



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

Processo n° 13856.000268/2002-01
Recurso n° 138.623 Voluntário
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Acórdão n° 203-13.310
Sessão de 07 de outubro de 2008
Recorrente USINA DA BARRA S/A AÇUCAR E ALCOOL (NOVA DENOMINAÇÃO DE AÇUCAREIRA CORONA S/A)
Recorrida DRJ - RIBEIRÃO PRETO/SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS JUNTO A PRODUTORES RURAIS. PESSOAS FÍSICAS.

O valor da matéria-prima, do produto intermediário e do material de embalagem adquiridos de pessoas físicas ou de pessoas jurídicas não contribuintes do PIS e da Cofins não integra a base de cálculo do crédito presumido do IPI.

VARIAÇÃO CAMBIAL.

Integra o valor das exportações a ser utilizado no cálculo do incentivo a variação cambial ocorrida entre a data de emissão da nota fiscal e o fechamento do contrato de Câmbio, quando a variação cambial engloba o preço do produto exportado, sendo, inclusive, emitida nota fiscal complementar. Recurso provido em parte.

VENDA A TRADING COMPANY. EXPORTAÇÃO COMPROVADA.

Não obstante o adquirente dos produtos não comprovar sua qualificação como "trading company", a efetiva comprovação da exportação dos produtos vendidos a tal empresa é suficiente para deferir o crédito presumido do IPI.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO NA EXPORTAÇÃO - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - A legislação de regência não exclui da base de cálculo do crédito presumido, aquisições de insumos produzidos por pessoas físicas e cooperativas. A Instrução Normativa como norma complementar da lei, não é dotada de suporte legal para modificar o texto legal.

SÚMULA Nº 12

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 28/11/08

cf
Marão Casimiro de Oliveira
Mot. Supu 91650

Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES: I) pelo voto de qualidade, em negar o aproveitamento dos insumos adquiridos de pessoa física para fins de crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS/Cofins. Vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva (Relator), Jean Cleuter Simões Mendonça, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. Designado o Conselheiro Odassi Guerzoni Filho para redigir o voto vencedor; II) quanto às vendas realizadas pela contribuinte para “comercial exportadora, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso uma vez que a recorrente comprovou a quantidade exportada”. Vencidos os Conselheiros Gilson Rosenberg Filho, Emanuel Carlos Dantas de Assis e José Adão Vitorino de Moraes; e III) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, quanto às demais matérias.

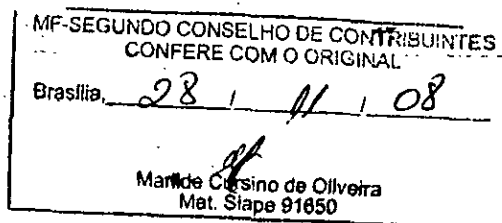

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

Presidente


ODASSI GUERZONI FILHO

Relator-Designado

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 11 / 08
Marcelo Custino de Oliveira
Mat. Slape 91850



Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o acórdão que manteve o indeferimento parcial do pedido de restituição, cumulado com compensação, de crédito presumido do IPI, com base na Lei nº 9.363/96, relativo ao 2º trimestre do ano de 2000.

A decisão recorrida foi assim ementada:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000

Ementa: MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A matéria submetida a glosa em revisão de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, não especificamente contestada na manifestação de inconformidade, é reputada como incontroversa, e é insuscetível de ser trazida à baila em momento processual subsequente.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. VARIAÇÕES CAMBIAIS.

O valor das variações cambiais não compõe o valor da receita de exportação no cálculo do crédito presumido de IPI.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA.

O direito ao crédito presumido aplica-se também no caso de venda a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação para o exterior. Não se considera como empresa comercial exportadora aquela constituída sem a observância dos requisitos mínimos previstos no art. 2º do Decreto-Lei nº 1.248/72.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO.

Na determinação da base de cálculo do crédito presumido, a legislação tributária de regência não contempla a inclusão, na receita de exportação, das receitas de mercadorias acabadas adquiridas no mercado interno e exportadas

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS.

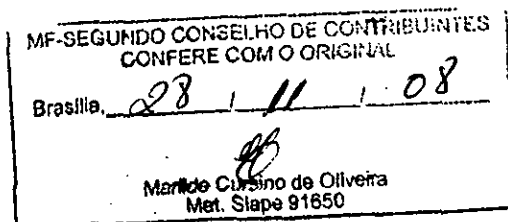
Os valores referentes às aquisições de insumos de pessoas físicas, não-contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins, não integram o cálculo do crédito presumido por falta de previsão legal.

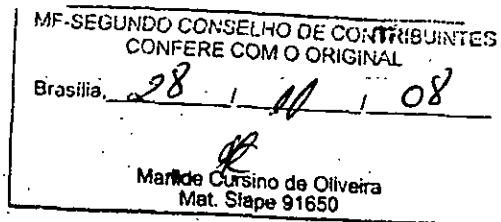
Os valores relativos a entradas de cana-de-açúcar produzida pela própria requerente devem ser excluídos da apuração do benefício porque não se referem a aquisição de insumos.

Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável ao IPI, não abrangendo as despesas com energia elétrica."

No seu Recurso Voluntário de fls. 434/447, vem a contribuinte aduzir o direito ao crédito das seguintes operações: "(1) variações monetárias decorrentes de receitas de exportação [variações cambiais]; (2) venda efetuadas por meio de empresas comerciais e exportadoras; (3) insumos de pessoas físicas não contribuintes do PIS e da COFINS, (4) insumos decorrentes da aquisição de combustíveis e energia elétrica" (fl. 435).

É o Relatório.





Voto Vencido

CONSELHEIRO ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA, Relator

O recurso satisfaz os seus requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo a analisar pontualmente as impugnações.

1 – Variação Cambial Ativa:

Nos termos de votos já apresentados por este relator (RV 139.399), entendo que há apenas que ser reconhecida a variação cambial quando a diferença do câmbio vem lastreada com a emissão duma nova nota fiscal, para configurar o conceito receita. Nesse sentido o acórdão abaixo:

"VARIAÇÃO CAMBIAL.

Integra o valor das exportações a ser utilizado no cálculo do incentivo a variação cambial ocorrida entre a data de emissão da nota fiscal e o fechamento do contrato de Câmbio, quando a variação cambial engloba o preço do produto exportado, sendo, inclusive, emitida nota fiscal complementar. Recurso provido em parte.

(SEGUNDA - CÂMARA. - 13976.000232/00-83. - VOLUNTÁRIO RESSARCIMENTO DE IPI. CERAMARTE LTDA. DRJ-PORTO ALEGRE/RS. 08/11/2005 14:00:00. Gustavo Kelly Alencar. ACÓRDÃO 202-16675)"

Como no caso dos autos não há a comprovação da emissão das referidas notas fiscais complementares, necessárias para demonstrar a composição do preço do produto, nego o pleito da variação cambial.

2 – Exportações por *Trading Company*.

Neste diapasão, a decisão recorrida negou o direito ao crédito presumido do IPI dos produtos industrializados vendidos para determinada "trading company", por entender que tal adquirente não satisfazia os requisitos legais para se enquadrar como espécie de empresa exportadora. Nesse sentido, peço vênha para transcrever a fundamentação da decisão recorrida, *verbis*:

"A recorrente sustenta que foi atendido o fim específico de exportação, e que o direito ao crédito presumido de IPI não se restringe às vendas para o exterior realizadas por meio de trading companies. Entretanto, tal tese não pode prosperar."

Ouso discordar de tal fundamento. A finalidade da Lei nº 9.363/96 é desonerar os produtos nacionais exportados, ou seja, o benefício do crédito presumido tem como requisito a exportação dos produtos e não a qualificação da pessoa que efetivamente os adquire.



Se nos autos constam provas de que tais produtos efetivamente foram exportados, como demonstram as notas fiscais de saída, os Despachos Aduaneiros, os Registros de Vendas e Registros de Exportação, não há como se negar o direito ao crédito presumido.

Pelo exposto, neste ponto, voto pela procedência do Recurso Voluntário para que as vendas destinadas a "trading company", desde que efetivamente provadas o embarque ao exterior dos referidos produtos, componham a base de cálculo do crédito presumido.

3 – Aquisição de Pessoas Físicas.

A finalidade do incentivo do crédito-presumido criado pela Lei nº 9.363/96 é desonerar os produtos industrializados, cujos insumos tenham sofrido incidência do PIS e da Cofins. Assim, apenas aqueles insumos que efetivamente foram tributados pelo PIS/Cofins, quando da aquisição pela contribuinte industrial, geram direito ao crédito.

A contrário senso, não tendo havido incidência das referida contribuições, como no caso de insumos adquiridos de pessoas físicas, já que tais fornecedores não se sujeitam ao PIS/Cofins, não há que se falar de existência de crédito presumido.

Contudo, em que pese o entendimento pessoal deste Relator, acima explicitado, a Câmara Superior de Recursos Fiscais entende pelo deferimento do crédito de insumos adquiridos de pessoas físicas, por que a Lei nº 9.363, de 13.12.96 não faz a referida distinção, não podendo normas infra-legais fazê-lo, como bem demonstra o acórdão abaixo:

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

Assim, em respeito ao posicionamento da Câmara Superior de Recurso Fiscais, voto para permitir que as aquisições de insumos de pessoas físicas componham a base de cálculo do crédito presumido do IPI.

4 – Aquisição de Combustíveis e Energia Elétrica.

Quanto à aquisição combustíveis e energia elétrica, este Conselho já sumulou o entendimento de que tais aquisições não se configuram como insumos para fins do crédito presumido do IPI, nos seguintes termos:

SÚMULA Nº 12

Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.


5 – Conclusão de voto.

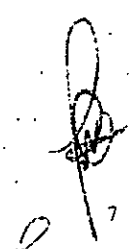
Por todo o exposto, voto pelo provimento parcial do presente Recurso, para que as vendas realizadas pela contribuinte para “trading company” constituam a base de cálculo do crédito presumido do IPI, bem como que os insumos adquiridos de pessoas físicas também possam ser computados no cálculo do referido benefício.

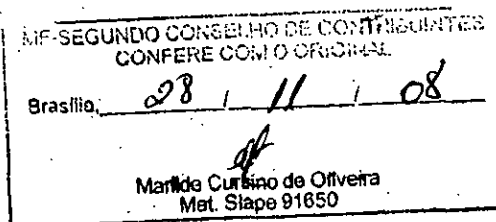
É como voto.

Sala das Sessões, em 07 de outubro de 2008.


ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 11 / 08

Marilde Cursino de Oliveira
Met. Slapo 91650





Voto Vencedor

CONSELHEIRO ODASSI GUERZONI FILHO, Relator-Designado

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 Eric Moraes de Castro e Silva, 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 desonerar o produto exportado. Destarte, esse benefício fiscal constituiria verdadeira recuperação de custo tributário ocorrido nos elos anteriores da cadeia produtiva e embutido no custo das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem.

Assim sendo, é correto afirmar que o legislador, ao instituir o benefício, partiu do pressuposto de que os fornecedores de insumos das empresas produtoras e exportadoras teriam efetuado o pagamento do PIS e da Cofins incidentes sobre 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*:

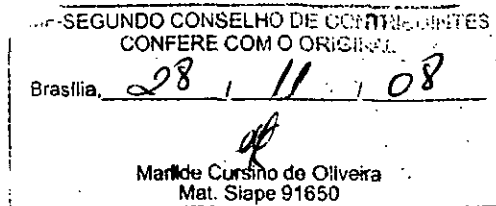
“Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro 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”.

(...) (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 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.

"(...)

P

2º SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 11 / 08
Marilda Cursino de Oliveira
Mat. Slape 91650

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.

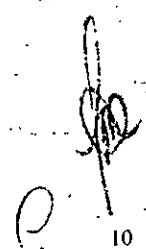
26. Como o crédito presumido é um ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, pagos pelo fornecedor do insumo, o legislador determina, ao produtor/exportador, que estorne, do crédito presumido, o valor já restituído.

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?



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 11 / 08
Mário Cursino de Oliveira
Mat. Sign. 21550

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

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

(...)

46. Em face do exposto, impõe-se a seguinte conclusão: o crédito presumido, de que trata a Lei nº 9.363, de 1996, somente será concedido ao produtor/exportador que adquirir insumos de fornecedores que efetivamente pagarem as contribuições instituídas pelas Leis Complementares nº 7 e nº 8, de 1970, e nº 70, de 1991."

Note-se que, mesmo da interpretação isolada do art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, pode-se extrair, conforme itens 20 e 21 do Parecer supracitado, a conclusão de que a restrição de que o fornecedor dos insumos seja contribuinte do PIS e da Cofins está contida no texto legal. Basta que se focalize a questão da incidência tributária assim estampada no referido art. 1º:

"Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares 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.

(...)"

Essa questão da incidência foi muito bem detalhada em voto vencedor proferido pelo Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, nesta Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, que integra o Acórdão nº 203-09.899, de 1º de dezembro de 2004, do qual, para fundamentar meu voto, transcrevo os seguintes trechos:

(...)

Nos termos do art. 2º da Lei nº 9.363/96, a base de cálculo do crédito presumido é igual ao valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, conceituados segundo a legislação do IPI, multiplicado pelo percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor (industrial) exportador. O valor do crédito presumido, então, será o equivalente a 5,37% da base de cálculo, tendo este fator sido obtido a partir da soma de 2% de COFINS mais 0,65% de PIS, com incidência dupla e bis in idem ($2 \times 2,65\% + 2,65\% \times 2,65 = 5,37\%$).

11

1.º SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 28 / 11 / 08

ef

Marilda Curstino de Oliveira
Mat. Slape 91650

Como deixa claro o art. 1º da Lei nº 9.363/96, acima transcrito, o benefício foi instituído como ressarcimento do PIS e COFINS incidentes nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Somente nas situações em que há incidência das duas contribuições sobre as aquisições de insumos é que cabe aplicar o benefício. Neste sentido é que o § 2º do art. 2º da IN SRF nº 23, de 13/03/97, já dispunha que o incentivo "será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS", enquanto o art. 2º da IN SRF nº 103/97 informa, expressamente, que "As matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas de produtores não geram direito ao crédito presumido."

Referidas IN não inovaram com relação à Lei nº 9.363/96. Apenas explicitaram a melhor interpretação do texto da Lei, cujo caput do art. 2º deve ser lido em conjunto com o caput do art. 1º que lhe antecede. O mencionado art. 2º, ao estabelecer que a base de cálculo do incentivo será determinada sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, está a determinar que somente os insumos sobre os quais há incidência de PIS e COFINS podem ser incluídos no cálculo do crédito presumido. A interpretação da recorrente, que dá ênfase à expressão **valor total**, empregada no art. 2º, e esquece a referência expressa ao art. 1º, não me parece a mais razoável. O mais correto é ler os dois artigos em conjunto, para extrair deles a seguinte norma: **valor total dos insumos sobre os quais há incidência do PIS e COFINS.**

A expressão "incidentes", empregada pelo legislador no texto do art. 1º da Lei nº 9.363/96, refere-se evidentemente à incidência jurídica. Diz-se que a norma jurídica tributária enquanto hipótese incide (daí a expressão hipótese de incidência), recai 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 conseqüente irradiação; pela hipótese de incidência juridicizada, da

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

2º - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 11 / 08
Márcio Curcio da Oliveira
Mat. Slape 91650

*eficácia jurídica: a relação jurídica tributária e seu conteúdo jurídico: direito (do Estado) à prestação (cujo objeto é o tributo) e o correlativo dever (do sujeito passivo: o contribuinte) de prestá-la; pretensão e correlativa obrigação; coação e correlativa sujeição.*²

A incidência jurídica não deve ser confundida com qualquer outra, especialmente a econômica ou a financeira. Em sua obra, Becker faz distinção entre incidência econômica e incidência jurídica do tributo. De acordo com o autor, a terminologia e os conceitos econômicos são válidos exclusivamente no plano econômico da Ciência das Finanças Públicas e da Política Fiscal. Por outro lado, a terminologia jurídica e os conceitos jurídicos são válidos exclusivamente no plano jurídico do Direito Positivo.

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

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

Somente a incidência jurídica do tributo implica no nascimento da obrigação tributária, que surge no momento imediato à realização da hipótese de incidência e estabelece a relação jurídico-tributária que vincula o sujeito passivo ao sujeito ativo. Deste modo somente cabe cogitar de incidência jurídica do tributo no caso em o sujeito passivo, pessoa que a norma jurídica localiza no pólo negativo da relação jurídica tributária, é o contribuinte de jure. Nas demais situações, mesmo que haja incidência ou repercussão econômica do tributo, com a presença de contribuinte de fato, descabe afirmar que houve incidência jurídica.

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

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 07 de outubro de 2008


ODASSI GUERZONI FILHO

