



Processo nº : 13887.00010-4/2002-16  
Recurso nº : 132.368  
Acórdão nº : 203-11.494

Recorrente : SUCORRICO S/A  
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

**IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.**

É incabível a inclusão dos valores de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem feita de pessoa física ou pessoa jurídica isenta do PIS ou da Cofins na apuração da base de cálculo do crédito presumido do IPI.


**NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RESSARCIMENTO. TAXA SELIC.** Em se tratando o ressarcimento uma espécie do gênero restituição, a atualização dos créditos está devidamente reconhecida pelas normas legais e administrativas que regem a matéria.

**Recurso provido em parte**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **SUCORRICO S/A.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) em negar provimento ao recurso, quanto às aquisições a pessoas físicas. Vencidos os Conselheiros Valdemar Ludvig (Relator) e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. Designada a Conselheira Sílvia de Brito Oliveira para redigir o voto vencedor; e II) em dar provimento ao recurso, quanto à incidência da taxa Selic, admitindo-a a partir da data de protocolização do pedido. Vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Odassi Guerzoni Filho e Antonio Bezerra Neto.


Sala das Sessões, em 07 de novembro de 2006.

  
Antonio Bezerra Neto  
Presidente

  
Sílvia de Brito Oliveira  
Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Cesar Piantavigna e Eric Moraes de Castro e Silva.

Eaal/inp

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	10 / 08 / 07
	
Marilde Cursino de Oliveira	
Mat. Siape 91650	



Processo nº : 13887.000104/2002-16  
Recurso nº : 132.368  
Acórdão nº : 203-11.494

Recorrente : SUCORRICO S/A

### RELATÓRIO

A interessada apresentou pedido de ressarcimento de crédito presumido do IPI que trata a Lei nº 9.363/96, referente ao ano de 2000, no valor de R\$ 1.122.576,54.

A Delegacia da Receita Federal de origem, ao analisar o pedido, o mesmo foi deferido parcialmente em função da glosa das aquisições de produto *in-natura*, laranja adquirido de pessoas físicas, não sujeitas às contribuições para o PIS/PASEP e COFINS.

Em sua Manifestação de Inconformidade a requerente ataca o Despacho Decisório da Delegacia da Receita Federal de Limeira, colocando que suas conclusões não encontram consonância com o que determina o artigo 2º da Lei nº 9.363/96, nem com a jurisprudência produzida sobre a matéria, tanto pelas instâncias administrativas (Conselhos de Contribuintes) como judiciais.

Finalizando requer seja deferido o pedido de ressarcimento total dos valores pleiteados devidamente corrigidos pela taxa SELIC, nos termos do artigo 39, § 4º da Lei nº 9.250/95.

A DRJ/Ribeirão Preto, indeferiu a solicitação em decisão assim ementada:

*“Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI.*


*Os valores referentes às aquisições de insumos de pessoas físicas, não contribuintes do PIS/PASEP e COFINS, não integram o cálculo do crédito presumido por falta de previsão legal.*

*CRÉDITO PRESUMIDO. JUROS PELA TAXA SELIC. POSSIBILIDADE.*

*Inexiste previsão legal para abonar atualização monetária ou acréscimo de juros equivalentes à taxa SELIC a valores objeto de ressarcimento de crédito de IPI.”*

Cientificada da decisão supra a contribuinte apresenta tempestivamente recurso voluntário dirigido a este Colegiado reiterando suas razões já apresentadas nas peças anteriores.

É o relatório.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 10 / 08 / 07
 Marilda Cursino de Oliveira Mat. Siage 91650



Processo nº : 13887.000104/2002-16  
Recurso nº : 132.368  
Acórdão nº : 203-11.494

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR VALDEMAR LUDVIG  
VENCIDO QUANTO À AQUISIÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS

O Recurso é tempestivo e preenche todos os demais requisitos exigidos para sua admissibilidade, estando, portanto, apto a ser conhecido.

A matéria em questão diz respeito sobre o aproveitamento de insumos adquiridos de pessoas físicas no cálculo do crédito presumido do IPI criado pela Lei nº 9.363/96

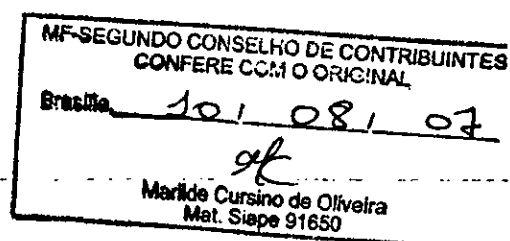
Ao editar a MP nº 948, que precedeu a Lei nº 9.363/96, o Ministro de Estado da Fazenda assim esclareceu em sua Exposição de Motivos nº 120, de 23 de março de 1995:

*“A Medida Provisória, de 21 de fevereiro de 1995, dispôs sobre a desoneração fiscal da COFINS e PIS/PASEP incidente sobre os insumos, objetivando possibilitar a redução dos custos e o aumento da competitividade dos produtos brasileiros exportados, dentro da premissa básica da diretriz política do setor, no sentido de que não se deve exportar tributos. Em seu elemento motriz, a proposta em comento dispunha que sobredita desoneração deveria ser feita mediante ressarcimento em dinheiro desses encargos do exportador nacional.*

*2. Sendo as contribuições COFINS e PIS/PASEP incidentes em cascata, sobre todas as etapas do processo produtivo, parece mais razoável que a desoneração corresponda não apenas à última etapa do processo produtivo, mas sim às duas etapas antecedentes, o que revela que a alíquota a ser aplicada deve ser elevada para 5,37%, atenuando ainda mais a carga tributária incidente sobre os produtos exportados, e se revelando compatível com a necessidade de ajuste fiscal.”*

Quanto às aquisições de pessoas físicas e cooperativas, em que pese adotar posição vencida nesta Corte, alio-me ao predominante na Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido de que a base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, referidos no art. 1º da Lei nº 9.363/96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96). A lei citada refere-se a valor total e não prevê qualquer exclusão. As Instruções Normativas SRF nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363/96, ao estabelecerem que o crédito presumido do IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições ao PIS/PASEP e COFINS (IN SRF nº 23/97). Tal exclusão somente poderiam ser feita mediante Lei ou Medida Provisória, visto que as instruções normativas não normas complementares das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam.

No que se refere à atualização do crédito pela taxa SELIC, aqui, também, acompanho a corrente majoritária da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de reconhecer seu direito.





Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF  
Fl.

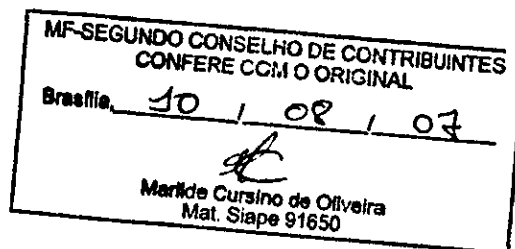
Processo nº : 13887.000104/2002-16  
Recurso nº : 132.368  
Acórdão nº : 203-11.494

Face ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 07 de novembro de 2006.

  
VALEDMAR LUDVIG





Processo nº : 13887.000104/2002-16  
Recurso nº : 132.368  
Acórdão nº : 203-11.494

VOTO DA CONSELHEIRA SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA  
DESIGNADA QUANTO ÀS AQUISIÇÕES DE PESSOA FÍSICA

Relativamente à composição da base de cálculo do crédito presumido do IPI, dirijo do Ilustre Relator quanto às aquisições de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem de pessoas físicas.

Na apreciação da matéria, importa 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 a receita 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 essa qualificação do fornecedor de insumos, limitando-se a fazer restrição às aquisições de insumos no mercado interno. É o que depreende-se dos arts. 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.*

(...)

*Ar. 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.*


(...)

(Grifou-se)

Ocorre, porém, que não se pode olvidar 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

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília: 10 / 08 / 07

  
Marilde Cursino de Oliveira  
Mat. Siape 91650

5 



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 10 / 08 / 07
 Marilda Curiano de Oliveira Mat. Siage 91850

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13887.000104/2002-16  
Recurso nº : 132.368  
Acórdão nº : 203-11.494

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.

(...)

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:



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13887.000104/2002-16  
Recurso nº : 132.368  
Acórdão nº : 203-11.494

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília 10 / 08 / 07  
Marilda Custino de Oliveira  
Mat. S/ape 91850

2ª CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

'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?

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 199.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13887.000104/2002-16  
Recurso nº : 132.368  
Acórdão nº : 203-11.494

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 10 / 08 / 07  
*[Assinatura]*  
Marildo Cursino de Oliveira  
Mat. SIAPE 91650

2ª CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

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 ( $2 \times 2,65\% + 2,65\% \times 2,65 = 5,37\%$ ).*

*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 inovam 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.*

*[Assinatura]*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13887.000104/2002-16  
Recurso nº : 132.368  
Acórdão nº : 203-11.494

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília 10.108 107  
Maurício Custódio de Oliveira  
Mat. Sica 91650

2ª CC-MF  
Fl.

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 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."<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.

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

<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.



Processo nº : 13887.000104/2002-16  
Recurso nº : 132.368  
Acórdão nº : 203-11.494

*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, como cooperativas, o crédito presumido não é devido.*

*No caso das cooperativas, cabe destacar que em todo o período deste processo, relativo ao ano de 1998, tais pessoas jurídicas estavam isentas do PIS e COFINS, com relação aos atos cooperados. Somente o art. 66 da Lei nº 9.430/96 é que determinou, com efeitos a partir de 01/01/97, o fim da isenção referente às duas contribuições, para as cooperativas que se dedicam a vendas em comum, referidas no art. 82 da Lei nº 5.764/71. Depois nova alteração sobreveio com o 69 da Lei nº 9.532/97, segundo o qual a partir de 01/01/98 as cooperativas de consumo passaram a sujeitar-se às mesmas regras de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Finalmente, com relação às cooperativas em geral novo tratamento foi determinado para o PIS e a COFINS pela MP nº 1.858-6, de 29/06/2001, atual MP nº 2.158-35, de 24/08/2001, com efeitos a partir de 30/06/99. Em vez da isenção como regra geral passaram a ser excluídas da base de cálculo das duas contribuições valores específicos, discriminados no art. 15 da MP nº 2.158-35/2001.*


*Assim, considerando que 3º trimestre de 1998 a isenção era a regra geral, reputo correto o procedimento da fiscalização, no que excluiu da base de cálculo do benefício às aquisições feitas a cooperativas.*

(...).

**Pelas razões expostas, dirijo do Ilustre Conselheiro-Relator e voto pelo parcial provimento do recurso para manter a exclusão do valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas da base de cálculo do crédito presumido do IPI.**

Sala das Sessões, em 07 de novembro de 2006.

  
SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília	10 / 08 / 07
	
Marilda Cursino de Oliveira Mat. Stape 91650	