



Ministério da Fazenda
Câmara Superior de Recursos Fiscais
Segunda Turma

Processo nº : 11030.001229/99-61
Recurso nº : 202-118.945
Matéria : RESSARCIMENTO DE IPI
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : PRIMMAZ & CIA. LTDA.
Recorrida : 2ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes
Sessão de : 18 de outubro de 2005.
Acórdão nº : CSRF/02-02.089

PIS E COFINS – INCENTIVO FISCAL – RESSARCIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS MEDIANTE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI – BASE DE CÁLCULO – AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUINTES E DE ÓRGÃOS GOVERNAMENTAIS - Os valores correspondentes às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de não contribuintes do PIS e da COFINS (pessoas físicas, cooperativas e órgãos governamentais) podem compor a base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96. Não cabe ao intérprete fazer distinção nos casos em que a lei não o fez. A forma de cálculo prevista na norma legal estabelece uma ficção legal, aplicável a todas as situações, independentemente da efetiva incidência das contribuições na aquisição das mercadorias ou nas operações anteriores.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FAZENDA NACIONAL,

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente processo. Vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques (Relatora), Antonio Carlos Atulim, Antonio Bezerra Neto e Henrique Pinheiro Torres. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

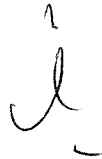
ROGÉRIO GUSTAVO DREYER
REDATOR DESIGNADO

Processo nº : 11030.001229/99-61
Acórdão nº : CSRF/02-02.089

FORMALIZADO EM:

02 MAI 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA, FRANCISCO MAURÍCIO R. DE ALBUQUERQUE SILVA, e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente justificadamente a Conselheira ADRIENE MARIA DE MIRANDA.



Processo nº : 11030.001229/99-61
Acórdão nº : CSRF/02-02.089

Recurso nº : 202-118.945
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : PRIMMAZ & CIA. LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso do Procurador (fls. 209 a 232), admitido pelo despacho de fls. 234 a 236, apresentado contra o acórdão não unânime nº 202-14.487 (fls. 195 a 207), da 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, relativamente a aquisições de cooperativas e pessoas físicas e correção monetária sobre os valores a serem ressarcidos.

A ementa do acórdão recorrida, na parte que interessa ao presente recurso, foi a seguinte:

“IPI - CRÉDITO PRESUMIDO - LEI N. 9.363/96.

Incluem-se na base de cálculo do benefício fiscal as aquisições feitas de não contribuintes de PIS e de COFINS. Incidência de juros calculados com base na taxa SELIC, a partir da data de protocolização do pedido de ressarcimento.

Recurso ao qual se dá parcial provimento.”

Alegou a recorrente que a matéria, por comportar renúncia fiscal, exigiria interpretação restritiva da legislação. Transcreveu, a seguir, trecho de voto em outro acórdão da Câmara, que havia decidido as duas questões em sentido contrário, e do Parecer PGFN CAT nº 3.092, de 2002, para concluir que o direito ao crédito somente existe em relação às aquisições de contribuintes das contribuições sociais.

A Lei nº 9.363, de 1996, art. 1º, por sua vez, teria claramente estabelecido que o incentivo refere-se às contribuições incidentes sobre as respectivas aquisições, transcrevendo o voto do relator do acórdão 201-73.627.

Além disso, o art. 3º da Lei previu que os valores que devem compor a base de cálculo são os que devem constar das notas fiscais, a cuja emissão não estão obrigadas as pessoas físicas.

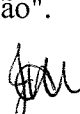
A seguir, afirmou que os princípios próprios do IPI não poderiam aplicar-se ao caso do crédito presumido e que a apuração do percentual de 5,37% partiu de uma média de etapas anteriores em relação aos contribuintes das contribuições sociais. Citou ementas de acordãos do TRF da 5ª Região.

Quanto à taxa Selic, alegou que a analogia com o caso de restituição de tributos seria completamente incabível, por se tratar de créditos escriturais e pela impossibilidade de uso da analogia em direito tributário. Mencionou, ademais, acórdão divergente da 2ª Câmara, segundo o qual não haveria amparo legal para a aplicação da correção pela Selic ao caso de ressarcimento de créditos de IPI.

Nas contra-razões (fls. 241 a 247), alegou a interessada que a finalidade do incentivo não seria tão-somente de estimular as exportações e tornar os produtos competitivos, mas sobretudo de "equilibrar o balanço de pagamentos brasileiro".

Não se aplicariam ao caso, portanto, as disposições do art. 111 do CTN.

Quanto às aquisições, a legislação teria previsto que o crédito presumido incidiria sobre o seu valor total, "sem cogitar de qualquer restrição ou exclusão".



Processo nº : 11030.001229/99-61
Acórdão nº : CSRF/02-02.089

Se fosse procedente a tese da Fazenda Nacional, o incentivo teria de ser calculado de acordo com a real incidência das contribuições nas etapas anteriores, e não mais seria caracterizado como uma ficção jurídica. Citou decisão da 2ª Turma da CSRF, mantendo o entendimento.

No tocante à taxa Selic, a sua aplicação harmonizar-se-ia com as disposições da Lei nº 9.250, de 1995, uma vez que deveria ser dado tratamento isonômico aos créditos do contribuinte, em relação aos créditos da Fazenda.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of stylized cursive letters, likely representing the author of the report.

Processo nº : 11030.001229/99-61
Acórdão nº : CSRF/02-02.089

VOTO VENCIDO

Conselheira JOSEFA MARIA COELHO MARQUES – Relatora

No tocante à admissibilidade do recurso, a apreciação, em juízo de admissão, da questão da legalidade implicaria julgamento antecipado do mérito.

Dessa forma, havendo que ser esclarecido se a lei possibilita que o incentivo incida, também, sobre as aquisições de não contribuintes das contribuições sociais, há que ser admitido o recurso.

Ademais, não limita o Regimento Interno o cabimento dos recursos aos casos que não contrariem a jurisprudência atual da Câmara Superior, que pode, em tese, mudar.

Primeiramente, é importante ressaltar que, quando foi criado o incentivo, o percentual aplicado na sua apuração era o de 2,65%, correspondente a uma incidência das contribuições sociais (MP nº 725, de 1994, art. 3º).

Posteriormente, a alíquota foi alterada para 5,37%, que corresponde a duas incidências conjuntas das contribuições.

Na redação original da instituição do incentivo, não havia a ressalta, feita pela lei, a respeito da necessidade de incidência da contribuição na etapa anterior em face de haver previsão sobre a obrigatoriedade da comprovação do recolhimento das contribuições sociais efetuado pelo fornecedor (art. 5º). Em outras palavras, se a lei exigia a comprovação da incidência, não haveria por que ressaltar a necessidade de incidência, pois aquela condição supõe essa última.

Com a alteração legal, essa disposição, ou qualquer outra equivalente, tornou-se impraticável, uma vez que o produtor exportador passaria a ter que efetuar demonstrações em relação a fornecedores de seus fornecedores.

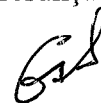
Nada autoriza que se conclua que a supressão da condição está relacionada a uma mudança nos critérios adotados pela lei, relativamente à adoção da alegada presunção absoluta ou ficção jurídica.

O incentivo, portanto, permaneceu o mesmo, obedecendo aos mesmos princípios.

Veja que a disposição que se utiliza para dar sustentação ao decidido no acórdão recorrido, de que a totalidade das aquisições comporia a base de cálculo do incentivo, constava originalmente do art. 2º, mas, claramente, não poderia causar dúvidas, na redação da MP nº 725, de 1994, quanto à inexistência do direito, relativamente a aquisições de não contribuintes.

Tanto é assim que a disposição prevista na parte final do art. 1º, que claramente pressupõe a incidência das contribuições nas aquisições, não foi substancialmente alterada e a disposição do atual art. 5º prevê o estorno obrigatório do valor da aquisição, na hipótese de o fornecedor ser restituído do valor pago na operação. Disposição mais clara do que essa não poderia existir.

Não se pode admitir, portanto, que se trate de uma presunção absoluta completamente desatrelada da finalidade do incentivo.



Processo nº : 11030.001229/99-61
Acórdão nº : CSRF/02-02.089

A redação do art. 1º estabelece que o crédito presumido tem por pressuposto a incidência das contribuições, pois as “aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem” são as aquisições que formam a base de cálculo do incentivo.

Quando o art. 2º refere-se ao “valor total das aquisições” não quer referir-se a outras aquisições, mas às mesmas mencionadas no art. 1º, por uma questão de óbvia coerência, que somente abrange as aquisições sobre as quais seriam incidentes as contribuições.

A lei, conforme exposto, tem uma redação efetivamente vinculada às aquisições efetuadas pelo exportador, de forma que qualquer outra interpretação que faça acaba por conflitar-se com o texto legal.

Quanto à correção monetária, há que se esclarecer a existência de uma nítida contradição entre os fundamentos e os fatos, na pretensão da interessada.

Os juros Selic incidem nas hipóteses de restituição e de compensação com indébitos a título de juros compensatórios. Essa é a disposição da Lei nº 9.250, de 1995, art. 39, *caput* e § 4º.

Destaque-se que o *caput* do dispositivo claramente refere-se a hipótese de compensação com recolhimentos indevidos de imposto, taxa, contribuições ou receitas patrimoniais, deixando de lado, por completo, a possibilidade de a compensação prevista no art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, ser efetuada em relação a créditos de IPI, que não resultam de recolhimento indevido.

Não se diga, portanto, que o fato de prever a lei a incidência de juros no caso de compensação implica reconhecer a incidência dos juros sobre ressarcimentos, que não poderiam ser objeto de compensação à época em que a Lei foi publicada.

Apenas com a alteração da Lei nº 9.430, de 1996, que previu a compensação efetuada pela autoridade fiscal com quaisquer créditos de natureza tributária do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional, é que passou a ser possível a compensação de créditos de IPI.

Portanto, as disposições legais citadas não embasam a tese de que o ressarcimento é espécie, da qual a restituição seria gênero.

Além disso, é notório que as figuras não se confundem.

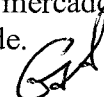
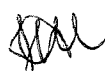
A restituição resulta de recolhimento indevido ou a maior do que o devido, o que requer que o sujeito passivo tenha recolhido aos cofres públicos aquilo que não devia.

O ressarcimento, por sua vez, pode advir de uma alternativa à consumação da não cumulatividade ou de algum incentivo fiscal, como o crédito presumido. Em ambos os casos, o valor objeto do pedido decorre de uma apuração de saldo credor trimestral, no livro registro de apuração do IPI.

Dessa forma, por não poder aproveitar a totalidade do crédito, a lei possibilita o pedido do ressarcimento em espécie.

Nesse diapasão, há ainda que se considerar, primeiramente, que a lei não estava obrigada a permitir o pedido de ressarcimento em face de normas constitucionais, seja para cumprimento alternativo da técnica da não cumulatividade, seja para efeito de estabelecimento de incentivo.

Da forma prevista na Constituição, a não cumulatividade processa-se apenas por meio de compensação escritural e a incidência das contribuições sociais no mercado interno, relativamente a produtos exportados posteriormente, não é hipótese de imunidade.



Processo nº : 11030.001229/99-61
Acórdão nº : CSRF/02-02.089

Ademais, o ressarcimento por meio de compensação foi somente regulado a partir da IN SRF nº 21, de 1997, com supedâneo nas alterações da Lei nº 9.430, de 1996.

Veja-se que a Lei nº 9.430, de 1996, permitiu a compensação de saldos credores de IPI (passíveis de ressarcimento em espécie), mas não equiparou tais créditos aos indébitos tributários, de forma que a extensão das disposições da Lei nº 9.250, de 1995, aos ressarcimentos de créditos de IPI não pode ser efetuada nem por aplicação de analogia.

Não se configura, além disso, enriquecimento ilícito em função da não incidência de juros compensatórios.

Tratando-se de juros compensatórios, obviamente, somente seriam cabíveis por força de lei, não decorrendo a sua incidência de princípio constitucional ou de algum princípio geral de direito.

Sua aplicação, por equiparação à correção monetária ou a juros legais, nesse contexto, se releva incorreta.

No caso do crédito presumido, que é incentivo fiscal instituído pelo Estado, o direito ao incentivo deve ser exercido nos termos da lei. Se a lei não prevê a incidência de juros compensatórios, de juros moratórios ou de correção monetária, quando não estaria obrigada de forma alguma a prevê-los, simplesmente inexistente direito a tais acréscimos.

Se a lei não prevê o pagamento do incentivo, acrescido de juros, o seu não pagamento não implica enriquecimento ilícito, pois o Estado não se apropria, na hipótese, daquilo que não é seu. A argumentação é falaciosa.

Por fim, reporto-me à recente jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (EDResp 468926-SC e REsp 541554 – SC).

Já está claro que não se concorda com o entendimento exarado pelo Tribunal, pois as decisões exaradas no âmbito de processos judiciais somente vinculam as partes do respectivo processo.

Entretanto, há ainda que se esclarecer que o entendimento do Tribunal tem um âmbito mais restrito do que o pretendido pela interessada.

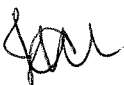
A ementa do mencionado EDResp disse o seguinte:

“TRIBUTÁRIO. IPI. MATERIAIS UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTO ISENTO, NÃO TRIBUTADO OU SUJEITO À ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITOS ESCRITURAIS. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA, JÁ QUE O APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS NA ÉPOCA PRÓPRIA FOI IMPEDIDO PELO FISCO.

1. A jurisprudência do STJ e do STF é no sentido de ser indevida a correção monetária dos créditos escriturais de IPI, relativos operações de compra de matérias-primas e insumos empregados na fabricação de produto isento ou beneficiado com alíquota zero.

2. Todavia, é devida a correção monetária de tais créditos quando o seu aproveitamento, pelo contribuinte, sofre demora em virtude resistência oposta por ilegítimo ato administrativo ou normativo do Fisco. É forma de se evitar o enriquecimento sem causa e de dar integral cumprimento ao princípio da não-cumulatividade. Não teria sentido, ademais, carregar ao contribuinte os ônus que a demora do processo acarreta sobre o valor real do seu crédito escritural. Precedentes do STJ e do STF.

3. Embargos de divergência a que se dá provimento, para autorizar a correção monetária dos créditos escriturais durante o período compreendido entre (a) a data em



Processo nº : 11030.001229/99-61
Acórdão nº : CSRF/02-02.089

que o crédito poderia ter sido aproveitado e não o foi por óbice estatal e (b) a data do trânsito em julgado da decisão judicial, que afasta o referido óbice.'

O STJ não negou a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, relativamente à inexistência de correção monetária sobre créditos escriturais, mas estabeleceu uma hipótese de exceção, que se aplicaria ao caso de haver óbice do ente estatal para ao aproveitamento do crédito, e somente no período entre a data de quando o crédito poderia ter sido aproveitado e a data do trânsito em julgado da decisão.

Portanto, nos casos de compensação, em princípio não há razão para a concessão da correção monetária, pois a data de aproveitamento dos créditos é sempre a data da apresentação da declaração de compensação, ainda que, em face de recurso apresentado, a compensação somente seja efetivada posteriormente.

Assim, na hipótese de apresentação de pedido de ressarcimento, com posterior apresentação de pedido de compensação (hipótese que aplica ao período anterior à instituição da declaração de compensação, em outubro de 2002), ou de apresentação de várias declarações de compensação de ressarcimento apurado num mesmo período de apuração, não haveria que incidir a "correção monetária".

De maneira equivalente, no caso de ressarcimento em espécie, a incidência da correção monetária deveria ocorrer somente a partir da data em que o órgão administrativo impõe o óbice ao titular do direito, que é a data da denegação do pedido, pois não há recusa no recebimento do pedido.

Feitas essas observações, ainda se deve esclarecer que se se tratasse de correção monetária, não poderia ser admitida a taxa Selic, no que os acórdãos do STJ são contraditórios.

Não se poderia justificar a utilização da Selic por analogia, pois não se trata de índice de correção monetária.

Ademais, a justificativa de que, excetuando a taxa Selic, inexistente outro índice de correção monetária previsto em lei é completamente contraditória com as decisões administrativas que fixam a data de apresentação do pedido como o termo inicial da incidência, quando a lei não prevê data alguma.

Portanto, se, por meio de decisão administrativa, pode-se fixar termo não previsto em lei, por que não se fixa, então, um verdadeiro índice de correção monetária também não previsto em lei?

Ao que parece, é preferível a adoção de uma taxa de juros compensatórios, prevista em lei para outras hipóteses, adotando-se como fundamentos uma questionável analogia e a incorreta afirmação de que o ressarcimento é uma espécie de restituição.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, 18 de outubro de 2005.

Josefa Maria Coelho Marques
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES



Processo nº : 11030.001229/99-61
Acórdão nº : CSRF/02-02.089

VOTO VENCEDOR

Conselheiro ROGERIO GUSTAVO DREYER -Redator Designado

Reitero, com as devidas homenagens ao que de mim divergem, que sempre admiti, nos votos que prolatei, a inclusão das aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem quando adquiridos junto à fornecedores identificados como pessoas físicas e cooperativas.

Este entendimento perfilhado com aqueles que entendem não ter a lei nº 9.363/96 estabelecido restrições à prática fundado em tal detalhe.

Nos votos que tenho proferido na 1ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, tenho sistematicamente homenageado o ilustre Conselheiro Serafim Fernandes Correa, pelo voto que proferiu relativamente ao mote da discussão, pelo que, certo de sua outorga, passo a transcrevê-lo, em parte, como formalizado no processo nº 10935-000224/98-10, Recurso nº 109.692, adotando as razões nele contidas como minhas, como segue:

O litígio versa sobre a exclusão pela decisão recorrida da base de cálculo do crédito presumido do IPI de que trata a Lei n.º 9.363/96 dos valores correspondentes às matérias primas adquiridas de pessoas físicas e de cooperativas fundamentando tal decisão no parágrafo 2º, art. 2º da Instrução Normativa n.º 23/97 quanto às aquisições de pessoas físicas e no art. 2º da Instrução Normativa n.º 103/97 em relação às compras das cooperativas. Acresceu ainda que por força da Portaria MF n.º 609/79, I e II, e da Portaria SRF n.º 3608/94, IV, o julgador de 1ª Instância está vinculado às orientações da Secretaria da Receita Federal.

Por oportuno transcrevo a seguir os dispositivos citados anteriormente:

PORTARIA MF N.º 609/79

“I – A interpretação da legislação tributária promovida pela Secretaria da Receita Federal, através de atos normativos expedidos por suas Coordenações, só poderá ser modificada por ato expedido pelo Secretário da Receita Federal.

J

II – Os órgãos do Ministério da Fazenda que discordarem do entendimento dos atos normativos referidos no item anterior deverão propor a sua alteração ao Secretário da Receita Federal.”

PORTARIA SRF N.º 3608/94

IV – Os Delegados da Receita Federal de Julgamento observarão preferencialmente em seus julgados o entendimento da Administração da Secretaria da Receita Federal, expresso em Instruções Normativas, Portarias e despachos do Secretário da Receita Federal, e em Pareceres



Normativos, Atos Declaratórios Normativos e Pareceres da Coordenação Geral do Sistema de Tributação."

INSTRUÇÃO NORMATIVA N.º 23/97

"Art. 2º -

Parágrafo 2º - O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei n.º 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção de bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS."

INSTRUÇÃO NORMATIVA N.º 23/97

"Art. 2º - As matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos de cooperativas de produtores não geram direito ao crédito presumido."

Contra tal decisão recorre o contribuinte alegando em seu favor que as diversas Medidas Provisórias que trataram em suas reedições do assunto, e por último a Lei n.º 9.363/96 nas quais as referidas MPs se transformaram, não fizeram tal distinção. Acresce em sua argumentação que a Portaria MF 38 de 27.02.97 igualmente não distinguiu as duas situações constantes das Instruções Normativas, a quem acusa de carecer de base legal. Lembra que o termo usado na Portaria SRF n.º 3608/94 é preferencialmente e não obrigatoriamente. Cita e transcreve trechos da Exposição de Motivos que capeou a MP n.º 1.484-27, convertida na Lei n.º 9.363/96. Afirma que sobre o litígio – exclusão dos insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas – a Segunda Câmara do 2º Conselho de Contribuintes já se pronunciou favoravelmente à unanimidade de seus membros no Acórdão n.º 202-09.865, de 17.02.98 aprovando voto do Ilustre Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira.

Diante das duas posições antagônicas, entendo que o cerne da questão está na definição do alcance das Instruções Normativas. Isto porque, efetivamente, a Lei n.º 9.363/96, ao definir a base de cálculo do crédito presumido não fez qualquer exclusão. Muito pelo contrário, como se vê pela transcrição, a seguir, do seu art. 2º, *in verbis*:

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.

Como se vê da leitura, o texto legal trata de valor total e sendo valor total não há o que discutir estão abrangidas todas as aquisições, sem qualquer exclusão. Os fundamentos para tais exclusões são as Instruções Normativas n.º 23/97 e n.º 103/97 conforme se viu anteriormente.



E aí, no meu entender, o cerne da questão. Podem as Instruções Normativas transpor, inovar ou modificar o texto legal estabelecendo exclusões que do texto legal não constam?

A resposta vem do artigo 100 do Código Tributário Nacional, Lei n.º 5.172/66 a seguir transcrito :

"Art. 100 – São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV – os convênios que entre si celebrem a União a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo Único – A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo."

Pela transcrição fica claro que os atos normativos , aí incluídas as Instruções Normativas, expedidos pelas autoridades administrativas são normas complementares das leis. Como normas complementares que são, elas não podem modificar o texto legal que complementam. A lei é o limite . A Instrução Normativa não pode ir além da lei. Se, como no presente caso, a lei estabelece que a base de cálculo é o valor total, não pode a Instrução Normativa criar exclusões fazendo com que o valor passe a ser parcial. Somente através de outra Lei, ou Medida Provisória que tem efeito equivalente, tais exclusões poderiam ser criadas.

Outro não é o entendimento de Maria de Fátima Tourinho em "**COMENTÁRIOS AO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**" , Editora Forense, 2ª edição, página 207, ao comentar o art. 100, parágrafo único do CTN (Lei n.º 5.172/66),a seguir transcrito :

"Quanto às normas enumeradas neste artigo, também integram o conceito de legislação tributária e obrigam nos limites de sua eficácia. Não podem transpor os limites dos atos que complementam, para ingressar na área de atribuição não outorgada aos órgãos de que elas emanam.

.....
"Não se confundem normas complementares com leis complementares.
.....



Processo n° : 11030.001229/99-61
Acórdão n° : CSRF/02-02.089

"Diz-se que são complementares porque se destinam a complementar as leis, os tratados, e as convenções internacionais e decretos. Não podem inovar ou modificar o texto da norma que complementa."

Registre-se, ainda, que nos moldes em que está redigido o art. 2º da Lei n.º 9.363/96 o cálculo será feito tendo como ponto de partida a soma de **todas** as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem sobre a qual será aplicado o percentual decorrente da relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador. Isto significa dizer que até mesmo as aquisições que não se destinam à exportação integrarão o ponto de partida para encontrar a base de cálculo de vez que a exclusão das mesmas se dará pela relação percentual.

Sendo assim, entendo assistir razão à recorrente.

Quanto a atualização monetária (taxa SELIC) em matéria de ressarcimento, minha posição é conhecida em relação a tal matéria, e vai ao encontro da jurisprudência majoritária desta Câmara Superior.

Dentro do princípio de que a atualização monetária é espécie do gênero restituição, tem sido sistematicamente citado o Parecer da Advocacia Geral da União n.º 01/96 que se ocupa da análise da questão. Vê-se que seus itens 29, 30 e 39 contém substancial conteúdo para assegurar o direito pretendido:

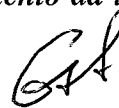
29. Na verdade, a correção monetária não constitui um "*plus*" a exigir expressa previsão legal. É, antes, a atualização da dívida (devolução da quantia indevidamente cobrada a título de tributo), decorrência natural da retenção indevida; constitui expressão atualizada do quantitativo devido.

30. O princípio da legalidade, no sentido amplo recomenda que o Poder Público conceda administrativamente, a correção monetária de parcelas a serem devolvidas, uma vez que foram indevidamente recolhidas a título de tributo, ainda que o pagamento (ou o recolhimento) indevido tenha ocorrido antes da vigência da Lei n.º 8.383/91. E com ele, outro princípio: o da moralidade, que impede a todos, inclusive ao Estado, o enriquecimento sem causa, e que determina ao "*beneficiário*" de uma norma o reconhecimento do mesmo dever na situação inversa.

39. Podemos concluir este Parecer invocando os princípios constitucionais informadores e conformadores do sistema jurídico brasileiro; podemos concluí-lo pela existência implícita, nas leis vigentes, da regra que determina a incidência da

correção monetária sempre que procedimento inverso beneficiar o agente violador da norma (não cobrar indevidamente); podemos dizer, como o Ministro Leitão de Abreu (voto no ERE nº 77.698-SP, RTJ 75/810), que a alegada "*lacuna não constitui, assim, lacuna verdadeira, porém lacuna meramente aparente, integrável ou suprível mediante interpretação*"; podemos afirmar que a atualização se compreende no dever de restituir, para que a restituição seja completa; podemos acrescentar, ainda, que não se constituindo um *plus*, a correção integra o principal; podemos deixar claro que a restituição no momento em que for efetuada, compreende o valor pago ou recolhido na data em que tal fato ocorrer, com a atualização, que lhe preserva o valor aquisitivo, o poder de compra; podemos deixar ressaltado o valor moral a ser preservado (o não enriquecimento ilícito do ente público que coercitivamente impôs a cobrança indevida. Fixaremos, desta forma, a interpretação das leis, na forma do inciso **X**, do artigo 4º da Lei Complementar nº 73/93. No caso sob exame, vimos que a jurisprudência há muito tempo se pacificou. Nos últimos anos, não há um só julgado que, em hipótese como a tratada nestes autos, tenha deixado de reconhecer a incidência da correção monetária. Com a unanimidade dos Tribunais e Juízes decidindo no mesmo sentido, persistir a Administração em orientação diversa, sabendo que, se levada aos tribunais, terá de reconhecer, **porque existente**, o direito invocado, é agir contra o interesse público; é desrespeitar o direito alheio, e valer-se de sua autoridade para, em benefício próprio, procrastinar a satisfação de direito de terceiros, procedimento incompatível com o bem público para cuja realização foi criada a sociedade estatal e da qual a Administração, como o próprio nome diz, é a gestora. A Administração não deve, desnecessária e abusivamente, permitir que, com sua ação ou omissão, seja o Poder Judiciário assoberbado com causas cujo desfecho todos já conhecem. O acúmulo de ações dispensáveis ocasiona o emperramento da máquina judiciária, prejudica e retarda a prestação jurisdicional, provoca, enfim, pela demora no reconhecimento do direito, injustiças, pois, como, na célebre *Oração aos Moços*, disse Rui Barbosa, "*justiça atrasada não é justiça, senão injustiça qualificada e manifesta.*" (edição da Casa de Rui Barbosa, Rio, 1956, p. 63). E, para isso, o Poder Público não deve e não pode contribuir. Em consequência, tendo em vista o sistema jurídico brasileiro, a doutrina e a jurisprudência dos tribunais Superiores, outra conclusão nos resta, senão proclamar que:

"Na repetição do indébito tributário, é devida atualização monetária, calculada desde a data do pagamento ou recolhimento indevido até a data do efetivo recebimento da importância reclamada."



Processo nº : 11030.001229/99-61
Acórdão nº : CSRF/02-02.089

Reitero que a atualização de valores ressarcidos, não se encontra literalmente amparada na lei, inobstante, como já disse, entender que o ressarcimento está subsumido no conceito de restituição. Trata-se, portanto, de manifesta ausência de disposição expressa, pressuposto basilar da aplicação da integração analógica, versada no artigo 108 do CTN.

Não pode prevalecer o entendimento que, da existência de disposição expressa da lei num sentido, decorra o entendimento de que o que nela não foi expressamente contemplado, represente disposição expressa, e contrária, na matéria por ela não versada.

Tendo silenciado a lei quanto a fato similar ao nela contido, manifesta é a lacuna e a decorrente inexistência de disposição expressa, a autorizar com toda a propriedade o uso do princípio da analogia.

E este princípio incide, no presente processo, para alcançar ao contribuinte o direito de ver corrigido o ressarcimento pleiteado, por situação análoga à restituição citada no artigo 66 da Lei nº 8.383/91.

Pelas razões expostas, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 18 de outubro de 2005.

Rogério Gustavo Dreyer

