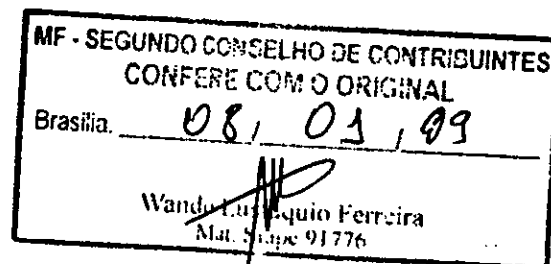




MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº 10680.002683/2002-51  
Recurso nº 136.006 Voluntário  
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI  
Acórdão nº 203-13.202  
Sessão de 03 de setembro de 2008  
Recorrente FIAÇÃO E TECELAGEM SÃO JOSÉ S/A  
Recorrida DRJ- JUIZ DE FORA/MG



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

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

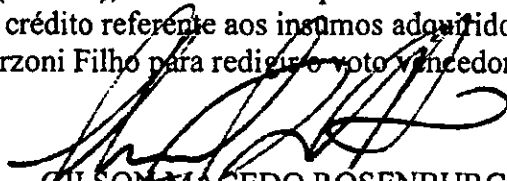
CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.363/96. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS JUNTO A PRODUTORES RURAIS. PESSOAS FÍSICAS.

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

Recurso Voluntário Negado.

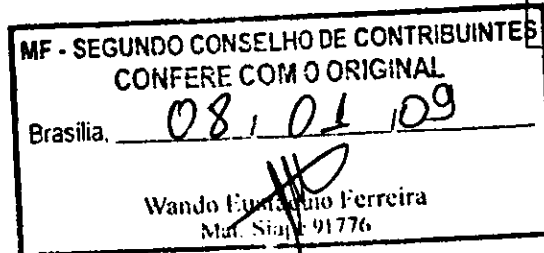
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Jean Cleuter Simões Mendonça (Relator), Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda que admitiam o crédito referente aos insumos adquiridos de pessoa física. Designado o Conselheiro Odassi Guerzoni Filho para redigir o voto vencedor.

  
GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO  
Presidente

  
ODASSI GUERZONI FILHO  
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis e José Adão Vitorino de Moraes.



## Relatório

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de IPI.

No dia 26 de fevereiro de 2002 o Contribuinte protocolizou na SRF pedido de ressarcimento no valor de R\$ 24.148,03 (fl. 01).

Em Parecer Fiscal (fls.41/42) foi indeferido parcialmente o pedido do Contribuinte pelas seguintes razões:

1. O Auditor Fiscal não considerou o valor referente à aquisição do algodão, entendendo que, por ser produto rural, não está classificado como MP, PI ou ME pela legislação do IPI;
2. O auditor observou ainda que "o cálculo da relação entre receita de exportação e a receita operacional bruta também está incorreta, pois em ambas as receitas não foram deduzidas as respectivas devoluções e vendas canceladas". Dessa forma, foi reconhecido o direito de ressarcimento no valor de apenas R\$ 5.559,45.

A contribuinte tomou ciência do parecer da SRF em 03/02/2006 (fl.53) e recorreu à DRJ de Juiz de Fora por meio de Manifestação de Inconformidade em 23/02/2006 (fls.55/57).

Alegou que a Lei 9363/96 não dispõe "sobre qualquer exclusão ou desconsideração de matéria-prima. Não importa se a matéria-prima foi oriunda de produto rural". A Contribuinte apoiou-se o art. 100 do CTN para argumentar que uma Instrução Normativa não pode alterar e nem inovar a Lei. Para corroborar esse entendimento também utilizou-se de decisões deste Segundo Conselho de Contribuintes e do STJ.

A DRJ julgou nos seguintes termos (fls.59/62):

1. Não cabe à esfera administrativa julgar a legalidade de Instrução Normativa. O que se julga é somente a aplicação da norma e, enquanto não for declarada a ilegalidade ou inconstitucionalidade da Instrução Normativa, caberá ao poder administrativo a sua aplicação. Como a exclusão efetuada, referente às aquisições de produtos agrícolas, estão expressas no parágrafo 2º do art. 2º da IN SRF 23/97, tais exclusões são cabíveis.

Como outros erros apontados pela auditoria no cálculo do ressarcimento não foram contestados pela contribuinte, consideram-se esses não impugnados.

Por fim a DRJ julgou pelo indeferimento do pedido de impugnação.

A Contribuinte tomou ciência do acórdão da DRJ no dia 24/05/2006 (fl. 64) e protocolizou Recurso Voluntário em 21/06/2006 (fls.65/68).

Em seu Recurso a Recorrente argumentou a seguinte:

A Administração pode anular seus atos se esse estiver eivado de vícios, conforme súmula 473 do STF.

Que toda a matéria foi impugnada no trecho da Manifestação de inconformidade que diz:

*"O art. 82, inciso I, do RIPI/82, é claro ao estabelecer que estão abrangidos dentro do conceito de matéria-prima e de produtos intermediários os produtos que:*

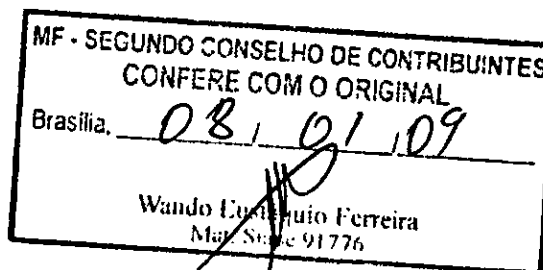
*'embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente'.*

*É evidente que o algodão, entre outros insumos, foram utilizados no processo de industrialização, visto que a Impugnante é empresa de tecelagem, assim não há que se falar em 'aquisição de insumos não classificados como matéria prima pela legislação do', como insiste o ilustre auditor".*

Assim como na Manifestação de Inconformidade, voltou a utilizar decisões deste Segundo Conselho de Contribuintes e do STJ, para argumentar que somente medida provisória ou lei pode efetuar qualquer tipo de exclusão ou alteração no do texto do art. 100 do CTN.

Por fim, pediu a reforma da decisão da DRJ e a anulação do "ato que indeferiu parcialmente o crédito, mantendo-se o valor do pedido de ressarcimento original, levantado pela Recorrente".

É o relatório.



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 08, 05, 09  
Wando Eustáquio Pereira  
Mat. SIAPE 91776

## Voto Vencido

Conselheiro JEAN CLEUTER SIMÕES MENDONÇA, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razões pelas quais dele se deve tomar conhecimento.

A reclamação gira em torno do cabimento ou não, do ressarcimento de crédito presumido referente à aquisição de produto agrícola.

A DRJ entendeu que não cabe à esfera administrativa apreciar legalidade de Instrução Normativa. Discordo desse posicionamento, pois entendo que a Instrução Normativa não pode afrontar a lei, caso contrário considero que não foi atendido o princípio da legalidade, um dos mais importante para a Administração Pública.

No ordenamento jurídico há hierarquia entre as normas que deve ser respeitada. Na hierarquia normativa, as normas complementares estão abaixo das leis, pois como o próprio nome já diz, elas são apenas complementares, com o fim único de preencher as possíveis lacunas existentes nas leis.

Ao comentar o art. 100 do CTN, preleciona o doutrinador Sergio Feltrin Corrêa, na segunda edição da obra "Código Tributário Nacional Comentado", de 2004:

*"Têm estes por finalidade, em geral, completar o diploma legal a que se reportam (leis, tratados e convenções internacionais, decretos), naquilo que esteja a exigir tal espécie de providência. Inadmitte-se, também aqui, possam as autoridades administrativas, ou mesmo os entes públicos, diretamente ou por intermédio dos organismos referidos no inciso II, introduzir inovações ou modificações quanto ao ordenamento contido na norma". (grifo nosso)*

Tal entendimento já foi aceito e pacificado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no recurso Nº 201-117227, pela ementa que se segue:

*"IPI – CRÉDITO PRESUMIDO – RESSARCIMENTO - AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS – 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 art. 1º da Lei nº 9.363, de 13.12.96, 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 nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363, de 13.12.96, ao estabeleceram que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas à COFINS e às Contribuições ao PIS/PASEP (IN nº 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN nº*

DG

103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, visto que as Instruções Normativas são normas complementares das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam. **INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA** – A industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos exportados pelo encomendante agrega-se ao seu custo de aquisição para efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e a COFINS previsto na Lei nº 9.363/96.”

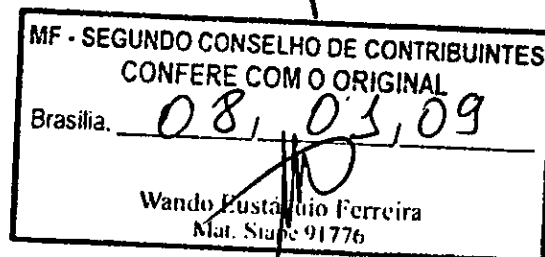
Pelo exposto acima, fica evidente que a IN SRF nº 23/97 não deve ser aplicada. Sendo assim, tem razão a Recorrente ao afirmar que não há vedação quanto ao ressarcimento do crédito presumido relativo à aquisição de material agrícola, no caso concreto, o algodão.

A Recorrente não se manifestou, nem no pedido de impugnação, e nem no Recurso Voluntário, no que tange ao erro de cálculo da relação entre receita de exportação e a receita operacional bruta, por não terem sido deduzidas as respectivas devoluções e vendas canceladas. Portanto, essa matéria não foi devolvida para julgamento, não cabendo a sua apreciação.

*Ex positis*, dou provimento ao recurso voluntário para que seja considerado no Pedido de ressarcimento de Crédito Presumido os valores relativos à aquisição de produtos agrícolas, afastando a aplicação da Instrução Normativa nº 23/97.

Sala das Sessões, em 03 de setembro de 2008

JEAN CLEUTER SIMÕES MENDONÇA



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 08, 01, 09  
Wando Eustáquio Ferreira  
Mat. SIND 91776

### Voto Vencedor

CONSELHEIRO ODASSI GUERZONI FILHO, Relator-Designado

Não obstante a linha de argumentação trazida pelo ilustre Relator, dele divirjo e não reconheço o direito da contribuinte de se aproveitar de créditos relacionados às aquisições de insumos junto às pessoas físicas pelas razões a seguir expostas.

De se ressaltar que, consoante observação feita pela instância de piso, a manifestação de inconformidade se ateve a questionar apenas a não aceitação do Fisco das suas aquisições de algodão junto a produtores rurais.

Neste ponto, 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 nº 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.*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES	02/C03
CONFERE COM O ORIGINAL	F. 95
Brasília, 08, 05, 09	
Wando Eustáquio Ferreira Mat. Stape 1776	

(...) (grifei)

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 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 inculcido, 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.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 08, 01, 09 Wander Euzébio Ferreira Mat. Sape 91776	CC02/003 Fls. 96
--	---------------------

(...)

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 n.º 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.

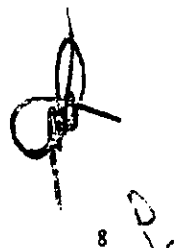
26. Como o crédito presumido é um ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, pagos pelo fornecedor do insumo, o legislador determina, ao produtor/exportador, que estorne, do crédito presumido, o valor já restituído.

27. O art. 1º da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 1991."*

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

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

(...)"

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

(...)

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



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 08, 01, 09  
Wando Eustáquio Ferreira  
Mat. Supl. 1776

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

A expressão "incidentes", empregada pelo legislador no texto do art. 1º da Lei n° 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

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

*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>

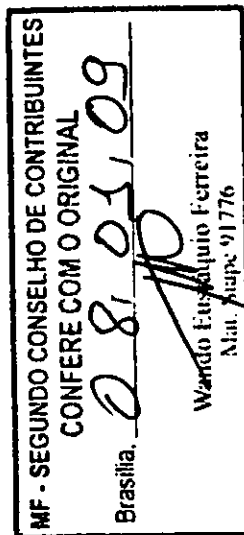
*A incidência jurídica não deve ser confundida com qualquer outra, especialmente a econômica ou a financeira. Em sua obra, Becker faz distinção entre incidência econômica e incidência jurídica do tributo. De acordo com o autor, a terminologia e os conceitos econômicos são válidos exclusivamente no plano 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 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*



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

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

(...)"

Em face do exposto, portanto, deve ser mantida na íntegra a decisão da instância de piso.

Sala das Sessões, em 03 de setembro de 2008

  
ODASSI GUERZONI FILHO 

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

Wando Eustáquio Ferreira  
Mat. Siapc 91776