



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA Segundo Conselho de Contribuintes Publicado no Diário Oficial da União De <u>11/08/05</u> VISTO
--

2º CC-MF Fl. _____

Processo nº : 13854.000047/98-61
Recurso nº : 118.567
Acórdão nº : 202-14.837

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

IPI - CRÉDITO PRESUMIDO - LEI Nº 9.363/96 - AQUISIÇÃO DE NÃO-CONTRIBUINTES - AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS DE TERCEIROS - RECEITA BRUTA - TAXA SELIC. Incluem-se na base de cálculo do benefício fiscal as aquisições feitas de não contribuintes de PIS e COFINS. Para o cálculo do coeficiente entre a receita bruta e a receita de exportação consideram-se as receitas como um todo, sem que se excluam as parcelas relativas à aquisição de mercadorias de terceiros para revenda. Incidência de juros calculados com base na Taxa SELIC a partir da data da protocolização do pedido de ressarcimento.

Recurso Voluntário ao qual se dá provimento.

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

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Nayra Bastos Manatta e Henrique Pinheiro Torres quanto as aquisições de pessoa física, cooperativas e Taxa SELIC. Fez sustentação oral, pela Recorrente, o Dr. Gustavo Martini de Matos.

Sala das Sessões, em 10 de junho de 2003

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

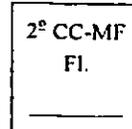
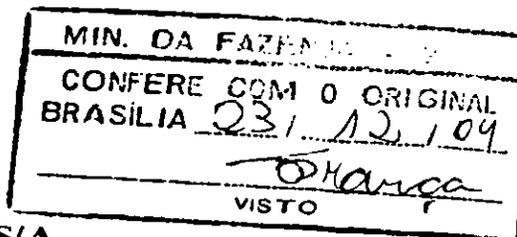
Gustavo Kelly Alencar
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt, Ana Neyle Olímpio Holanda, Raimar da Silva Aguiar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.
cl/opr



Processo n° : 13854.000047/98-61
Recurso n° : 118.567
Acórdão n° : 202-14.837

Recorrente : MONTECITRUS TRADING S/A.



RELATÓRIO

Apresentou a Contribuinte pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI como ressarcimento das Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e Financiamento da Seguridade Social (COFINS), incidentes nas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no processo produtivo de bens destinados à exportação, criado pelas Medidas Provisórias sucessivamente reeditadas e afinal convertidas na Lei nº 9.363/96.

O pedido de ressarcimento foi parcialmente deferido, em síntese, somente com relação aos insumos comprovadamente adquiridos de pessoas jurídicas contribuintes do PIS e da COFINS, não o sendo em relação àqueles adquiridos de fornecedores alegadamente não obrigados ao recolhimento das contribuições antes mencionadas, notadamente pessoas físicas; foram realizados os seguintes ajustes, como se vê à fl. 72:

- quanto ao valor da receita de exportação:

- foi excluído o valor referente às operações de exportação de mercadorias adquiridas de terceiros, a fim de calcular-se o percentual de participação das exportações no total da receita operacional bruta;

- quanto ao valor das MP, PI e ME:

- inclusão no total de compras do valor referente às compras de MP utilizadas na industrialização para o mercado interno;

- exclusão das compras de MP efetuadas de pessoas físicas;

- exclusão do valor do IPI incidente na aquisição de tambores;

- exclusão de valores referentes a serviços de frete pago a terceiros;

- exclusão do valor do estoque inicial em 01/01/1997;

- ajuste no valor das MP, PI e ME utilizados na fabricação de produtos acabados mas não vendidos.

Contribuinte: A referida decisão restou assim ementada, deferindo parcialmente o pedido da

**"IPI - CRÉDITO PRESUMIDO
RESSARCIMENTO**



Processo nº : 13854.000047/98-61
Recurso nº : 118.567
Acórdão nº : 202-14.837

MIN. DA FAZENDA - 2
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 23/12/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF Fl.

O crédito presumido de IPI, na impossibilidade de sua compensação com débitos relativos a operação no mercado interno, há de ser ressarcido em espécie à pessoa jurídica a quem compete o benefício.

RECEITA DE EXPORTAÇÃO

O estabelecimento produtor-exportador, somente poderá incluir como receita de exportação, para efeito de cálculo de crédito presumido, o produto da venda de mercadorias de fabricação própria (art. 226 RIR/94; Lei 9.363/96 art. 1º e 3º e Portaria MF 129/95)

APURAÇÃO

INSUMOS

Não compõe a base de cálculo do incentivo ao IPI destacado na nota fiscal de aquisição dos insumos por não ter o citado imposto tributado pela COFINS E PIS/PASEP.

Não compõe a base de cálculo do crédito presumido as quantias correspondentes às matérias-primas adquiridas diretamente de pessoas físicas, que não são contribuintes da COFINS e PIS/PASEP.

CUSTO

Com as mudanças de apuração do crédito presumido introduzidas pela IN 23/97 a empresa deve efetuar os ajustes necessários à exclusão, nos estoques, dos valores já incluídos como custo no ano de 1996.

No último trimestre em que houver efetuado exportação, ou no último trimestre de cada ano, deverá ser excluído da base de cálculo do crédito presumido o valor das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção de produtos não acabados e dos produtos acabados não vendidos."

Da referida decisão foi interposto manifestação de **inconformidade** para a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, combatendo o parcial indeferimento, e alegando, em síntese, o seguinte:

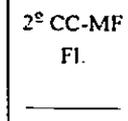
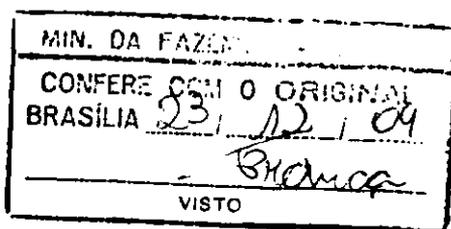
- a) quanto à glosa relativa à receita de exportação, que a lei não prevê a discriminação de valores relativos à exportação de produtos industrializados e meramente revendidos;
- b) que atos normativos inferiores não têm o condão de inovar o que a lei não previu;
- c) elenca uma série de decisões no sentido que pleiteia;
- d) requer o provimento da inconformidade, reformando a decisão. *h*

h



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13854.000047/98-61
Recurso nº : 118.567
Acórdão nº : 202-14.837



Defrontando tais alegações, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP manteve a glosa, em decisão assim ementada:

“Assunto: Imposto sobre Produtos industrializados – IPI

Ano-Calendário: 1996

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO. REVENDA DE PRODUTOS

Só se concede o incentivo fiscal em relação aos produtos exportados que foram industrializados pelo estabelecimento exportador.

INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS.

Por força de vedação legal expressa, as aquisições de insumos não tributadas pelo PIS e Cofins estão excluídas do cálculo do incentivo fiscal.

CRÉDITO PRESUMIDO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Incabível o acréscimo de juros de mora pela taxa Selic na concessão do crédito presumido.

SOLICITAÇÃO INDEFERIDA”.

Inconformado, interpôs o Contribuinte o recurso voluntário que ora se julga.

É o relatório. *h //*



Processo nº : 13854.000047/98-61
Recurso nº : 118.567
Acórdão nº : 202-14.837

MIN. DA FAZENDA
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 23/12/09
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR GUSTAVO KELLY ALENCAR

Sendo tempestivo o recurso, passo a decidir.

Antes de adentrar no exame da questão propriamente dita, parece-me pertinente tecer algumas breves considerações sobre a Lei nº 9.363/96, cuja correta interpretação determinará a solução da lide.

Com efeito, através do referido diploma legal foi instituído benefício fiscal por meio do qual se objetivou única e exclusivamente desonerar as exportações de produtos manufaturados brasileiros, mediante o ressarcimento, na forma de crédito presumido de Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), das Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), incidentes sobre os insumos adquiridos para consumo no processo produtivo de bens nacionais destinados ao mercado externo.

O objetivo que se buscou e se busca alcançar mediante a desoneração tributária das exportações de produtos manufaturados brasileiros, não é o de simplesmente tornar mais competitivos, no mercado externo, tais produtos, mas sim o de melhorar o balanço de pagamentos brasileiro e, via de consequência, diminuir nossa perigosa dependência do cada vez mais volátil capital financeiro internacional.

Tal necessidade, que mesmo antes dos recentes acontecimentos externos já se mostrava premente, levando o Presidente da República a afirmar que “é exportar ou morrer”, revela-se, agora, de primeiríssima grandeza, por relacionar-se direta e intrinsecamente com a saúde financeira do Brasil e, portanto, com o bem estar de toda a nação.

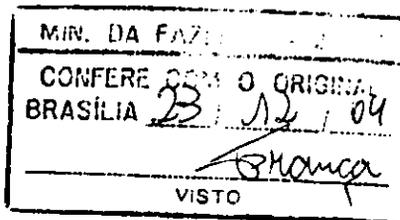
Releva notar, a propósito, que a simples instituição do benefício fiscal em questão não tem o condão de proporcionar um automático incremento das exportações, e, por conseguinte, tornar de imediato o País menos dependente ou mesmo independente do volátil capital financeiro internacional, o que efetivamente é o fim colimado. Esta pretendida independência somente será alcançada pelo contínuo e firme estímulo estatal às exportações.

Este pequeno intróito se fez necessário para ressaltar que a questão deve ser examinada à luz das disposições do artigo 5º da Lei de Introdução ao Código Civil (LICC) – lei de introdução a todas as leis –, que determina que “na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum”.

No caso, os fins sociais a que se destina a lei e as exigências do bem comum se vêem representados pela imperiosa necessidade de se tornar mais competitivos, no mercado externo, os produtos manufaturados produzidos no Brasil, com vistas a proporcionar uma melhora no balanço de pagamentos.



Processo nº : 13854.000047/98-61
Recurso nº : 118.567
Acórdão nº : 202-14.837



Tendo sempre em mira tal necessidade e o disposto no art. 5º da LICC, passo, agora, a efetivamente decidir, examinando de forma separada as diversas questões que permeiam a controvérsia.

O benefício fiscal instituído pela Lei nº 9.363/96, não é demais repetir, visa a desonerar as exportações de produtos manufaturados brasileiros, mediante o ressarcimento, na forma de crédito presumido de Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), das Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) incidentes sobre os insumos adquiridos para consumo no processo produtivo de bens nacionais destinados ao mercado externo.

Tendo em vista que, segundo o art. 1º da Lei nº 9.363/96, o benefício fiscal consiste no ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições dos insumos, nesta 2ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes tem prevalecido o entendimento de que não entrariam no cômputo da base de cálculo os valores despendidos nas aquisições de produtos cujos fornecedores não se encontrem sujeitos à incidência de PIS e COFINS.

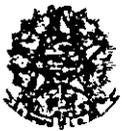
Os trechos a seguir transcritos do voto condutor proferido pelo ilustre Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA ao ensejo do julgamento do Recurso nº 108.027, bem resumem os fundamentos do entendimento que tem prevalecido:

"... verifica-se que o artigo 1º restringe o benefício ao "ressarcimento de contribuições ... incidentes nas respectivas aquisições". Em que pese a impropriedade na redação da norma, eis que não há incidência sobre aquisições de mercadorias na legislação que rege as contribuições sociais, a melhor exegese é no sentido de que a lei tem de ser referida à incidência de COFINS e de PIS sobre as operações mercantis que compõem o faturamento da empresa fornecedora. Ou seja, a locução "incidentes sobre as respectivas aquisições" exprime a incidência sobre as operações de vendas faturadas pelo fornecedor para a empresa produtora e exportadora.

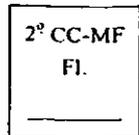
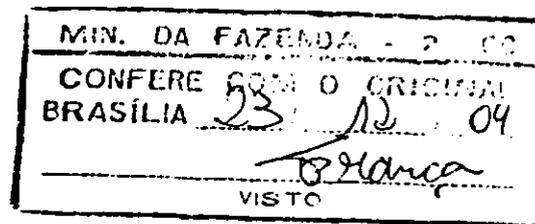
(...)

Nesse caso, se as vendas de insumos efetuadas pelo fornecedor para a interessada não sofreram a incidência de contribuição, não há como haver o ressarcimento previsto na norma.

Se em alguma etapa anterior houve o pagamento de Contribuição ao PIS e de COFINS, o ressarcimento, tal como foi concebido, não alcança esse pagamento específico. Estar-se-ia concedendo o ressarcimento de contribuições "incidentes" sobre aquisições de terceiros que compõem a cadeia comercial do produto e não das respectivas aquisições do produtor e exportador previstas no artigo 1º.



Processo n° : 13854.000047/98-61
Recurso n° : 118.567
Acórdão n° : 202-14.837



O contra-senso aparente dessa afirmação, se cotejada com a finalidade do incentivo de desonerar o valor dos produtos exportados de tributos sobre ele incidentes, resolve-se em função da opção do legislador pela facilidade de controle e praticidade do incentivo.

(...)

O escopo da lei, partindo de tais premissas, foi o de instituir, a título de estímulo fiscal, um incentivo consubstanciado num crédito presumido calculado sobre o valor das notas fiscais de aquisição de insumos de contribuintes sujeitos às referidas contribuições sociais. É certo que esse crédito não tem por objetivo ressarcir todos os tributos que incidem na cadeia de produção da mercadoria, até por impossibilidade prática. Todavia, chega a desonerar o contribuinte da parcela mais significativa da carga tributária incidente sobre o produto exportado.

A opção do legislador por essa determinada sistemática de apuração do incentivo às exportações decorre da contraposição de dois valores igualmente relevantes. O primeiro cuida da obtenção do bem-estar social e/ou desenvolvimento nacional através do cumprimento das metas econômicas de exportação fixadas pelo Estado. O outro decorre da necessidade de coibir desvios de recursos públicos e de garantir a efetiva aplicação dos incentivos na finalidade perseguida pela regra de Direito. O Estado tem de dispor de meios de verificação que evitem a utilização do benefício fiscal apenas para fugir ao pagamento do tributo devido.

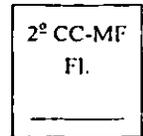
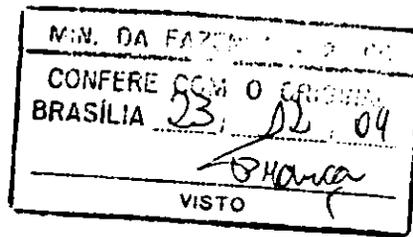
Dai o legislador buscou atingir tais objetivos de política econômica, sem inviabilizar o indispensável exame da legitimidade dos créditos pela Fazenda. Ocorre que, para pessoa física, não há obrigatoriedade de manter escrituração fiscal, nem de registrar suas operações mercantis em livros fiscais ou de emitir os documentos fiscais respectivos. A comprovação das operações envolvendo a compra de produtos, nessas condições, é de difícil realização. Assim, a exclusão dessas aquisições no cômputo do incentivo tem por finalidade tornar factível o controle do incentivo.

Nesse sentido, a Lei nº 9.363/96 dispõe, em seu artigo 3º, que a apuração da Receita Bruta, da Receita de Exportação e do valor das aquisições de insumos será efetuada nos termos das normas que regem a incidência do PIS e da COFINS, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor/exportador.

A vinculação da apuração do montante das aquisições às normas de regência das contribuições e ao valor da nota fiscal do fornecedor confirma o entendimento de que somente as aquisições de insumos, que sofreram a incidência direta das contribuições, é que devem ser consideradas. A negação dessa premissa tornaria supérflua tal disposição legal.



Processo n° : 13854.000047/98-61
Recurso n° : 118.567
Acórdão n° : 202-14.837



contrariando o principio elementar do direito, segundo o qual não existem palavras inúteis na lei.

Reforça tal entendimento o fato de o artigo 5º da Lei nº 9.363/96 prever o imediato estorno da parcela do incentivo a que faz jus o produtor/exportador, quando houver restituição ou compensação da Contribuição para o PIS e da COFINS pagas pelo fornecedor na etapa anterior. Ou seja, o legislador prevê o estorno da parcela de incentivo que corresponda às aquisições de fornecedor, no caso de restituição ou de compensação dos referidos tributos.

Ora, se há imposição legal para estornar a correspondente parcela de incentivo, na hipótese em que a contribuição foi paga pelo fornecedor e restituída a seguir, resta claro que o legislador optou por condicionar o incentivo à existência de tributação na última etapa. Pensar de outra forma levaria ao seguinte tratamento desigual: o legislador consideraria no incentivo o valor dos insumos adquiridos de fornecedor que não pagou a contribuição e negaria o mesmo incentivo quando houve o pagamento da contribuição e a posterior restituição. As duas situações são em tudo semelhantes, mas na primeira haveria o direito ao incentivo sem que houvesse ônus do pagamento da contribuição e na outra não.

O que se constata é que o legislador foi judicioso ao elaborar a norma que deu origem ao incentivo, definindo sua natureza jurídica, os beneficiários, a forma de cálculo a ser empregada, os percentuais e a base de cálculo, não havendo razão para o intérprete supor que a lei disse menos do que queria e crie, em consequência, exceções à regra geral, alargando a exoneração fiscal para hipóteses não previstas.

(...)

E mesmo que se recorra à interpretação histórica da norma, verifica-se, pela Exposição de Motivos nº 120, de 23 de março de 1995, que acompanha a Medida Provisória nº 948/95, que o intuito de seus elaboradores não era outro se não o aqui exposto. Os motivos para a edição de nova versão da Medida Provisória, que institui o benefício, foram assim expressos: "(...) na versão ora editada, busca-se a simplificação dos mecanismos de controle das pessoas que irão fluir o benefício, ao se substituir a exigência de apresentação das guias de recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, por documentos fiscais mais simples, a serem especificados em ato do Ministro da Fazenda, que permitam o efetivo controle das operações em foco". (Grifo meu)

Ressalte-se, por relevante, que o Ministro da Fazenda, autor da proposta, sustenta que a dispensa de apresentação de guias de

//



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13854.0000-47/98-61
Recurso nº : 118.567
Acórdão nº : 202-14.837

MIN. DA FAZENDA
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 23 12 04
<i>B. Honca</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores decorre unicamente da simplificação dos mecanismos de controle.

(...)

Do exposto, conclui-se que, mesmo que se admita que o ressarcimento vise desonerar os insumos de incidências anteriores, a lei, ao estabelecer a maneira de se operacionalizar o incentivo, excluiu do total de aquisições aquelas que não sofreram incidência na última etapa."

Como se vê, o pilar fundamental do entendimento até agora prevalente é o disposto no artigo 5º da Lei nº 9.363/96, que determina que "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", pois ao determinar que o PIS e a COFINS restituídos a fornecedores devem ser estornados do valor do ressarcimento, teria o legislador optado "por condicionar o incentivo à existência de tributação na última etapa", o que impediria a inclusão de aquisições feitas de não contribuintes – sobre cuja receita naturalmente não incidem o PIS e a COFINS –, na base de cálculo do benefício fiscal.

Concessa venia daqueles que defendem o respeitável entendimento até agora prevalente, ousou divergir. Trata-se, de fato, de argumento praticamente insuperável. Sucumbe, dito argumento, apenas, mas definitivamente, diante da singela constatação de que o artigo 5º, da Lei nº 9.363/96 é inaplicável, inaplicabilidade esta que se revela, primeiro, e de forma sintomática, quando se verifica, do exame das Portarias Ministeriais e Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal que regulam e regularam a matéria, que não existe e nunca existiu qualquer norma a regulamentá-lo.

Este primeiro sintoma – lacuna regulamentar –, todavia, não parece fruto do acaso, encontrando, ao revés, fácil explicação no fato de o comando contido no citado artigo 5º ser, repita-se, inaplicável, notadamente por contrariar a sistemática estabelecida na Lei nº 9.363/96.

Com efeito, a possibilidade de estorno somente teria razão de ser caso o crédito de IPI em questão não fosse presumido e estimado, mas em sentido contrário, calculado com base em valores efetivamente pagos pelo produtor fornecedor a título de PIS e COFINS, pois somente em tal hipótese o crédito poderia ser apurado com base em valores pagos de forma indevida ou a maior, que, se restituídos, naturalmente deveriam ser estornados da base de cálculo do crédito presumido de IPI.

No caso, entretanto, o que ocorre é exatamente o oposto, sendo o crédito calculado de forma presumida e estimada, sem levar em conta os valores efetivamente recolhidos pelo produtor fornecedor a título de PIS e COFINS. Tendo se adotado tal sistemática, o estorno, conforme previsto no artigo 5º, fica impossibilitado, pois, considerando que o Direito Brasileiro admite somente a restituição de tributos pagos a maior, em se adotando a tese até agora vencedora, estar-se-á admitindo que o estorno seja devido mesmo quando a restituição decorrer,



Processo nº : 13854.0000-47/98-61
Recurso nº : 118.567
Acórdão nº : 202-14.837

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 23 12 104
<i>Phanca</i>
VISTO

2º CC-MF Fl.

de valores pagos indevidamente e que, portanto, não redundaram no pagamento de tributo a menor, o que não se afigura jurídico tampouco razoável.

Não obstante a incoerência lógica acima apontada, os possíveis métodos de apuração do montante a estornar conduzem a situações injurídicas, ilógicas e absolutamente contrárias ao espírito da Lei nº 9.363/96, senão vejamos:

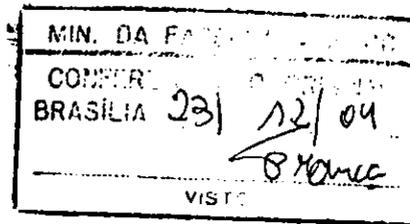
- a) caso se admita que qualquer restituição, independentemente da causa do pagamento indevido, dê ensejo ao estorno, estar-se-á admitindo também que mesmo quando o indébito tenha sido motivado por erro no cálculo do tributo devido (v. g.: adoção de alíquota maior, cômputo de vendas canceladas na base de cálculo, etc.), e, portanto, a sua restituição não redunde em um recolhimento a menor do tributo efetivamente devido segundo a lei tributária e em prejuízo aos cofres públicos, haverá a necessidade de se realizar o estorno, conclusão que não se compadece com a lógica da Lei nº 9.363/96; e
- b) considerando que tanto o PIS como a COFINS são calculados com base na receita bruta das empresas, e não sobre vendas isoladas, caso se entenda que o estorno deve corresponder ao exato valor restituído ao fornecedor, estar-se-á admitindo a absurda possibilidade de a restituição de PIS e COFINS incidentes sobre vendas não realizadas ao produtor-exportador possam causar a redução de seu crédito presumido.

Sendo a norma do artigo 5º inaplicável e contrária à sistemática estabelecida na própria Lei nº 9.363/96, convém recordar as lições de ALÍPIO SILVEIRA em sua “*Hermenêutica no Direito Brasileiro*” (Vol. I, RT, 1968, págs. 189 e segs.):

“Concebidos dessa forma os fins do direito, o seu reflexo sobre a hermenêutica jurídica é imediato, manifestando-se pela amplitude na aplicação dos textos legais, e pela abolição do servilismo à letra da lei. Tal amplitude interpretativa é mínima para aqueles que reputam o juiz seguir a vontade do legislador. Mas se dilata, quando se preconiza ao julgador seguir os fins sociais da lei e as exigências específicas do bem comum, como o faz o art. 5º da Lei de Introdução do Código Civil Brasileiro. É igualmente notável essa amplitude para aqueles que, como MAURICE HARIOU, preconizam ao juiz colocar os princípios acima dos textos.”

Já o notaram os mestres da hermenêutica, a interpretação das leis é um único processo mental, sendo descabido opor, como se tem freqüentemente feito, a interpretação literal à interpretação lógica. Uma e outra se completam necessariamente, e as deduções racionais, seguindo as inspirações de uma sã lógica, servirão para dar pleno desenvolvimento, quer à vontade da lei, quer aos fins sociais a que ela se destina, quer às exigências do bem comum. Ainda menos cabível será propor ao intérprete a escolha, um tanto infantil, entre o

N



Processo nº : 13854.000047/98-61
Recurso nº : 118.567
Acórdão nº : 202-14.837

texto e o espírito da lei. O texto intervém como manifestação solene do espírito, inseparável deste, pois o objeto do texto é justamente revelar o espírito. Este prevalece sobre a letra.

(...)

A decisão contra a lei pode ser considerada em face das várias operações relativas à aplicação: a interpretação, a adaptação, o afastamento do texto supostamente aplicável. Passemos a focalizar a interpretação.

As idéias do liberalismo revolucionário, anteriormente expostas, tinham estas conseqüências: se o aplicador se afastasse da letra para sentir o espírito da lei, estaria violando a lei. Ainda hoje como observam o Min. EDUARDO ESPÍNOLA e o Des. ESPÍNOLA FILHO, isso se dá. Eis a passagem invocada:

'Muitos juizes se apegam, numa demasia que convém evitar, à letra da lei, aplicando-a, sempre que lhes parece clara, como se não fosse possível descobrir o seu verdadeiro conteúdo, mercê de uma análise critica, e então repelem toda a sorte de interpretação sob o injustificável pretexto de que não há discussão possível diante do texto translúcido.'

As tendências modernas preconizam ao aplicador que tenha em vista os fins sociais a que a lei se dirige e as exigências do bem comum. Em outras palavras, não viola a lei o aplicador que se afasta de sua letra para seguir os fins sociais a que se destina a lei, e as exigências do bem comum que lhe servem de fundamento."

Sendo, portanto, dever do intérprete ater-se mais à essência do que à forma, mais ao espírito do que ao texto da lei, privilegiando, sempre, os ditames da LICC, e considerando que a norma do artigo 5º da Lei nº 9.363/96, além de contrariar a sistemática estabelecida na lei é de fato e juridicamente inaplicável, evidencia-se, às escâncaras, a impossibilidade de se utilizar o referido dispositivo legal como fundamento para se negar a inclusão de aquisições feitas de não contribuintes na base de cálculo do benefício fiscal em exame.

Não se presta, também, *data venia*, a sustentar a tese até agora prevalente, o argumento de que a não inclusão de tais parcelas na base de cálculo seria necessária para "*fins de controle*", como afirmado na Exposição de Motivos apresentada pelo Ministro da Fazenda, por conferir à vontade do legislador importância superior aos fins sociais a que destina a lei e às exigências do bem comum, contrariamente ao entendimento da melhor doutrina, bem representada por CARLOS MAXIMILIANO ("*Hermenêutica e Aplicação do Direito*", 19ª ed., Forense, p. 25):

"A lei é a expressão da vontade do Estado, e esta persiste autônoma, independente do complexo de pensamentos e tendências que animaram as



Processo nº : 13854.000047/98-61
Recurso nº : 118.567
Acórdão nº : 202-14.837

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE SE O ORIGINAL
BRASÍLIA 23/02/04
<i>Silveira</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

peças cooperantes na sua emanção. Deve o intérprete descobrir e revelar o conteúdo de vontade expresso em forma constitucional, e as violações algures manifestadas, ou deixadas no campo intencional; pois que a lei não é o que o legislador quis, nem o que pretendeu exprimir, e, sim, o que exprimiu de fato."

Pelo exposto, entendo ter a Recorrente direito ao crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, mesmo quando os insumos utilizados no processo produtivo de bens destinados ao mercado externo sejam adquiridos de não contribuintes de PIS e COFINS, haja vista ser este o único entendimento capaz de atingir fins a que se destina a lei e compatível às exigências do bem comum.

Outra questão objeto de argumentação no Recurso Voluntário em análise diz respeito à glosa dos valores relativos a mercadorias adquiridas de terceiros e exportadas pela Recorrente, que foram excluídos quando da apuração do percentual entre receita operacional bruta e receita de exportação.

Afirma o mesmo que atos administrativos – denominados atos normativos inferiores –, não têm o condão de inovar onde a lei não prevê, não sendo correta a referida exclusão. Pois bem.

Assiste razão à Recorrente. Uma coisa é a exigência legal para a caracterização do beneficiário do crédito presumido, ou seja, a condição de empresa produtora e exportadora, o que pressupõe a exportação de produtos de fabricação própria diretamente ou através de empresa comercial exportadora.

Outra é, uma vez firmada a condição de empresa produtora e exportadora, inferir que as receitas de exportação de produtos adquiridos de terceiros não possam compor a receita de exportação para aquele efeito, pois o texto legal não faz esta distinção.

Muito ao contrário, sempre trata de forma genérica esta categoria e a Portaria MF nº 38/97 (art. 3º, § 15, II), que define a receita bruta de exportação para efeito da apuração do crédito presumido, condiciona apenas que o objeto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora seja de "mercadorias nacionais".

Em termos econômicos, também não faz sentido essa exclusão, a não ser que essa parcela fosse de igual maneira excluída da receita operacional bruta, de forma a assegurar a correta discriminação, dentre os insumos adquiridos para o processo produtivo, do montante aplicado em produtos de fabricação própria exportados.

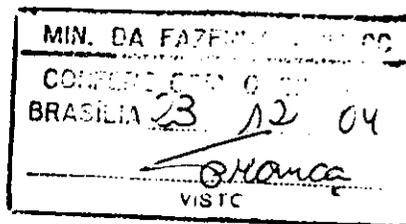
Enfim, como é mais prático utilizar os conceitos agregados da contabilidade, impõe-se a isonomia de procedimentos, ou seja, que a receita bruta de exportação seja considerada sem expurgos.

Isto posto, dou provimento ao recurso neste sentido para que seja considerado no cômputo da receita bruta de exportação a venda para o exterior e para empresa comercial exportadora de mercadorias nacionais adquiridas de terceiros. 3



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13854.000047/98-61
Recurso n° : 118.567
Acórdão n° : 202-14.837



Entendo, por fim, ser devida a incidência da denominada Taxa SELIC a partir da protocolização do pedido de ressarcimento, para as parcelas aqui providas.

Com efeito, como se sabe, esta Câmara firmou entendimento no sentido de que até o advento da Lei nº 9.250/95, ou até o exercício de 1995, inclusive, não obstante a inexistência de expressa disposição legal neste sentido, os créditos incentivados de IPI deveriam ser corrigidos monetariamente pelos mesmos índices até então utilizados pela Fazenda Nacional para atualização de seus créditos tributários, direito este reconhecido por aplicação analógica do disposto no § 3º do art. 66 da Lei nº 8.383/91.

Todavia, com a (pretensa) desindexação da economia, realizada pelo Plano Real, e com o advento da citada Lei nº 9.250/95, que acabou com a correção monetária dos créditos dos contribuintes contra a Fazenda Nacional havidos em decorrência do pagamento indevido de tributos, prevaleceu o entendimento de que a partir de então não haveria mais direito à atualização monetária, e de que não se poderia aplicar a Taxa SELIC para tal fim, pois teria a mesma natureza jurídica de taxa de juros, o que impediria sua aplicação como índice de correção monetária.

Tal entendimento, com a devida *venia* dos ilustres Conselheiros que o adotam, penso merecer uma maior reflexão. Tal necessidade, decorre, ao meu ver, *d. m. v.*, de um equívoco no exame da natureza jurídica da denominada Taxa SELIC. Isto porque, conforme argutamente percebeu o ilustre Ministro Domingos Franciulli Netto, do Superior Tribunal de Justiça, no melhor e mais aprofundado estudo já publicado sobre a matéria¹, a referida taxa se destina também a afastar os efeitos da inflação, tal qual reconhecido pelo próprio Banco Central do Brasil:

“Entre os objetivos da taxa Selic encarta-se o de neutralizar os efeitos da inflação. A correção monetária, ainda que aplicada de forma senão disfarçada, no mínimo obscura, é mera cláusula de readaptação do valor da moeda corroida pelos efeitos da inflação. O índice que procura reajustar esse valor imiscui-se no principal e passa, uma vez feita a operação, a exteriorizar novo valor. Isso quer dizer que o índice corretivo não é um plus, como, por exemplo, ocorre com os juros, que são adicionais, adventícios, adjacentes ao principal, com o qual não se confundem.

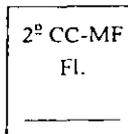
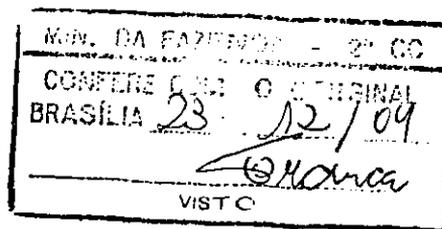
Sabe-se, segundo a mesma consulta, que a ‘a taxa Selic reflete, basicamente, as condições instantâneas de liquidez no mercado monetário (oferta versus demanda por recursos financeiros). Finalmente, ressalte-se que a taxa Selic acumulada para determinado período de tempo correlaciona-se positivamente com a taxa de inflação acumulada ex post, embora a sua fórmula de cálculo não contemple a participação expressa de índices de preços’.

A correlação entre a taxa Selic e a correção monetária, na hipótese supra, é admitida pelo próprio Banco Central.” }

¹ In, *Da Inconstitucionalidade da Taxa Selic para fins tributários*, RT 33-59.



Processo nº : 13854.000047/98-61
Recurso nº : 118.567
Acórdão nº : 202-14.837



Por outro lado, cumpre salientar, a utilização da Taxa SELIC para fins tributários pela Fazenda Nacional, apesar de possuir natureza híbrida – juros de mora e correção monetária –, e o fato de a correção monetária ter sido extinta pela Lei nº 9.249/95, por seu art. 36, II, se dá exclusivamente a título de juros de mora (art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96).

Ou seja, o fato de a atualização monetária ter sido expressamente banida de nosso ordenamento não impediu o Governo Federal de, por via transversa, garantir o valor real de seus créditos tributários através da utilização de uma taxa de juros que traz em si embutido e escamoteado índice de correção monetária.

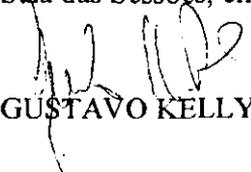
Ora, diante de tais considerações, por imposição dos princípios constitucionais da isonomia e da moralidade, nada mais justo que ao contribuinte titular de crédito incentivado de IPI, a quem, antes desta pseudo extinção da correção monetária, se garantia, por aplicação analógica do art. 66, § 3º, da Lei nº 8.383/91, conforme autorizado pelo art. 108, I, do Código Tributário Nacional, direito à correção monetária – e sem que tenha existido disposição expressa neste sentido com relação aos créditos incentivados sob exame –, se garanta agora direito à aplicação da denominada Taxa SELIC sobre seu crédito, também por aplicação analógica de dispositivo da legislação tributária, desta feita o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95 – que determina a incidência da mencionada taxa sobre indêbitos tributários a partir do pagamento indevido –, crédito este que em caso contrário restará grandemente minorado pelos efeitos de uma inflação enfraquecida, mas ainda sabidamente danosa e que continua a corroer o valor da moeda.

Tal convicção resta ainda mais arraigada quando se percebe que a incidência de juros sobre indêbitos tributários a partir do pagamento indevido, nasceu, dê-se destaque, exatamente com o advento do citado art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, pois, antes disso, a incidência dos mesmos, segundo o parágrafo único do art. 167 do Código Tributário Nacional só ocorria “a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva” que determinasse a sua restituição, sendo, inclusive, este o teor do enunciado 188 da Súmula da Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Percebe-se, assim, fato raro, que o Governo Federal, neste particular, foi extremamente isonômico, pois adotou a mesma sistemática para os créditos fazendários e os dos contribuintes, quando decorrentes do pagamento indevido de tributos.

Assim, por todo o exposto, dou provimento ao recurso voluntário para determinar que no cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96 sejam consideradas, no cálculo do coeficiente entre a receita operacional bruta e a receita de exportação, as receitas decorrentes de aquisição de mercadorias para revenda (exportação), e para que sejam consideradas as aquisições realizadas de não contribuintes; corrigidas nos termos da exposição supra.

É como voto.

Sala das Sessões, em 10 de junho de 2003


GUSTAVO KELLY ALENCAR 