do crédito presumido do IPI, segundo sustentado pela contribuinte, não se afeiçoa com as restrições suscitadas pelo Fisco. Quanto às notas fiscais inidôneas a empresa limitou-se a afirmar que retratam operações efetivamente ocorridas, consoante elementos de prova demonstrariam (cheques, livros diário, etc), pesando sobre as mesmas a presunção de legitimidade. A empresa, demais disso, não poderia sofrer consequências de irregularidades que desconheceria; seria terceira de boa-fé. Invocou dos mesmos argumentos para atacar a imputação da multa de ofício qualificada passando, em seguir, a manifestar a legitimidade da oposição dos créditos angariados com as “entradas” retratadas nas notas fiscais reputadas inidôneas às suas pendências de IPI.

Diante do “atropelo” suscitado ordenou-se (fls. 511/512) a análise dos processos relativos aos resarcimentos de créditos presumidos de IPI conjuntamente com o feito em tela, caso já houvessem recebido decisões a respeito das pretensões neles deduzidas.

Decisão da instância de piso (fls. 546/566) confirmou parcialmente a cobrança fiscal, cancelando a parcela do crédito tributário associada ao período de 01/05/95 a 31/10/96.

Recurso (fls. 571/592) reprises a defesa encartada nos autos, agregando, apenas, arguição de decadência da parte do crédito tributário condizente aos meses 01/96 a 11/96.

É o relatório, no essencial.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
CONFERE LIVRO ORIGINAL

Brasília, 30/08/07

[Signature]

Manoel Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

CC02/C03
Fls. 4

Voto Vencido

Conselheiro CESAR PIANTAVINGA, Relator

Quatro matérias se põem à decisão deste colegiado.

A primeira consiste na argüição de decadência baseada no § 4º do artigo 150 do CTN.

Segundo a empresa o preceito referido é que deve ser tomado como parâmetro legal para aferição da decadência da parcela do crédito tributário ventilado nesses autos, e não o artigo 173, I do CTN.

Para aferição da consistência da afirmação coloco em evidência dois aspectos: (i) a alegação da fiscalização de que a empresa envolvera-se em irregularidades, e; (ii) a descaracterização, por meio de provas, da irregularidade. A irregularidade consistiria na utilização de notas fiscais inidôneas pela contribuinte.

A ação fiscal afirmou a irregularidade ao especificar notas fiscais de entrada (fls. 119/120 e 122) e solicitar elementos com elas relacionados, a exemplo dos comprovantes de pagamentos – sobretudo dos meios em que operadas as quitações (cheques – fls. 135/136).

Procedendo de tal maneira a fiscalização não obteve resposta conclusiva a respeito de numerosos cheques supostamente utilizados para cobrir as aquisições de insumos pela Recorrente (fls. 137/139). As únicas cinco cópias (fls. 142/144 e 146/147) de cheques apresentadas pela Recorrente acarretaram diligência para esclarecer quem representou o beneficiário das importâncias, culminando na recusa de informações pela pessoa que os resgatou (fl. 154).

Cônscia do contexto a Recorrente não o desafiou habilmente, na medida em que os documentos trazidos aos autos com tal intuito não traduziram a consistência necessária a tanto. Isto porque foram anexados numerosos comprovantes de recebimentos (fls. 334/505), enquanto os correspondentes instrumentos de pagamento consistiam não em exemplares fotocopiados pelos bancos, mas simples espelhos dos cheques emitidos (distribuídos às fls. 329/505).

Em síntese: a premissa adotada como fundamento para a expedição do lançamento manteve-se intacta, qual seja, que a Recorrente operou irregularidade. A empresa contava com meios para desestruturar a falta que lhe foi imputada pela ação fiscal, entretanto não lhes manejou com eficiência.

Embora a Recorrente tenha investido no atendimento do ônus probatório previsto no artigo 15 do Decreto nº 70.235/72, não logrou atingi-lo na amplitude necessária à formação de convicção contrária ao fato embasador da cobrança fiscal ultimada por meio do auto de infração inserto às fls. 26/51.

Em síntese: dos autos sobressai haver a Recorrente operado conduta censurável.

A situação, portanto, atrai a aplicação do artigo 173, I do CTN, em substituição à regra geral do § 4º do artigo 150 do mesmo diploma.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 30/08/08

[Assinatura]

Martide Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

CC02/C03
Fls. 5

Dessa feita, como o preceito já restou orientando a decadência pronunciada pela instância de piso (fl. 546), nada sobra para o enquadramento do caso vertente no dispositivo.

Rejeito, pois, a decadência argüida com fulcro no § 4º do artigo 150 do CTN.

Os fundamentos anteriormente lançados serviriam também para justificar a imputação de multa de ofício qualificada (150%) no que concerne aos fatos relacionados às cogitadas notas fiscais sem valor consideradas pela Recorrente em sua escrita fiscal.

A sanção deveu-se ao entendimento de que a contribuinte incorreria em falta qualificada. Não sem razão o auto de infração invocou do artigo 80 da Lei nº 4.502/64 (fl. 46).

Artigo 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal, a falta de recolhimento do imposto lançado ou o recolhimento após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, sujeitará o contribuinte às seguintes multas de ofício:

II- cento e cinqüenta por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido, quando se tratar de infração qualificada.

Entretanto, o auto de infração não assinalou o dispositivo que necessariamente deveria ser conjugado à citada previsão legal para efeito do enquadramento do fato nos contornos da falta qualificada. Trata-se do § 2º do artigo 68 do aludido diploma:

§ 2º São circunstâncias qualificativas a sonegação, a fraude e o conluio.

Tampouco a peça referida fez constar a definição legal de fraude e conluio, que se conjugaria à previsão do § 2º do artigo 68 da Lei nº 4.502/64 para compor-lhe o sentido. O auto de infração ressente-se, também, da indicação dos artigos 72 e 73 do referido texto normativo:

Artigo 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Artigo 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

A sanção, portanto, ressente-se de fundamentação suficiente para justificar-lhe a aplicação, conforme dessume-se da consulta à fl. 46.

Anuló, portanto, por vício formal (infringência ao artigo 10, IV do Decreto nº 70.235/72) a imputação de multa de ofício qualificada operada no auto de infração.

No caso da glosa da apuração do IPI promovida pela Recorrente com base em crédito presumido levantado com atenção às aquisições de mercadorias de pessoas físicas, pagamentos de energia elétrica e de fretes, é forçoso o cancelamento da multa de 150%.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 30/08/07


Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siepe 91650

CC02/C03
Fls. 6

porquanto é impensável enquadrar esse fato como fraude para efeito de aplicação de tal sanção. É inconcebível cogitar-se de fraude em tal contexto, porquanto não se amolda aos aspectos salientados no artigo 72 da Lei nº 4.502/64.

Sobremais, no particular igualmente faltou a indicação, no auto de infração, dos dispositivos legais acima transcritos. Logo, o auto de infração padece de fundamento normativo para a imposição da sanção em comento em relação à situação brevemente descrita no parágrafo antecedente.

Tal não se sucede no que condiz com a penalização do contribuinte pela utilização das notas fiscais inidôneas. Veja-se que o auto de infração assinalou para o artigo 83, II da Lei nº 4.502/64 no pormenor (fl. 51):

Artigo 83. Incorrem em multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe é atribuído na nota fiscal, respectivamente:

II - Os que emitirem, fora dos casos permitidos nesta Lei, nota-fiscal que não corresponda à saída efetiva, de produto nela descrito, do estabelecimento emitente, e os que, em proveito próprio ou alheio, utilizarem, receberem ou registrarem essa nota para qualquer efeito, haja ou não destaque do imposto e ainda que a nota se refira a produto isento.

O preceito condiz com falta cometida.

Forçosa, pois, a confirmação da sanção.

Por último, calha dizer que a apuração do crédito presumido de IPI - que a contribuinte utilizou para cobrir pendências de IPI - com consideração a valores de aquisições de pessoas físicas, de fretes e de energia elétrica, guarda parcial acolhida.

De fato, no âmbito do Conselho de Contribuintes está sedimentado que a energia elétrica e os fretes não devem ser incorporados aos levantamentos pertinentes ao crédito presumido de IPI, na medida em que não se encaixam nos conceitos de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, ventilados pelo artigo 2º da Lei nº 9.636/96:

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.

IPI - CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO - 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 estabeleceram que o crédito presumido de IPI será calculado.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 30/08/02

[Signature]

Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

CC02/C03
Fls. 7

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. TAXA SELIC - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - Incidindo a 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 resarcimento 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 resarcimento da mesma maneira, a referida Taxa incidirá, também, sobre o resarcimento. ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS E OUTROS PRODUTOS CONSUMIDOS OU UTILIZADOS NO PROCESSO DE PRODUÇÃO - Conforme precedentes deste Conselhos de Contribuintes e desta Turma Superior, não se identifica a energia elétrica, a lenha e os fretes com as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, de conformidade com a legislação do IPI, a sua aquisição ou o seu pagamento não compõem a base de cálculo do crédito presumido. Recurso da Fazenda Nacional parcialmente provido, tão somente para manter o v. aresto recorrido em seus exatos termos, e, consequentemente, negar provimento ao recurso da Cargill Cacau Ltda. (Recurso 201-110981, Processo 10508.000587/96-61, Acórdão CSRF/02-01.251, 2ª Câmara, Rel. Cons. Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, sessão 27/01/03)

De sua vez, as aquisições promovidas pelos contribuintes frente a pessoas físicas merecem ser consideradas na apuração do crédito presumido de IPI, conforme explicitado no aresto transscrito acima.

Saliente-se que a orientação do STJ sobre a energia elétrica afina-se aos julgados desse sodalício:

**TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. CREDITAMENTO.
ENERGIA ELÉTRICA. IMPOSSIBILIDADE. PRESCRIÇÃO
QÜINQUENAL.**

1. A energia elétrica não pode ser considerada insumo, para fins de aproveitamento de crédito gerado pela sua aquisição, a ser descontado do valor apurado na operação de saída do produto industrializado. Precedentes: RESP 482.435-RS, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 04.08.03; RESP 518.656-RS, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31.05.04; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.05; REsp 638745/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 26.09.05.

2. A prescrição dos créditos fiscais visando ao creditamento do IPI é qüinqüenal, contada a partir do ajuizamento da ação.

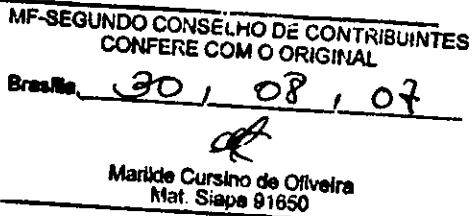
3. Recurso especial improvido.

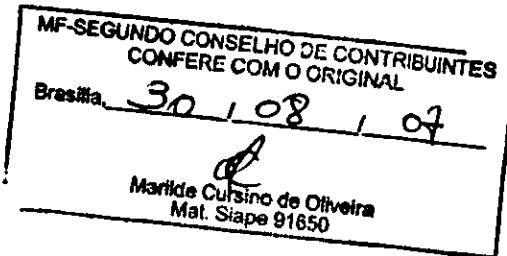
(REsp 710.997/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06.04.2006, DJ 20.04.2006 p. 142)

Ante ao exposto, dou provimento parcial ao recurso, exclusivamente para cancelar (i) a imputação de multa qualificada (150%) contida no auto de infração constante desses autos, bem como (ii) as glosas de compensações de débitos e créditos do IPI relacionadas com aquisições de insumos frente a pessoas físicas.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2006.


CESARIO NANTAVIGNA





Voto Vencedor

Conselheiro ODASSI GUERZONI FILHO, designado para redigir o voto vencedor relativo à matéria "Insumos adquiridos de pessoas físicas"

Insumos adquiridos de pessoas físicas

Designado para redigir o voto vencedor na matéria relativa à glosa dos créditos decorrentes dos insumos adquiridos junto às pessoas físicas, apresento abaixo as razões pelas quais divirjo do entendimento do ilustre Conselheiro Cesar Piantavigna, relator do presente processo.

É importante 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 desoneras 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 suas respectivas receitas 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 a qualificação do fornecedor de insumos, se pessoa física ou jurídica, limitando-se a fazer restrição às aquisições de insumos no mercado interno. É o que se depreende dos artigos. 1º e 2º da precitada Lei nº 9.363, de 1996, que estabelecem, *ipsis litteris*:

"Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como resarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

(...)

Art. 2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediane 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".

M-F-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 30/08/03

Mariângela Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

CC02/C03
Fls. 10

(...) (grifei).

Não se pode desconsiderar, porém, 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.

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.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 30, 08, 07


Manoel Cursino de Oliveira
Mat. Siepe 91650

CC02/C03
Fls. 11

(...)

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 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?

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 30, 08, 04

[Signature]

Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

CC02/C03
Fls. 12

30. Toda a Lei n.º 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 n.º 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 n.º 9.363, de 1996, somente será concedido ao produtor/exportador que adquirir insumos de fornecedores que efetivamente pagarem as contribuições instituídas pelas Leis Complementares n.º 7 e n.º 8, de 1970, e n.º 70, de 1991."

Note-se que, mesmo da interpretação isolada do art. 1º da Lei n.º 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 n.ºs 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 n.º 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 n.º 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 x 2,65% + 2,65% x 2,65 = 5,37%).

Brasília

90,08,07

Processo n.º 13609.000614/2001-83
Acórdão n.º 203-11.368

Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

CC02/C03

Fls. 13

Como deixa claro o art. 1º da Lei nº 9.363/96, acima transscrito, 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 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

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

Brasília 30/08/07


Marilde Cursino da Oliveira
Mat. Série 91850

CC02/C03
Fls. 14

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. Desse 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, 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 resarcimento deve acontecer ou não. Observa-se que no incentivo em tela o crédito é presumido porque o seu valor é estimado a partir do percentual de 5,37%, aplicado sobre a base de cálculo definida. A presunção não diz respeito à incidência jurídica das duas contribuições sobre as aquisições dos insumos, mas ao valor do benefício. O valor é que é presumido, e não a incidência do PIS e COFINS, que precisa ser certa para só assim ensejar o direito ao benefício. Destarte, quando inexistir a incidência jurídica do PIS e da COFINS sobre as aquisições de insumos, como nas situações em que os

² Alfredo Augusto Becker, in Teoria Geral do Direito Tributário, São Paulo, Lejus, 1998, p. 83/84.

fornecedores são pessoas físicas ou pessoas jurídicas não contribuintes das contribuições, como cooperativas, o crédito presumido não é devido.

(...)"

Em face do exposto acima, voto no sentido de ver excluída da base de cálculo do crédito presumido os valores correspondentes à aquisição de insumos junto às pessoas físicas.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2006.


ODASSI GUERZONI FILHO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 30/08/07

Marikte Cursino de Oliveira
Mat. Síape 91650