MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº	13858.000579/2002-41
Recurso nº	133.753 Voluntário
Matéria	RESSARCIMENTO DE IPI
Acórdão nº	203-12.048
Sessão de	22 de maio de 2007
Recorrente	USINA ALTA MOGIANA S/A - AÇÚCAR E ÁLCOOL
Recorrida	DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 30 / 07 / 07
Rubrica

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO JUDICIÁRIO. Alegações de inconstitucionalidade constituem-se em matéria que não pode ser apreciada no âmbito deste Processo Administrativo Fiscal, sendo da competência exclusiva do Poder Judiciário.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. EXCLUSÃO. Na determinação da base de cálculo do crédito presumido do IPI, o montante correspondente à exportação de produtos não tributados (NT) deve ser excluído no cálculo do incentivo, tanto no valor da receita de exportação quanto no da receita operacional bruta.

INSUMOS EMPREGADOS EM PRODUTOS NT. EXCLUSÃO. Não se incluem na base de cálculo do Crédito Presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96 os insumos empregados em produtos não tributados.

PRODUTOS NÃO CLASSIFICADOS COMO INSUMOS PELO PN CST Nº 65/79. ADUBOS, DEFENSIVOS E FERTILIZANTES. EXCLUSÃO NO CÁLCULO DO INCENTIVO. Incluem-se entre os insumos para fins de crédito do IPI os produtos não compreendidos entre os bens do ativo permanente que, embora não se integrando ao novo produto,

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 06 / 07 / 07
Marildo C... de Oliveira
Mat. Siape 91...

forem consumidos, desgastados ou alterados no processo de industrialização, em função de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre aquele. Produtos outros, não classificados como insumos segundo o Parecer Normativo CST nº 65/79, como adubos, defensivos e fertilizantes agrícolas, não podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário para os fins do cálculo do crédito presumido estabelecido pela Lei nº 9.363/96, devendo os valores correspondentes ser excluídos no cálculo do benefício.

AQUISIÇÕES A NÃO CONTRIBUINTES DO 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 ser 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, em negar provimento ao recurso, nos seguintes termos: I) pelo voto de qualidade, em negar provimento em relação às aquisições de pessoas físicas. Vencidos os Conselheiros Ivan Alegretti (Suplente), Sílvia de Brito Oliveira, Dory Edson Marianelli e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda; II) por maioria de votos, em negar provimento quanto à inclusão na base de cálculo do Crédito Presumido das aquisições de insumos aplicados em produtos NT, bem assim para manter excluído das receitas de exportações o valor dos produtos NT exportados, para efeito de composição do índice de cálculo do benefício. Vencidos os Conselheiros Ivan Alegretti (Suplente) e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda; e III) por unanimidade de votos, em negar provimento quanto aos demais insumos pleiteados.

ANTONIO BEZERRA NETO

Presidente

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Relator

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 06 / 07 / 07
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Sílvia de Brito Oliveira e Odassi Guerzoni Filho.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Eric Moraes de Castro e Silva.

/eaal

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 06 / 07 / 07
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91850

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 06 / 07 / 07
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

Relatório

O processo trata de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, instituído pela Lei nº 9.363/96, referente ao segundo 3º trimestre do ano de 2002, no valor de R$ 606.750,92.

O órgão de origem deferiu o pleito parcialmente, com base na Informação Fiscal de fls. 116/122, que informa o seguinte:

- foi alterado o sistema de apuração dos insumos aplicados na produção, porque o sistema de custos integrado adotado pela empresa não possibilitava a separação dos insumos sujeitos à incidência do PIS e da COFINS, daqueles adquiridos de pessoas não contribuintes destas contribuições (sem incidência). Assim, apuraram-se os insumos pelo sistema determinado pelo art. 3º, parágrafo 7º da Portaria MF nº 38/97 [(estoque inicial + compras) – (estoque final + saídas não plicadas na produção + transferências)];

- da base de cálculo do incentivo, foram glosados os valores das aquisições de pessoas físicas; de adubos, defensivos e fertilizantes; e dos produtos químicos Art Disp (antiespumante/fermentação), estes utilizados somente na fabricação de produto NT (álcool) que, por isto, não integra o cálculo do Crédito Presumido;

- das receitas de exportação, foram glosados os valores referentes à exportação de produto NT e às notas fiscais complementares em função de variação cambial.

A contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, na qual argüiu o seguinte, conforme o relatório da DRJ que reproduzo por resumir com fidelidade as alegações (fls. 146/147):

> *1. Teve indeferida, em parte, sua pretensão, sob os argumentos de que, nos termos da legislação infraregulamentar aplicável à espécie: a) as aquisições de pessoas físicas não geram direito ao crédito presumido de IPI, pois estas não são contribuintes do PIS e da COFINS; b) os adubos/defensivos/fertilizantes não integram o produto final exportado, açúcar, e nem se consomem durante o processo de industrialização do mesmo; e c) produtos químicos Art Disp (antiespumante/fermentação) devem-se ao fato que estes produtos são materiais utilizados somente na fabricação do álcool, produto sem direito ao crédito presumido; e d) segundo a tabela de incidência do IPI, TIPI, este produto, de classificação NCM 2207.10.00, é não-tributado e, portanto, não tem direito ao crédito presumido de IPI;*
>
> *2. A Lei nº 9.363/96 não impõe maiores reservas ou condições para fruição total do benefício fiscal em tela. As restrições advém de normas infralegais apontadas na decisão administrativa, o que fere o princípio da legalidade veiculado no art. 5º, inciso II, da Constituição Federal. Discorre acerca do referido princípio constitucional;*
>
> *3. Nenhuma portaria, instrução normativa, ato declaratório executivo etc., pode, por virtude própria, impor aos contribuintes restrições ao gozo de direitos tributários advindos da lei;*
>
> *4. Quaisquer matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, ainda que adquiridos de pessoa física ou não utilizados diretamente na operação de exportação, legalmente geram o benefício fiscal em apreço, e este tem sido o entendimento pacífico do Conselho de Contribuintes;*
>
> *5. Não tem o condão de afastar o direito da requerente ao crédito presumido, a eventual circunstância de algumas operações com insumos empregados na fabricação do álcool não serem tributadas por meio de IPI. Graças ao princípio da não-*

cumulatividade no IPI, a requerente tem o direito ao crédito decorrente das aquisições de insumos mesmo quando não tenha havido o recolhimento do tributo, em razão da existência de isenção, alíquota zero ou situação de não-tributação.

A 2ª Turma da DRJ, por unanimidade de votos, indeferiu a Manifestação de Inconformidade, nos termos do Acórdão de fls. 144/151.

O Recurso Voluntário de fls. 191/207, tempestivo (fls. 152, 153 e 191), após obtemperar que aos tribunais administrativos cabe apreciar questões que envolvam a Constituição Federal, repisa as alegações da Manifestação de Inconformidade.

Às fls. 208/216 dão conta do arrolamento de bens.

É o Relatório.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 06 / 07 / 07
Marilde Oliveira do Oliveira
Mat. Siape 91650

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 06 / 07 / 07
Marilde Cardoso de Oliveira
Mat. Siape 91650

Voto

Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Relator

O Recurso Voluntário cumpre os requisitos legais necessários para a sua admissibilidade, pelo que dele conheço.

Os temas a tratar podem ser separados assim: 1) possibilidade (ou não) de este Colegiado tratar de argüições de inconstitucionalidade; 2) cálculo do Crédito Presumido, com relação aos seguintes aspectos: a) produtos finais não tributados (NT), de modo a decidir se devem ou não ser computados na receita de exportação; b) insumos empregados em produtos NT, de modo a decidir se devem ou não ser incluídos na base de cálculo do incentivo; c) adubos, defensivos e fertilizantes, de modo a decidir se são insumos; e d) aquisições de pessoas físicas, de modo a decidir pela inclusão ou não na base de cálculo do incentivo.

ARGUMENTOS DE INCONSTITUCIONALIDADE: NÃO APRECIAÇÃO

Com relação aos argumentos de inconstitucionalidade, embora tenha apreço pelas opiniões em contrário, entendo que se constituem em matéria não passível de apreciação no âmbito deste processo administrativo. Somente o Judiciário é competente para julgá-la, nos termos da Constituição Federal, arts. 97 e 102, I, "a", III e §§ 1º e 2º deste último. Assim, argumentos como o de suposto confisco da multa de ofício e o de inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98 não devem ser apreciados por este órgão julgador administrativo.

No âmbito do Poder Executivo o controle de constitucionalidade é exercido *a priori* pelo Presidente da República, por meio da sanção ou do veto, conforme o art. 66, § 1º, da Constituição Federal.

A posteriori o Executivo federal, na pessoa do Presidente da República, possui competência para propor Ação Direta de Inconstitucionalidade, Ação Declaratória de Constitucionalidade ou Argüição de Descumprimento de Preceito Fundamental, tudo conforme a Constituição Federal, arts. 103, I e seu § 4º, e 102, § 1º, este último parágrafo regulado pela Lei nº 9.882/99. Também atuando no âmbito do controle concentrado de inconstitucionalidades, o Advogado-Geral da União será chamado a pronunciar-se quando o Supremo Tribunal Federal apreciar a inconstitucionalidade, em tese, de norma legal ou ato normativo (CF, art. 103, § 3º).

No mais, *a posteriori* o Executivo só deve se pronunciar acerca de inconstitucionalidade depois do julgamento da matéria pelo Judiciário. Assim é que o Decreto nº 2.346/97, com supedâneo nos arts. 131 da Lei nº 8.213/91 (cuja redação foi alterada pela MP nº 1.523-12/97, convertida na Lei nº 9.528/97) e 77 da Lei nº 9.430/96, estabelece que as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional, devem ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos os procedimentos estabelecidos.

Consoante o referido Decreto o Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida pelo Judiciário em caso concreto. Também o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, ficam autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 06 / 07 / 07
Marilde Cu[illegible] da Oliveira
Mat. Siape 91650

Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que não mais sejam constituídos ou cobrados os valores respectivos. Após tal determinação, caso o crédito tributário cuja constituição ou cobrança não mais é cabível esteja sendo impugnado ou com recurso ainda não definitivamente julgado, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (art. 4º, parágrafo único do referido Decreto).

O Decreto nº 2.346/97 ainda determina que, havendo manifestação jurisprudencial reiterada e uniforme e decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, fica o Procurador-Geral da Fazenda Nacional autorizado a declarar, mediante parecer fundamentado, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, as matérias em relação às quais é de ser dispensada a apresentação de recursos.

Na forma do citado Decreto, aos órgãos do Executivo competem tão-somente observar os pronunciamentos do Judiciário acerca de inconstitucionalidades, **quando definitivos e inequívocos**. Não lhes compete apreciar inconstitucionalidades. Assim, não cabe a este tribunal administrativo, como órgão do Executivo Federal que é, deixar de aplicar a legislação em vigor antes que o Judiciário se pronuncie. Neste sentido já informa, inclusive, o art. 22-A do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16/03/98, com a alteração da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002.

PRODUTOS EXPORTADOS NT: EXCLUSÃO DA RECEITA DE EXPORTAÇÃO E DA RECEITA OPERACIONAL BRUTA

O Crédito Presumido do IPI como ressarcimento do IPI e COFINS nas exportações foi instituído pela MP nº 948, de 23/05/95, que após reedições foi convertida na Lei nº 9.363, de 16/12/96, cujo art. 1º determina:

> *Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como essarcimento 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.*

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 x 2,65% + 2,65% x 2,65 = 5,37%).

No cálculo do incentivo o montante correspondente à exportação de produtos não tributados (NT) deve ser excluído, tanto no valor da receita de exportação quanto no da receita operacional bruta. Isto porque a relação dada por esses dois valores (receita de exportação dividida por receita operacional bruta) visa apurar quanto foi exportado, do total de produtos industrializados pela empresa beneficiária. Se os produtos NT não são considerados industrializados, para fins do IPI, não devem integrar o cálculo do incentivo nem no numerador nem no denominador da fração.

É o que também acontece os produtos adquiridos de terceiros, mas exportados sem qualquer industrialização por parte de beneficiária do Crédito Presumido do IPI (simples revenda). Também cabe a exclusão na receita de exportação e na receita operacional bruta, como já decidiu esta Terceira Câmara no Recurso nº 131359, Acórdão nº 203-11034, julgado em 28/06/2006, relatora a ilustre Conselheira Sílvia de Brito Oliveira. No mesmo sentido a decisão no Recurso nº 112611, Acórdão nº 202-12304, julgado em 06/07/2000, relator o ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima.

INSUMOS EMPREGADOS EM PRODUTOS NT EXPORTADOS: EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO INCENTIVO

Como os produtos NT não são considerados industrializados, para fins do IPI, os insumos nele empregados também não devem integrar o cálculo do incentivo.

Conforme o final do art. 1º da Lei nº 9.363/96, as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que compõem a base de cálculo do incentivo são aquelas utilizadas no **processo produtivo**. Que processo produtivo? O de industrialização, conforme deixa claro o parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.363/96, ao informar que, subsidiariamente, a legislação do IPI será empregada para estabelecer o conceito de produção.

Este termo - "produção" -, empregado tão-somente no referido parágrafo e não repetido em qualquer outro trecho da Lei nº 9.363/96, é sinônimo de "processo produtivo." De quem? Da empresa produtora e exportadora. Daí o crédito presumido do IPI não beneficiar a empresa que apenas exporta, sem que antes submeta, ela própria, as mercadorias a algum processo de industrialização. Tampouco beneficiar a empresa que exporta somente produtos NT. No caso de exportação mista (produtos tributados e não tributados), o incentivo atinge apenas os produtos finais industrializados, tanto no que diz respeito à receita de exportação, à receita operacional bruta e aos insumos respectivos.

Em consonância com esta interpretação, o Parecer MF/SRF/COSIT/DITIP nº 139, de 22/04/96, já esclarecia, no seu subitem 4.11, o seguinte:

> *4.11. O contribuinte produtor-exportador de produtos com alíquota zero ou isentos tem direito ao crédito, ainda que não tenha débito de IPI. Não tem direito ao crédito presumido o exportador de produtos não tributados pelo IPI (produtos NT), isto é, produtos que não são industrializados, pois neste caso ele não é contribuinte do IPI.*

Neste ponto o referido Parecer interpretou da melhor forma a legislação do crédito presumido, tendo esclarecido a questão relativa aos produtos NT. A Portaria MF nº 38,

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 06 / 07 / 07
Marilde Queiroz de Oliveira
Mat. Siape 91650

de 27/02/97, bem como a Instrução Normativa SRF nº 23, de 13/03/97, ao regulamentarem o incentivo, não tratam especificamente do tema. Apenas informam que farão jus ao incentivo a empresa **produtora e exportadora** de "mercadorias nacionais" (art. 2º da Portaria MF nº 38/97 e art. 2º da IN SRF nº 23/97), sem qualificar tais mercadorias como produtos industrializados. Somente no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 13, de 02/09/98, é que o tema foi tratado de forma específica. Depois a Portaria MF nº 64, de 24/03/2003, e a IN SRF nº 313, de 03/04/2003, utilizaram, corretamente, a locução "produtos industrializados nacionais" (art. 2º destes dois últimos atos).

A meu ver os atos acima não inovaram na regulamentação do benefício em tela, tendo apenas procedido à melhor interpretação da Lei nº 9.363/96. Inclusive, é despiciendo dispositivo legal determinando expressamente a exclusão dos valores das mercadorias não industrializadas ou não-tributadas no cálculo do benefício. Mesmo antes do ADN COSIT nº 13, de 02/09/98, da Portaria MF nº 64/2003 e da IN SRF nº 313/2003, e independentemente do Parecer MF/SRF/COSIT/DITIP nº 139, de 22/04/96, o crédito presumido, tal como estabelecido pela Lei nº 9.363/93, não comportava a inclusão das mercadorias não industrializadas ou NT em sua base de cálculo, bem como dos respectivos insumos. Estendo seja esta a *mens legis*.

ADUBOS, DEFENSIVOS E FERTILIZANTES: EXCLUSÃO, POR NÃO SE ENQUADRAREM NO CONCEITO DE INSUMO, NOS TERMOS DO PN CST Nº 65/79:

Também devem ser excluídos do cálculo do incentivo os valores de adubos, defensivos e fertilizantes agrícolas, tal como entenderam o órgão de origem e a DRJ. Tais produtos não são considerados insumos, para fins de créditos do IPI.

Na forma do art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.363/96, os conceitos de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, cujos valores integram a base de cálculo do Crédito Presumido do IPI, devem ser buscados na legislação do IPI. Esta nos informa, ao tratar dos créditos básicos do imposto, especialmente no art. 82, I, do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23/12/82 (RIPI/82), equivalente ao art. 147, I, do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 25/06/98 (RIPI/98), o seguinte:

> *Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):*
>
> *I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;*

O Parecer Normativo CST nº 65/79, tratando do art. 66, I, do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 83.263/79 (RIPI/79), equivalente aos arts. 82, I, do RIPI/82, e 147, I, do RIPI/98, assentou interpretação acerca dos créditos básicos do imposto, que continua válida até hoje. Segundo essa interpretação consolidada, geram direito ao crédito, além das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que se integram ao produto final, quaisquer outros bens não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente que, **em função de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o**

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 06 / 07 / 07
Maricé [illegible] de Oliveira
Mat. Siape 91630

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 06 / 07 / 07

insumo, forem consumidos no processo de industrialização, isto é, sofram alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

Embora os produtos em questão sejam consumidos no processo produtivo, total ou parcialmente, tal consumo acontece de modo indireto, pelo que não podem ser considerados para fins de crédito do IPI. Daí a exclusão.

INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS: EXCLUSÃO

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 aplicá-lo. Neste sentido é que o § 2º do art. 2º da IN SRF nº 23, de 13/03/97, já dispunha que o incentivo "será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS".

Referida IN não inovou com relação à Lei nº 9.363/96. Apenas explicitou a melhor interpretação do texto da Lei, cujo caput art. 2º deve ser lido em conjunto com o *caput* do art. 1º que lhe antecede. O mencionado art. 2º, ao estabelecer que a base de cálculo do incentivo será determinada sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e 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 conseqüência 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:[2]

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

---

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

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

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

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

> *18. Ora, se o produtor/exportador pudesse incluir na base de cálculo do crédito presumido o valor de todo e qualquer insumo, mesmo não sendo o fornecedor contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS, ao argumento de que teria, de qualquer modo, havido a incidência dos tributos em algum momento da cadeia produtiva, o art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, restaria sem sentido.*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 06 / 07 / 07
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

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.

(...)

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.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 06 / 07 / 07
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

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 adquir 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.;

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 06 / 07 / 07
Mari[illegible] de Oliveira
Mat. [illegible] 91650

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

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

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

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

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

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

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

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

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 06 / 07 / 07
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

CONCLUSÃO

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 22 de maio de 2007

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 06 / 07 / 07
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650