



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**TERCEIRA CÂMARA**

**Processo nº** 13848.000055/2002-70  
**Recurso nº** 134.051 Voluntário  
**Matéria** IPI  
**Acórdão nº** 203-12.776  
**Sessão de** 08 de abril de 2008  
**Recorrente** DACAL- DESTILARIA DE ÁLCOOL CALIFÓRNIA LTDA.  
**Recorrida** DRJ/RIBEIRÃO PRETO - SP

MF-Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 01 / 02 / 08  
Rubrica

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/10/2001 a 31/12/2001

IPI. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. AQUISIÇÕES A NÃO CONTRIBUINTES DE PIS E COFINS. PESSOAS FÍSICAS. EXCLUSÃO.

Matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de pessoas físicas, que não são contribuintes de PIS/Faturamento e Cofins, não dão direito ao crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363/96 como ressarcimento dessas duas contribuições, devendo seus valores serem excluídos da base de cálculo do incentivo.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Jean Cleuter Simões Mendonça, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

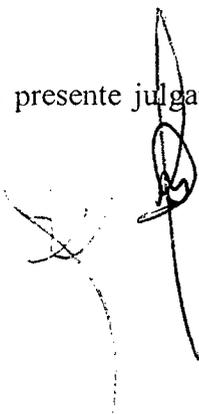
Presidente

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Relator

IF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 13/05/08  
  
Marilde Cursino de Oliveira  
Mat. Siape 91650

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho e José Adão Vitorino de Moraes



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 13/05/08  
  
Marilda Cursino de Oliveira  
Mat. SIAPE 91650



## Relatório

Trata o processo do pedido de ressarcimento de fl. 01, relativo ao crédito presumido do IPI no valor total de R\$ 30.903,31, período de apuração do 4º trimestre de 2001. O pleito foi amparado na Lei nº 10.276/2001.

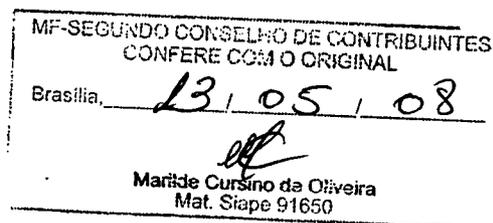
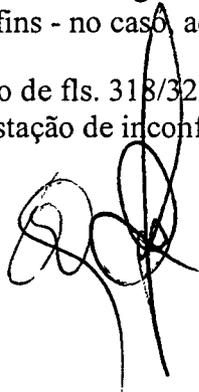
Visando a utilização do valor ressarcido foi apresentado o pedido de compensação de fl. 03.

Após deferimento parcial a requerente apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 110/113, argüindo, basicamente, não haver na legislação que rege o incentivo (menciona as Leis nºs 9.363/96 e 10.276/2001) qualquer restrição ou imposição contrária ao procedimento adotado pela requerente, ao efetuar o cálculo do crédito em questão.

Nos termos do Acórdão de fls. 306/309, a 2ª Turma da DRJ manteve o deferimento parcial por considerar correta a glosa relativa às aquisições de insumos que não sofreram incidência do PIS e da Cofins - no caso, aquisições de matéria-prima a pessoa física.

O Recurso Voluntário de fls. 318/322, tempestivo, insiste no ressarcimento total, repisando os argumentos da manifestação de inconformidade.

É o Relatório.



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 13 / 05 / 08

  
Marilde Cursino da Oliveira  
Mat. Siape 91650

## Voto

Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos do Processo Administrativo Fiscal, pelo que dele conheço.

O litígio diz respeito a uma única matéria: o cômputo (ou não) dos valores das aquisições de insumos a pessoas físicas, no cálculo do crédito presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96 e, no caso em tela, requerido conforme o regime alternativo autorizado pela Lei nº 10.276/2001.

Reconhecendo a polêmica que o tema encerra, e ressaltando que na matéria sob exame a Lei nº 10.276/2001 não difere da Lei nº 9.363/96, repito entendimento adotado em julgados anteriores sob a minha relatoria nesta Terceira Câmara, tudo conforme segue.

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:

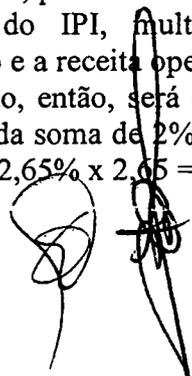
*“Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro 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 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* ( $2 \times 2,65\% + 2,65\% \times 2,65 = 5,37\%$ ).



1.º SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 13 / 05 / 08

  
Marilde Cursino de Oliveira  
Mat. Siape 91650

CC02 C03  
Fls. 239

Como deixa claro o art. 1º da Lei nº 9.363/96, acima transcrito, o benefício foi instituído como ressarcimento do PIS e Cofins incidentes nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Somente nas situações em que há incidência das duas contribuições sobre as aquisições de insumos é que cabe aplicar o benefício. Neste sentido é que o § 2º do art. 2º da IN SRF nº 23, de 13/03/97, já dispunha que o incentivo “*será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS*”.

Referida IN não inovou com relação à Lei nº 9.363/96. Apenas explicitou 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 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.*”<sup>1</sup>

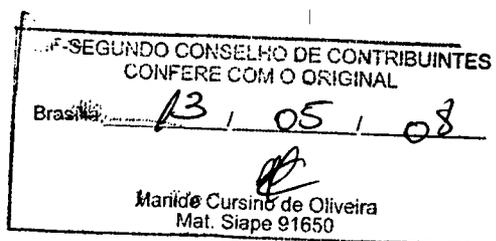
Também, tratando do mesmo tema e reportando-se à expressão fato gerador - empregada no CTN ora para se referir à hipótese de incidência apenas prevista, ora ao fato jurídico tributário já realizado -, Alfredo Augusto Becker leciona:

*“Incidência do tributo: quando o Direito Tributário usa esta expressão, ela significa incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada (‘fato gerador’), juridicizando-a, e a consequente irradiação, pela hipótese de incidência juridicizada, da eficácia jurídica: a relação jurídica tributária e seu conteúdo jurídico: direito (do Estado) à prestação (cujo objeto é o tributo) e o correlativo dever (do sujeito passivo: o contribuinte) de prestá-la; pretensão e correlativa obrigação; coação e correlativa sujeição.”*<sup>2</sup>

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.

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

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



O tributo é o objeto da prestação jurídico-tributária e a pessoa que satisfaz a prestação sofre, no plano econômico, um ônus que poderá ser reflexo, no todo ou em parte, de incidências econômicas anteriores, segundo as condições de fato que regem o fenômeno da repercussão econômica do tributo.

Na trajetória dessa repercussão, haverá uma pessoa que ficará impossibilitada de repercutir o ônus sobre outra ou haverá muitas pessoas que estarão impossibilitadas de repercutir a totalidade do ônus, suportando, definitivamente, cada uma delas, uma parcela do ônus econômico tributário. Esta parcela, suportada definitivamente, é a incidência econômica do tributo, que não deve ser confundida com a incidência jurídica, assim como a pessoa que a suporta, o chamado “contribuinte de fato”, não deve ser confundido com o contribuinte de direito.

Somente a incidência jurídica do tributo implica no nascimento da obrigação tributária, que surge no momento imediato à realização da hipótese de incidência e estabelece a relação jurídico-tributária que vincula o sujeito passivo ao sujeito ativo. Deste modo somente cabe cogitar de incidência jurídica do tributo no caso em que 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 de 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 à contribuição do PIS/Pasep e à 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*

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 05 / 08
 Marilde Cursino de Oliveira Mat. SIAPE 91650

sobre as respectivas aquisições'), pode-se apenas concluir que a lei se referiu, exclusivamente, aos insumos adquiridos de fornecedores que pagaram o PIS/PASEP e a COFINS, ou seja, oneraram os insumos com o repasse desses tributos.

21. Quando o PIS/PASEP e a COFINS oneram de forma indireta o produto final, isto significa que os tributos não 'incidiram' sobre o insumo adquirido pelo beneficiário do crédito presumido (o fornecedor não é contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS), mas nos produtos anteriores, que compõem este insumo. Ocorre que o legislador prevê, textualmente, que serão ressarcidas as contribuições 'incidentes' sobre o insumo adquirido pelo produtor/exportador, e não sobre as aquisições de terceiros, que ocorreram em fases anteriores da cadeia produtiva.

(...)

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

24. Prova inequívoca de que o legislador condicionou a fruição do crédito presumido ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor do insumo é depreendida da leitura do artigo 5º da Lei nº 9.363, de 1996, in verbis:

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



Brasília, 13 / 05 /

Marilde Kursino de Oliveira  
Mat. Siape 91650

*PIS/PASEP e da COFINS. Como exemplo, reproduz-se o art. 3º da multicitada Lei nº 9.363, de 1996:*

*‘Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador’ (Grifos não constantes do original).*

*29. Ora, como dar efetividade ao disposto acima, quando o produtor/exportador adquirir insumo de pessoa física, que não é obrigada a emitir nota fiscal e nem paga o PIS/PASEP e a COFINS? Por outro lado, como aferir o valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas, que não estão obrigados a manter escrituração contábil?*

*30. Toda a Lei nº 9.363, de 1996, está direcionada, única e exclusivamente, à hipótese de concessão do crédito presumido quando o fornecedor do insumo é pessoa jurídica contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS. A lógica das suas prescrições milita sempre nesse sentido. Não há qualquer disposição que regule ou preveja, sequer tacitamente, o ressarcimento nas hipóteses em que o fornecedor do insumo não pagou o PIS/PASEP ou a COFINS.*

*31. Em suma, a Lei nº 9.363, de 1996, criou um sistema de concessão e controle do crédito presumido de IPI, cuja premissa é que o fornecedor do insumo adquirido pelo beneficiário do incentivo seja contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS*

*(...)*

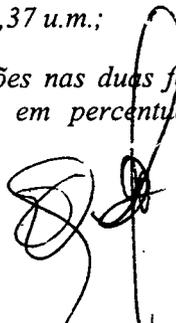
*37. Da mesma forma, não procede o entendimento de que a alíquota de 5,37% sobre o valor dos insumos adquiridos significaria que o legislador teria previsto a oneração média dos insumos, considerando toda a cadeia produtiva, e que, ao prever essa oneração média, o legislador teria incluído, no cálculo 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.*



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>13 / 05 / 08</u>
 Marilde Cursino de Oliveira Mat. Siape 91650

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.

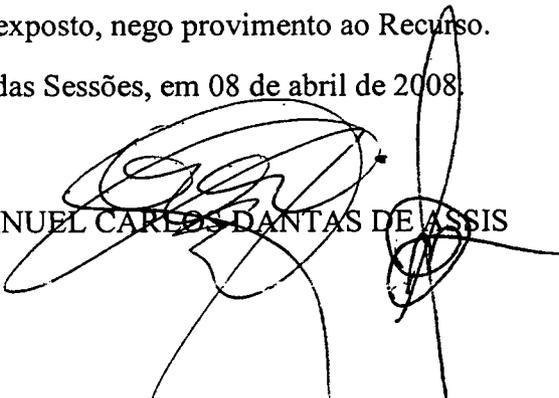
44. E a forma encontrada pelo legislador para conceder um crédito 'presumido' que reflita a média das 'incidências' do PIS/PASEP e da COFINS sobre os insumos que compõem o produto exportado, sem que o incentivo acarrete o enriquecimento sem causa do beneficiário foi, claramente, condicionar o aproveitamento 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 08 de abril de 2008.

  
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS