



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13983.000009/99-31
Recurso n° : 122.389
Acórdão n° : 203-09.899

MINISTÉRIO DA FAZENDA Segundo Conselho de Contribuintes Publicado no Diário Oficial da União De 16 / 03 / 06 VISTO

2º CC-MF Fl. _____

Recorrente : SADIA CONCÓRDIA S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

IPI. MATERIAL DE LIMPEZA, COMBUSTÍVEL, EQUIPAMENTOS DE SEGURANÇA E UNIFORMES. O material de limpeza, combustíveis, equipamentos de segurança e uniformes não se podem considerar integradas diretamente ao processo de produção, não configurando insumos para efeito de crédito presumido de IPI.

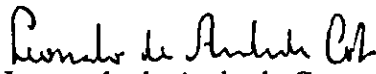
CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. AQUISIÇÕES A NÃO CONTRIBUINTES DO PIS E COFINS. PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS. Matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de pessoas físicas, ou de pessoas jurídicas não contribuintes de PIS e COFINS, como cooperativas, não dão direito 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 de recurso interposto por: **SADIA CONCÓRDIA S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em negar provimento ao recurso: a) pelo voto de qualidade, quanto à inclusão na base de cálculo do crédito presumido das aquisições de insumos feitas junto a cooperativas e a pessoas físicas. Vencidos os Conselheiros Cesar Piantavigna (Relator), Maria Teresa Martínez López, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor; e b) por unanimidade de votos, quanto à inclusão dos demais itens.

Sala das Sessões, em 01 de dezembro de 2004.


Leonardo de Andrade Couto
Presidente


Emanuel Carlos Dantas de Assis
Relator-Designado

MINISTÉRIO DA FAZENDA 2º Conselho de Contribuintes CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 20 / 06 / 05 VISTO

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa e Ana Maria Ribeiro Barbosa (Suplente).

Eaal/mdc



Processo nº : 13983.000009/99-31
Recurso nº : 122.389
Acórdão nº : 203-09.899

Recorrente : SADIA CONCÓRDIA S/A – INDÚSTRIA E COMÉRCIO

RELATÓRIO

Pedido de Ressarcimento (fl. 01), formulado em 13/01/1999, solicitava o pagamento, à Recorrente, da importância de R\$2.795.665,34, decorrente de excedente de crédito presumido de IPI relacionado ao 3º trimestre de 1998.

Em “Termo de Informação Fiscal” (fls. 1.990/1.998) admite-se a exatidão dos valores de exportações informados pela contribuinte (fl. 1.991). No mesmo documento assinalou-se que insumos adquiridos pela contribuinte frente a pessoas físicas (não contribuintes, portanto, de PIS e de Cofins) e Cooperativas não comporiam a base de cálculo do incentivo fiscal mencionado, igualmente a “material de manutenção, de limpeza, combustível, equipamentos de segurança e uniformes”, face não se enquadrarem nos conceitos de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem (fl. 1.994). As devoluções de insumos, por último, deveriam ser desconsideradas da receita bruta operacional. Ao cabo de tais observações opinou-se pelo deferimento de ressarcimento da quantia de R\$2.422.181,74 à Recorrente, posicionamento este que restou efetivado pela decisão de fl. 1.999.

Diante da recusa parcial a empresa deduziu impugnação (fls. 2.001/2.004) dizendo que a decisão expedida pela Delegacia da Receita Federal em Joaçaba/SC impunha restrições à fruição do crédito presumido de IPI que não encontravam amparo na legislação de regência (Medidas Provisórias nºs 948/1995 e 1.484-27/1996, e Lei nº 9.363/96), razão pela qual despontavam ilegais. Segundo afirmou o artigo 2º da Lei nº 9.363/96, prescreveu que a base de cálculo do incentivo é calculada sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não se podendo tolher determinadas compras de artigos que tais, implementadas pela Recorrente, da apuração do crédito presumido de IPI. Postulou a contagem da Selic ao ressarcimento pleiteado.

Decisão (fls. 2.008/2.014) da Instância julgadora de piso indeferindo a pretensão deduzida na impugnação.

Recurso Voluntário (fls. 2.018/2.032) reprisa as matérias erichadas na impugnação ofertada pela contribuinte, frisando que todas as exclusões imputadas pelo Fisco Federal na base de cálculo do crédito presumido de IPI seriam ilegítimas, a exemplo das aquisições de material de manutenção, de limpeza, combustível, equipamentos de segurança e uniformes. A Recorrente invoca de resposta a Consulta que fez ao Ministério da Agricultura, na qual tal órgão do Governo Federal, baseado no “Regulamento da Inspeção Industrial e Sanitária de produtos de Origem animal – RIISPOA” (artigos 77 e 81), enaltece a exigência de extrema higiene e limpeza, inclusive no tangente aos trabalhadores, para a industrialização dos produtos fabricados pela empresa (fls. 2.026/2.028), razão pela qual os mencionados itens adquiridos pela

MINISTÉRIO DA FAZENDA 2º Conselho de Contribuintes CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 20/06/105 VISTO



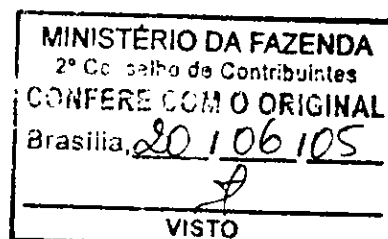
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13983.000009/99-31
Recurso nº : 122.389
Acórdão nº : 203-09.899

mesma deveriam ser interpretados como artigos consumidos no correspondente processo de produção nela desenvolvido. Citou vários julgados deste Colegiado que figurariam em amparo de sua tese.

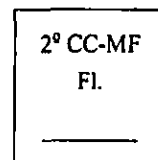
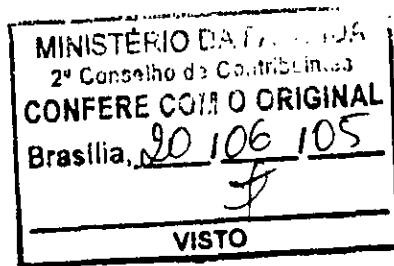
É o relatório, no essencial (artigo 31 do Decreto nº 70.235/72).





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13983.000009/99-31
Recurso nº : 122.389
Acórdão nº : 203-09.899



VOTO DO RELATOR CESAR PIANTAVIGNA
VENCIDO QUANTO AOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E DE
COOPERATIVAS

A questão consiste em pronunciar-se a favor, ou contra, a inclusão dos valores de aquisições promovidas pela empresa frente a pessoas físicas e cooperativas, como também material de manutenção, de limpeza, combustível, equipamentos de segurança e uniformes, na base de cálculo do crédito presumido de IPI.

O desfecho de ambas as questões é fornecido pela redação do artigo 2º da Lei nº 9.363/96:

"Artigo 2º. A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador."

Como visto, o montante a considerar na composição da base de cálculo do crédito presumido de IPI é o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, não se verificando restrições, na Lei nº 9.363/96.

Assim, configurada a aquisição de matéria-prima pela empresa não há que se lançar questionamentos sobre a qualificação do parceiro negocial que ensejou a compra, a exemplo de pessoas físicas ou cooperativas, tentando-se aí enveredar pela análise teleológica do incentivo que, estando vertido à recuperação de PIS e de Cofins incidentes sobre os produtos aplicados em artigos industrializados conduzidos à exportação, não teria registrado sobre tais sujeitos a carga das citadas exações, razão pela qual o crédito presumido não assumiria seu fundamento no contexto, não podendo ser ao mesmo associado e admitido.

O crédito presumido de IPI, como o próprio Fisco sustenta, teve como objetivo tornar os produtos brasileiros mais competitivos no mercado estrangeiro. Entretanto, para a Fazenda federal o benefício deveria centrar-se exclusivamente na recuperação de tributos específicos pagos na cadeia produtiva, que não teriam assumido percussão em operações realizadas com pessoas físicas e cooperativas.

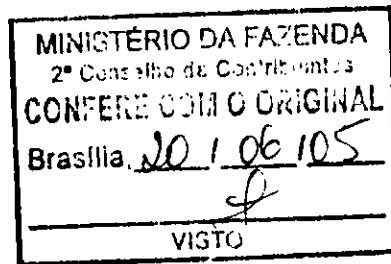
A observação é frágil atentando-se ao seu norteamento. Deveras: se a meta do crédito presumido de IPI é fomentar a introdução de produtos brasileiros a preços competitivos no mercado externo não se poderia tentar restringir a aplicação do incentivo aludido, porquanto a prática irrestrita (dentro dos cânones legais – é válido salientar) do benefício caminha exatamente no sentido de assegurar o atingimento da finalidade buscada com o mesmo.

Deve-se relevar, por outro lado, que o crédito presumido de IPI está sintonizado com a desoneração da cadeia produtiva como um todo, em cuja extensão são denotadas cargas de PIS e de Cofins absorvidas por pessoas físicas e cooperativas, isto é, pulverizadas em insumos adquiridos por tais sujeitos para confecção de artigos que



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13983.000009/99-31
Recurso nº : 122.389
Acórdão nº : 203-09.899



posteriormente são negociados com outras empresas para elaboração de produtos conduzidos ao mercado externo.

A visão do Fisco, ao que se deduz, apequena, amiúda a finalidade que toma o crédito presumido de IPI como instrumento concretizador, ou no mínimo auxiliador.

É importante salientar, noutras sendas, que a qualidade do vendedor da matéria-prima, de que a Recorrente se aproveita em seu processo de produção, não despoja ou destitui a característica do produto que figura como indicador do incentivo. Não havendo, portanto, questionamentos ou controvérsia acerca do produto adquirido, ou seja, admitindo-lhe como matéria-prima, é inegável a incorporação de seu valor na base de cálculo do crédito presumido de IPI.

Questionamentos neste aspecto surgem quanto ao material de manutenção, de limpeza, combustível, equipamentos de segurança e uniformes adquiridos pela empresa, cujos valores foram por ela introduzidos na base de cálculo do crédito presumido de IPI.

No diploma regente do incentivo consta ser possível buscar o conceito de matéria-prima na legislação do IPI, consoante infere-se do parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363/96:

“Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto sobre a Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.” (grifos da transcrição)

Por conta da orientação dada pela previsão legal anteriormente invocada, e em atenção à redação do artigo 147, I, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Decreto nº 2.637/98 – aplicável à situação em virtude de o crédito presumido em exame referir-se ao 3º trimestre de 1998), matéria-prima traduziria substância empregada e consumida na fabricação de determinado artigo:

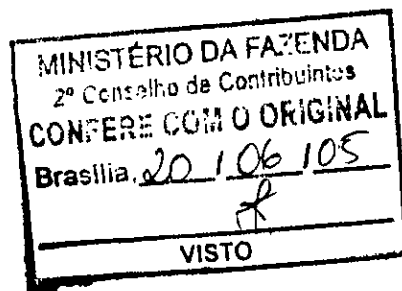
*“Artigo 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes forem equiparados, poderão creditar-se (Lei 4.502/64, art. 25):
I – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integram ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;”*

Observe-se, pois, que a legislação do IPI erige o conceito de matéria-prima, como também de produto intermediário, sobre o aproveitamento de determinado artigo em processo de produção, situação que não se vislumbra nos artigos cujos valores a Recorrente pretendia introduzir na base de cálculo do incentivo em comento.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes


Processo nº : 13983.000009/99-31
Recurso nº : 122.389
Acórdão nº : 203-09.899



De fato, material de manutenção, de limpeza, combustível, equipamentos de segurança e uniformes figuram adjetos ao processo de produção desenvolvido pela Recorrente, não sendo neste propriamente consumidos, razão pela qual não se enquadram na definição de matéria-prima fornecido pelo artigo 147, I, do Decreto nº 2.637/98, motivo pelo qual seus valores não podem compor a base de cálculo do crédito presumido de IPI.

Voto, portanto, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, de modo que sejam considerados na base de cálculo do crédito presumido do IPI os valores de matérias-primas, tal qual explicitadas anteriormente, adquiridas pela Recorrente frente a pessoas físicas e cooperativas, para efeitos de operar-se o correspondente ressarcimento buscado nesses autos.

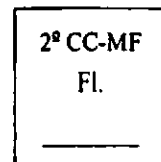
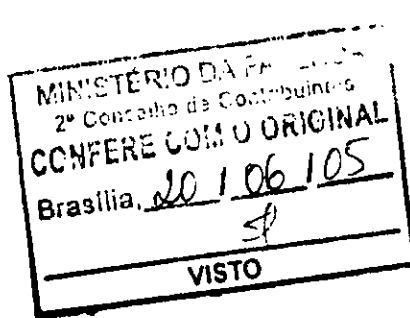
Sala das Sessões, em 01 de dezembro de 2004.


CESAR PLANTAVIGNA



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13983.000009/99-31
Recurso n° : 122.389
Acórdão n° : 203-09.899



VOTO DO CONSELHEIRO EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS
DESIGNADO QUANTO AOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS E DE
COOPERATIVAS

A discordância em relação ao voto do ilustre relator prende-se aos insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas, cujos valores entendo não devam ser incluídos na base de cálculo do incentivo.

O crédito presumido do IPI como ressarcimento do IPI e COFINS nas exportações foi instituído pela MP n° 948, de 23/05/95, que após reedições foi convertida na Lei n° 9.363, de 16/12/96, que determina:

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

(...)

Art. 2º. A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.

§ 1º. O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo. (negritos acrescentados).

Nos termos do art. 2º da Lei n° 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*. ($2 \times 2,65\% + 2,65\% \times 2,65 = 5,37\%$).

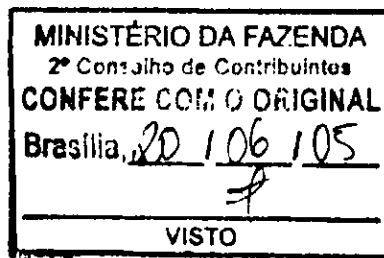
Como deixa claro o art. 1º da Lei n° 9.363/96, acima transcrito, o benefício foi instituído como ressarcimento do PIS e COFINS incidentes nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Somente nas situações em que há incidência das duas contribuições sobre as aquisições de insumos é que cabe aplicar o benefício. Neste sentido é que o § 2º do art. 2º da IN SRF n° 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 n° 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 n° 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*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13983.000009/99-31
Recurso nº : 122.389
Acórdão nº : 203-09.899



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 (tomando-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 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.

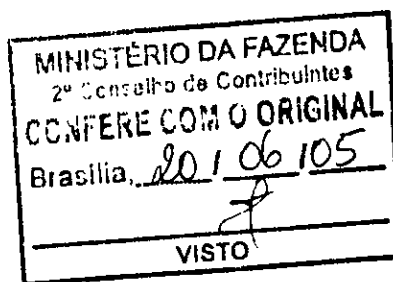
Na trajetória dessa repercussão, haverá uma pessoa que ficará impossibilitada de repercutir o ônus sobre outra ou haverá muitas pessoas que estarão impossibilitadas de repercutir a totalidade do ônus, suportando, definitivamente, cada uma delas, uma parcela do ônus

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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13983.000009/99-31
Recurso nº : 122.389
Acórdão nº : 203-09.899

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, 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.

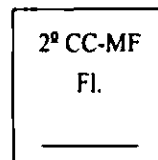
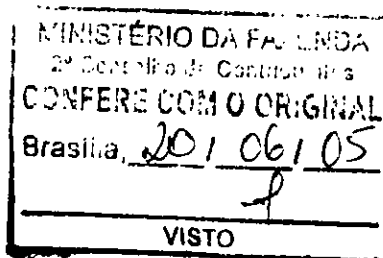
A referendar a interpretação aqui adotada e os termos do art. 2º, § 2º, da IN SRF nº 23/97 - segundo o qual o crédito presumido será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS - cabe transcrever excertos do Parecer PGFN/CAT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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13983.000009/99-31
Recurso nº : 122.389
Acórdão nº : 203-09.899



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:

'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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13983.000009/99-31
Recurso nº : 122.389
Acórdão nº : 203-09.899

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 20 / 06 / 05
VISTO

2º CC-MF
Fl. _____

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

(...)

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) $100 \text{ u.m.} \times 1,0265 > 102,65 \text{ u.m.};$

2) $102,65 \text{ u.m.} \times 1,0265 > 105,37 \text{ u.m.};$

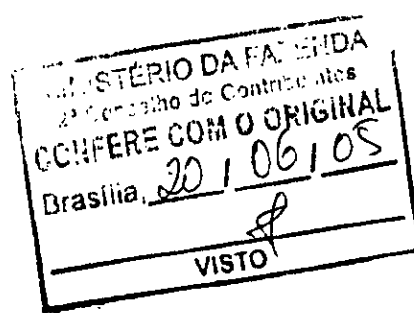
3) valor total das contribuições nas duas fases - $(105,37 \text{ u.m.} - 100 \text{ u.m.}) > 5,37 \text{ u.m.}$, o que, em percentual, dá os exatos 5,37% estabelecido na lei.

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,



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13983.000009/99-31
Recurso nº : 122.389
Acórdão nº : 203-09.899

estaria demonstrado que o novo sistema não condicionou a concessão do crédito presumido ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS pelo fornecedor de insumo.

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

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

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

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

(...)

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

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 01 de dezembro de 2004.

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS