



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10840.000415/2005-68
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-001.679 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de fevereiro de 2012
Matéria PIS
Recorrente USINA BELA VISTA S/A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/11/2004

O valor do crédito presumido previsto nos arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004 somente pode ser utilizado para desconto do valor devido das contribuições, não podendo ser objeto de compensação ou de ressarcimento de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, § 1º, inciso II, e § 2º, a Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 1º, inciso II, e § 2º, e a Lei nº 11.116, de 2005, art. 16.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, arts. 3º e 5º, § 1º, inciso II, e § 2º; Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15; Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2005; Lei nº 11.116/2005, art. 16 e art. 21, *caput* da Instrução Normativa SRF nº 600/2005.

PIS E COFINS. SALDOS CREDORES ACUMULADOS EM VIRTUDE DE OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. COMPLEMENTO DE PREÇO. NATUREZA DE RECEITA DE EXPORTAÇÃO E NÃO DE RECEITA FINANCEIRA.

Havendo previsão de termo e de critérios para determinação do preço da compra e venda, são precários os valores colocados nas notas fiscais emitidas para o transporte da mercadoria exportada, passíveis de ajustes de devolução ou complementação de preço, no momento contratual pactuado, sendo que referido valor tem natureza jurídica de receita de exportação, porque relacionada aos critérios de formação do preço, não se caracterizando como receita financeira. Conseqüentemente, deve o complemento do preço compor a receita de exportação para efeito de se determinar o percentual desta em relação à receita operacional bruta, para fins de cálculo do benefício de ressarcimento dos créditos das contribuições ao PIS e a COFINS acumulados em virtude de exportações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.942/2009, Art. 3º, inciso I.

Autenticado digitalmente em 08/09/2014 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 09/0

9/2014 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por JOAO CARLOS CASSUL

I JUNIOR

Impresso em 17/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial para reconhecer que a variação cambial consubstancia complemento de preço. Vencidos os Conselheiros Silvia de Brito Oliveira e Nayra Bastos Manatta quanto a variação cambial e João Carlos Cassuli Junior e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva quanto a possibilidade de compensação. Designado o Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho para redigir o voto vencedor. Os Conselheiros Nayra Bastos Manatta e Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça apresentarão declaração de voto. O Conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça votou pelas conclusões quanto a variação cambial.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente substituto

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho, Silvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva. O presidente substituto da Turma assina o Acórdão face a impossibilidade, por motivo de saúde, da presidente Nayra Bastos Mannata.

Relatório

Versam os presentes autos de Declaração de Compensação, apresentada pelo sujeito passivo, de crédito no valor de R\$ 53.536,10 (cinquenta e três mil, quinhentos e trinta e seis reais e dez centavos), relativa ao período de Nov/2004, referente a Contribuição para o PIS/Pasep.

Foi lavrado um Termo de Informação Fiscal, onde a autoridade fiscalizadora relata as divergências detectadas na apuração efetuada, quais sejam:

- utilização de crédito apurado na forma do art. 3º de Lei nº 10.637/02, na compensação de débitos próprios em afronta ao art. 8º da lei nº 10.925/04, que não autoriza tal procedimento nos períodos de apuração posteriores a agosto de 2004;

- inclusão indevida, como receita de exportação, de valores correspondentes a variação cambial, que deveriam ser contabilizados como receitas operacionais financeiras decorrentes de variação cambial de vendas ao mercado externo.

Através de Despacho Decisório, a DRF de Ribeirão Preto reconheceu parcialmente o direito creditório da empresa, homologando a compensação até o montante de R\$29.751,92 (vinte e nove mil, setecentos e cinquenta e um reais e noventa e dois centavos).

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificado do despacho decisório supracitado, o interessado apresentou, tempestivamente, Manifestação de Inconformidade, onde alega, em breve síntese:

- que existe a possibilidade de utilização do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925 de 2004 para compensação com débitos próprios do interessado e que este não pode ser afastado, haja vista sua referência aos bens mencionados no art. 3º da Lei nº 10.637/02 e art. 3º da Lei nº 10.833/03.

- alega que a compensação efetuada é anterior à edição da IN SRF nº 660, de 2006. Entende, portanto, que seria vedada a aplicação de norma retroativa a fim de vedar a forma de compensação e que não há qualquer vedação na Lei nº 10.925, de 2004 em relação a possibilidade de utilização de crédito presumido para compensação com débitos de outros tributos.

- No que tange as receitas decorrentes a variação cambial, estes referem-se a variação de preço do produto exportado e deve, portanto, ser considerado complemento de preço e integrar receitas de exportação, não se tratando de receita financeira propriamente dita. Cita decisões do STJ e doutrinas a respeito desse entendimento.

Ao fim requer a reforma do Despacho Decisório, reconhecendo integralmente o direito creditório declarado e a homologação das compensações efetuadas.

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Em análise e atenção aos pontos suscitados pela interessada na defesa apresentada, a Primeira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, proferiu o Acórdão de nº. 14-30.229, nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 30/11/2004

CRÉDITO PRESUMIDO. COMPENSAÇÃO. VEDAÇÃO.

O valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir da contribuição para o PIS/Pasep e Cofins apuradas no regime de incidência não cumulativa, vedada o seu ressarcimento ou compensação.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 30/11/2004

VENDAS AO EXTERIOR. VARIAÇÃO CAMBIAL. CLASSIFICAÇÃO.

Os valores referentes a ganhos ou perdas monetárias em função da variação cambial dos valores das vendas ao exterior, são considerados receitas ou despesas financeiras.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Quanto à forma de utilização do crédito presumido da agroindústria, ressalta que a partir de 1º de agosto de 2004, o crédito presumido somente poderá ser deduzido da contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins.

Quanto ao disposto no inciso II, do § 1º, do art. 5º da Lei nº 10.637, que autoriza a utilização do crédito apurado na forma do art. 3º desta lei, ressalta que não se aplica ao caso, pois os §§ 10 e 11, do mesmo artigo, que tratavam da forma de utilização do crédito presumido em questão, foram revogados pelo art. 16, inciso I, letra “a”, da Lei 10.925 de 2004.

Sendo assim, por falta de previsão legal, os créditos apurados na forma do art. 8º, da Lei 10.925, de 2004, não podem ser objeto de ressarcimento e/ou compensação com débitos do sujeito passivo.

No que tange a Variação Cambial, com base no art. 9º, da Lei nº 9.718/98, os valores referentes a ganhos ou perdas monetárias em função de variação cambial devem ser considerados receitas ou despesas financeiras, não sendo classificadas, portanto, como receitas ou despesas de vendas.

Após todo o exposto, manteve-se o decidido pela DRF de origem, votando pela improcedência da Manifestação de Inconformidade.

DO RECURSO

Ciente em 19/08/2010 do Acórdão acima mencionado, e não se conformando com a manutenção da homologação parcial de suas compensações, o contribuinte apresentou em 20/09/2010 Recurso Voluntário a este Conselho, alegando, fundamentado com jurisprudência e doutrina, em apertada síntese:

- é possível a utilização do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/04 para compensação com débitos relativos a tributos federais que não seja o PIS apurados na sistemática da não cumulatividade em razão do disposto no art. 6º da Lei nº 10.637/02; e

- as receitas de variação cambial decorrentes de contratos de exportação devem ser consideradas como receitas de exportação e não como receitas financeiras, tal qual pretendem classificá-las as autoridades fiscais.

Ao fim requer o conhecimento do recurso voluntário, uma vez que este é tempestivo, e o total provimento deste, reformando a decisão recorrida e reconhecendo integralmente o direito creditório em discussão, homologando as compensações efetuadas e cancelando os valores exigidos.

DA DISTRIBUIÇÃO

Tendo o processo sido distribuído a esse relator por sorteio regularmente realizado, vieram os autos para relatoria, por meio de processo eletrônico, em 01 (um) Volume, numerado até a folha 145 (cento e quarenta e cinco), estando apto para análise desta Colenda 2ª Turma Ordinária da Terceira Seção do CARF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, Relator.

O recurso atende os pressupostos de admissibilidade e tempestividade, portanto, dele tomo conhecimento.

Inexistindo razões preliminares, passo diretamente à análise do mérito suscitado nas razões do recorrente.

1. Mérito: Compensação/Ressarcimento do Crédito Presumido da Agroindústria (art. 8º, da Lei nº 10.925/2002):

2.1. Delimitação da controvérsia:

No que pertine à alegação da recorrente, na condição de agroindústria preponderantemente exportadora, de que é possível a utilização do crédito presumido, atualmente previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/04, para a compensação com débitos relativos a tributos federais, que não apenas a Contribuição (ao PIS e a COFINS) apurada na sistemática da não-cumulatividade, em razão de entender-lhe ser aplicável o disposto no art. 5º, da Lei 10.637/02, e art. 6º, da Lei nº 10.833/2003, tenho que tal via é perfeitamente possível, nos termos da fundamentação que passo a tecer.

Antes mesmo de passar às razões do entendimento para o deslinde da situação em tela, cumpre salientar que o processo discute em sua essência o direito de uma empresa exportadora se ressarcir – por meio da restituição ou compensação com quaisquer tributos administrados pela Receita Federal do Brasil – dos créditos presumidos da agroindústria, concedidos por meio do comando legal, cujos contornos atualmente estão delineados, para os contribuintes sujeitos ao regime de apuração não cumulativa das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS, pelo art. 8º, da Lei nº 10.925/2004.

Nesse sentido cumpre colocar que existem dois pontos antagônicos de entendimentos, a saber: de um lado o panorama de uma empresa que possui incentivos e benefícios fiscais, por atender as expectativas econômicas do país no que tange às exportações, e de outro, uma regulamentação que aparentemente (no entendimento da decisão recorrida e de Instrução Normativa da Receita Federal), limitaria a utilização dos créditos presumidos em questão, à de sua utilização apenas com as contribuições para o PIS/Pasep e a COFINS devidas em cada período de apuração.

2.1.2. Evolução histórica da legislação do Crédito Presumido da Agroindústria no regime da Não-Cumulatividade:

A fim de orientar as razões do voto, vejo a necessidade de trazer a evolução histórica da legislação de regência, relativa ao crédito presumido em questão, abordando desde comentários acerca da intenção do legislador nela prevista, bem como a interpretação e aplicação do Direito ao longo de sua existência, até os dias atuais. Faço-o de modo cronológico, conforme abaixo:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/09/2014 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 09/0

9/2014 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por JOAO CARLOS CASSUL

I JUNIOR

Impresso em 17/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- Em 29/08/2002, com o intuito de dar início à minirreforma tributária, o Executivo Federal editou a Medida Provisória nº 66, que alterou, entre outras disposições, a forma de apuração da contribuição ao PIS/PASEP, pretendendo minimizar os efeitos da incidência cumulativa da referida contribuição;
- Em 1º de outubro 2002 a Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 209, objetivando regulamentar a matéria. Em 24 de outubro de 2002, foi editada a Medida Provisória nº 75, complementando essas modificações - MP 75/02 (que não foi aprovada pelo Congresso Nacional).
- Em 21 de novembro de 2002, foi editada a IN/SRF nº 247 e, em 17 de dezembro de 2002, foi editado o Decreto nº 4.524, almejando consolidar em um único diploma legal as formas de apuração das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS. E, em 30 de dezembro de 2002, finalmente, a MP 66/02 foi convertida na Lei nº 10.637.

Na exposição de motivos da referida Medida Provisória (que culminou na Lei 10.637/2002), verifica-se que a proposta dá curso a uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento. Após a instituição da cobrança monofásica em vários setores da economia, o que se pretendeu, na forma dessa Medida Provisória era, gradualmente, proceder-se à introdução da cobrança em regime de valor agregado – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

O modelo então proposto pela nova sistemática traduzia a demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas.

No caso específico do setor agroindustrial, constatou-se uma significativa relevância na aquisição de insumos que, no modelo proposto, não resultaria em transferência de créditos, porquanto não estariam direta e “destacadamente” sujeitos à tributação – como é o caso de insumos adquiridos de pessoas físicas.

Consequentemente, embora os produtos de origem agropecuários produzidos por pessoas físicas (ou por esses entregues para venda em cooperativas agroindustriais) não sofrerem tributação pelas contribuições ao PIS e COFINS, e, portanto, não concederem direito ao crédito aos adquirentes de tais insumos, era claro que nos custos agrícolas estavam contemplados valores provenientes da incidência das citadas contribuições, e, portanto, por respeito a sistemática de não-cumulatividade, seria desejável que se concedesse o direito ao crédito, pena de se desequilibrar a pretendida não-cumulatividade.

Por tais razões que, em 30 de maio de 2003, pela Lei 10.684, o legislador corrigiu o desequilíbrio do sistema proposto optando, então, por conceder um crédito presumido, no montante correspondente a 70% (setenta por cento) das aquisições de insumos feitas junto a pessoas físicas, com vistas a minorar o desequilíbrio entre débitos e créditos. Ao criar referido crédito presumido, o legislador incluiu os §§ 10 e 11, no artigo 3º, da Lei nº

10.637/2002, de modo a contemplar no mesmo dispositivo que já previa os demais créditos admitidos no modelo.

Assim, a partir do ano de 2003 a Lei 10.637/2002 passou a vigorar com a previsão do referido crédito, que ficou consignado no art. 3º, §§ 10 e 11, assim dispondo:

“§ 10. Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, [...] destinados à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da contribuição para o PIS/Pasep, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País

§ 11. Relativamente ao crédito presumido referido no § 10:

I - seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a setenta por cento daquela constante do art. 2º;

II - o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem ou serviço, pela Secretaria da Receita Federal.”.

Pela leitura do artigo supramencionado, desponta claro que o referido crédito seria calculado sobre o valor dos bens e serviços elencados no inciso II do art. 3º da mencionada Lei, que se refere a *“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda [...]”*.

Por um viés totalmente apartado da demanda, às agroindústrias, no mesmo diploma legal (Lei nº 10.637/2002 e Lei 10.833/2003), agora com o intuito de cumprir o preceito constitucional e de estimular as exportações e, a exemplo do que já era direito daqueles que estavam no regime de apuração cumulativa das contribuições ao PIS e à COFINS, o art. 5º (e art. 6º, para a COFINS), determinou a não-incidência da contribuição para o PIS/PASEP sobre as receitas decorrentes das exportações. E assim disciplinou, em seu § 1º, inciso II que:

“Art. 5º. A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

[...]

§ 1º. Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

[...]

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela

Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria”

Art. 6º. A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

[...]

§ 1º. Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.”.

Agora analisando o cenário legislativo do momento acima descrito, tem-se claro que o legislador ordinário instituiu, por um lado, o crédito presumido da contribuição para o PIS e COFINS em favor da agroindústria, e por outro lado, deixou expressa a possibilidade do contribuinte que realizar exportações, compensar referidos créditos com a própria contribuição ou com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

No entanto, com o advento da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004 (resultado de conversão da Medida Provisória n. 183), o legislador houve por bem em **disciplinar inteiramente a matéria do crédito presumido**, deslocando então a permissão legal do desconto do crédito presumido para o art. 8º que assim reza:

“Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos /03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física”.

Veja-se que o artigo acima mencionado, ao disciplinar inteiramente a matéria do crédito presumido da agroindústria, praticamente manteve a redação contida originariamente no art. 3º, §§ 10 e 11, da Lei nº 10.637/2002 (e posteriormente da Lei nº 10.833/2003, quanto a COFINS).

Para tanto, mister partir da apreciação do regime da Lei nº 9.363/96 (resultante da Medida Provisória n. 674/1994), sendo que, já de antemão se percebe que não foi senão esta legislação, a inspiração legislativa inicial para a concessão do crédito presumido sob análise, sempre no sentido de afastar óbices que acabem onerando o exportador, retirando-lhe competitividade do produto nacional frente ao estrangeiro, para com isso auxiliar na missão governamental de angariar divisas que equilibrem nossa economia.

A Lei n. 9.363, de 16 de dezembro de 1996, numa evidente intenção de desonerar, ao menos parcialmente, as exportações das contribuições de PIS e COFINS – e, com isto, reduzir o chamado “Custo Brasil” –, concedeu em seu artigo 1º, um “benefício fiscal” ao contribuinte produtor-exportador de mercadorias nacionais.

Reza o aludido dispositivo:

“Art. 1º A empresa produtora 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.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior”.

A legislação partiu da realidade de que no preço relativo às aquisições no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens, diante da tributação cumulativa então vigente para o PIS e COFINS, trazia consigo o custo dos tributos suportados nas operações anteriores, sendo certo, portanto, que adquirente-exportador suportava tal ônus, obrigando-o a repassá-lo, financeiramente, no preço dos produtos exportados. Essa situação reside ainda hoje, para as empresas exportadoras que permaneçam no regime cumulativo, razão porque se lhes ainda aplicam os comandos da Lei 9.363/96.

Logo, consiste o aludido preceito num “Crédito Presumido” como forma de ressarcimento das contribuições à COFINS e ao PIS, incidentes sobre matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno, para utilização na fabricação de produtos destinados à exportação. E, diga-se, referido crédito foi concedido na *conta gráfica* do IPI, em virtude de que naquela época não existia *conta gráfica* de PIS e COFINS, para que se aproveitassem as normas de restituição e ressarcimento já existentes para o referido imposto.

A Lei nº 9.363/1996, em sua Exposição de Motivos, deixou expressa a intenção de se incentivar as exportações, como se depreende do trecho abaixo colacionado:

“[...] A desoneração do IPI sobre as exportações, assegurada por determinação constitucional, tem sido viabilizada pela própria técnica do imposto, que permite assegurar a manutenção do crédito incidente sobre as matérias-primas empregadas na

fabricação do produto exportado, sem a qual o benefício da isenção na etapa final de exportação seria efetivamente menor.

*Por outro lado, o Governo de Vossa Excelência vem, diante da importância vital das exportações para o crescimento do emprego, da renda e da manutenção da capacidade de importar do País, criando condições e estímulos para a expansão das vendas externas, cabendo mencionar a isenção da COFINS e PIS na etapa final da exportação. **Porém, tal benefício, ainda que importante para as exportações, perde muito de sua força em decorrência da própria mecânica de incidência dessas contribuições, que, ao contrário dos tributos sobre o valor adicionado, não permite que o montante despendido sobre as matérias-primas e produtos intermediários empregados na fabricação de um produto possa ser creditado contra os débitos registrados pelo faturamento desse bem. Desse modo, a contribuição vai se acumulando 'em cascata' em todas as fases do processo produtivo.***

Por essas razões, estou propondo o presente projeto de Medida Provisória, com o objetivo de desonerar também a etapa produtiva imediatamente anterior à exportação, da incidência daquelas contribuições, o que permitirá, no âmbito dos tributos indiretos federais, a eliminação quase total dessas incidências sobre as operações comerciais de vendas de mercadorias ao exterior.

Finalmente, destaco o caráter urgente e relevante da medida, devido à necessidade de indicar aos exportadores ações objetivas que estimulem a continuidade de suas operações com o exterior".(grifei)

Verifica-se claramente a origem da instituição de crédito presumido com vistas à recuperação do PIS e da COFINS, que incidiram em etapas anteriores, e que ela reconhece ter o objetivo de desonerar as exportações, justamente porque não havia a possibilidade de efetuar o crédito e mantê-lo em conta gráfica das citadas contribuições.

Por decorrência lógica, direta e até mesmo óbvia desse objetivo, ao ser instituído o regime não-cumulativo para as contribuições ao PIS e a COFINS, pelas Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente, passando então a haver permissão para a manutenção dos créditos sobre as aquisições de insumos realizados no mercado nacional, acabou perdendo o sentido preservar o direito ao crédito presumido de IPI como ressarcimento de tais contribuições, previsto no art. 1º, da Lei nº 9.363/96, para os contribuintes que migrassem para o regime não-cumulativo.

Vejamos o tratamento:

Lei nº 10.637/2002:

“Art. 6º O direito ao ressarcimento da contribuição para o PIS/Pasep de que tratam as Leis nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, e nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, não se aplica à pessoa jurídica submetida à apuração do valor devido na forma dos arts. 2º e 3º desta Lei.” [Revogado pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003]

Lei nº 10.833/2003: 200-2 de 24/08/2001

“Art. 14. O disposto nas Leis nos 9.363, de 13 de dezembro de 1996, e 10.276, de 10 de setembro de 2001, não se aplica à pessoa jurídica submetida à apuração do valor devido na forma dos arts. 2º e 3º desta Lei e dos arts. 2º e 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002.”

Por outro lado, é importante ainda focar o tratamento que atualmente encontra-se pacificado, tanto pelo Judiciário quanto por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, sucedendo a jurisprudência do extinto Conselho Federal de Contribuintes, quanto ao alcance do direito ao “crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS e COFINS” (art. 1º, da Lei nº 9.363/96), quando as aquisições se derem junto a pessoas físicas, especialmente focando os produtos agropecuários por elas comercializados, e que posteriormente são utilizados na industrialização de **produtos nacionais exportados**:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL EM MANDADO DE SEGURANÇA. BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI N. 9.363/1996. AQUISIÇÃO DE INSUMOS DE PESSOAS FÍSICAS E/OU COOPERATIVAS. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA HIERARQUIA NORMATIVA. INTERPRETAÇÃO LITERAL DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 111 DO CTN. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO STJ.

1. "Não consubstancia fundamento de natureza constitucional, a exigir a interposição de recurso extraordinário, a afirmação de que instrução normativa extrapolou os limites da lei que pretendia regulamentar. Trata-se de mero juízo de legalidade, para cuja formulação é indispensável a investigação da interpretação dada pelo acórdão recorrido aos dispositivos cotejados, incidindo, portanto, a orientação expressa na

Súmula 636/STF, segundo a qual 'não cabe recurso extraordinário por contrariedade ao princípio constitucional da legalidade, quando a sua verificação pressuponha rever a interpretação dada a normas infraconstitucionais pela decisão recorrida'" (REsp 509.963/BA, Rel. Ministro Luiz Fux, Rel. p/ Acórdão Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 18/8/2005, DJ 3/10/2005 p. 122)

2. No caso, interpretar-se a Lei n. 9.363/96 com a exclusão das aquisições de insumos de pessoas físicas e/ou cooperativas da base de cálculo do crédito presumido do IPI é fazer distinção onde a lei não a fez. Não há como, numa interpretação literal do citado art. 1º, chegar-se à conclusão de que os insumos adquiridos de pessoas físicas ou cooperativas não podem compor a base de cálculo do crédito presumido do IPI. É certo que a interpretação literal preconizada pela lei tributária objetiva evitar interpretações ampliativas ou analógicas (v.g.: REsp 62.436/SP, Min. Francisco Peçanha Martins), mas também não pode levar a interpretações que restrinjam mais do que a lei quis.

3. *Com efeito, Instruções Normativas constituem espécies jurídicas de caráter secundário, cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas leis. De conseqüência, à luz dos art. 97 e 99 do Código Tributário Nacional, Instruções Normativas não 8*

podem modificar Lei a pretexto de estarem regulando o aproveitamento do crédito presumido do IPI.

4. *O acórdão recorrido está em perfeita sintonia com a jurisprudência desta Corte Superior de Justiça, que tem entre suas atribuições constitucionais a de uniformizar a jurisprudência infraconstitucional.*

5. *Recurso especial não provido.” (RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.034 - PR . (2008/0278926-1) . REL. : MIN. BENEDITO GONÇALVES. DT. JULG. 6 DE MAIO DE 2009)*

“TRIBUTÁRIO – CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI – AQUISIÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS E INSUMOS DE PESSOA FÍSICA – LEI 9.363/96 E IN/SRF 23/97 – LEGALIDADE – PRECEDENTES DESTA CORTE.

1. *A IN/SRF 23/97 extrapolou a regra prevista no art. 1º, da Lei 9.363/96 ao excluir da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI as aquisições, relativamente aos produtos da atividade rural, de matéria-prima e de insumos de pessoas físicas, que, naturalmente, não são contribuintes diretos do PIS/PASEP e da COFINS.*

2. *Entendimento que se baseia nas seguintes premissas:*

a) *a COFINS e o PIS oneram em cascata o produto rural e, por isso, estão embutidos no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo não havendo incidência na sua última aquisição;*

b) *o Decreto 2.367/98 - Regulamento do IPI -, posterior à Lei 9.363/96, não fez restrição às aquisições de produtos rurais;*

c) *a base cálculo do ressarcimento é o valor total das aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo (art. 2º), sem condicionantes.*

3. *Regra que tentou resgatar exigência prevista na MP 674/94 quanto à apresentação das guias de recolhimentos das contribuições do PIS e da COFINS, mas que, diante de sua caducidade, não foi renovada pela MP 948/95 e nem na Lei 9.363/96.*

4. *Inúmeros precedentes desta Corte.*

5. *Recurso especial provido. (RECURSO ESPECIAL Nº 1.008.021 - CE (2007/0273363-0), REL. MIN. ELIANA CALMON. DT DO JULG. 1º DE ABRIL DE 2008)*

“IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS MEDIANTE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUÍNTES. 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) 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. CRÉDITO PRESUMIDO.” (Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF / Segunda Turma / ACÓRDÃO CSRF/02-02.270 em 24.04.2006)

“IPI - CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO - 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 estabelecerem 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 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.” (Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF - Segunda Turma / ACÓRDÃO CSRF/02-01.416 em 08.09.2003)

Vê-se então que o estabelecimento produtor submetido ao regime cumulativo de apuração das Contribuições ao PIS e COFINS, que adquirir produtos agropecuários no mercado interno, junto a pessoas físicas, **e posteriormente os destinar ao exterior**, faz jus ao crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS e COFINS.

E mais, para esses contribuintes a legislação é expressa em permitir que referido crédito seja utilizado não só para a compensação das próprias contribuições, mas com outros débitos administrados pela Receita Federal do Brasil, nos termos do art. 4º, da Lei nº 9.363/96 c/c art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Reportando esses objetivos contidos na Lei nº 9.363/96, para as **empresas exportadoras** submetidas ao regime não-cumulativo das contribuições ao PIS e a COFINS, verifica-se que os mesmos foram igualmente preservados, eis que as Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03 asseguraram, inicialmente em seus artigos 3º, §§ 10 e 11, o direito ao crédito presumido das agroindústrias, e nos artigos 5º e 6º, respectivamente para PIS e COFINS, o **direito de manter, compensar com tributos federais, e, se o caso, de ressarcir o citado crédito presumido.**

E, ao ser inteiramente regulada a matéria pela Lei nº 10.925/2004, foi igualmente preservado o direito ao crédito presumido da agroindústria, apenas sendo criados parâmetros e limites, provenientes de alteração na tributação de tais contribuições sobre insumos agrícolas.

Vejamos a Exposição de Motivos da MP nº 183, de 30 de abril de 2004, posteriormente convertida na Lei nº 10.925/2004:

“[...]”

9. Se, do ponto de vista econômico, a substituição do crédito presumido pela redução das alíquotas dos já mencionados insumos tende a ser neutra para agroindústria e cerealistas, o mesmo não ocorre com as cooperativas agropecuárias e os produtores rurais pessoas físicas.

10. No caso das cooperativas, que, pelo Projeto de Conversão aprovado e em decorrência de acordo firmado com representantes do setor (OCB), passam ao regime da não-cumulatividade das contribuições, a ausência de disposição expressa que lhes estenda a possibilidade de aproveitamento do crédito presumido acarretará grave aumento da carga tributária, dado que os insumos estarão tributados.

11. Caso semelhante ocorrerá com os produtores pessoas físicas, com o agravante de sequer haver, para esses, a possibilidade de, em norma superveniente, lhes conceder o dito crédito, pelo simples fato de não serem contribuintes das mencionadas exações.

12. Em ambos os casos, o prejuízo causado repercutiria não apenas em relação ao mercado interno, pois esses estariam em desvantagem competitiva com aqueles que detêm o direito de aproveitamento do crédito presumido, mas, também no mercado internacional, pois estariam obrigados a ‘exportar’, em seus preços, o acúmulo das mencionadas contribuições.

[...]” (Grifou-se)

Daí porque, tendo havido a redução ou isenção da tributação de grande parte dos insumos agrícolas, acabou sendo cogitado que o “benefício” do crédito presumido deveria, por decorrência lógica, ser extinto, pois que deixaria de haver a oneração de PIS e COFINS no mercado interno.

No entanto, essa desoneração dos insumos agrícolas não eliminaria por completo a oneração do custo de produção agrícola, quando se tratasse de pessoas físicas (embora atenuasse esse referido efeito) que vendessem seus produtos agropecuários a agroindústrias que, posteriormente, destinassem sua produção a exportação, em razão de que tais pessoas não poderiam lançar a crédito, manter e restituir o custo do PIS e COFINS, ainda que parcialmente incluídos em seus custos de produção.

Daí porque a “Exposição de Motivos” é expressa em preservar o direito ao crédito presumido nas aquisições de pessoas físicas, eis que sua a extinção provocaria um

prejuízo, o qual “(...) **repercutiria não apenas em relação ao mercado interno, pois esses estariam em desvantagem competitiva com aqueles que detêm o direito de aproveitamento do crédito presumido, mas, também no mercado internacional, pois estariam obrigados a ‘exportar’, em seus preços, o acúmulo das mencionadas contribuições.**”

Portanto, ao invés de extinguir por completo o crédito presumido da agroindústria, inicialmente proposto pelo Governo em função da desoneração de boa parte dos insumos de produção agrícola, o legislador optou por preservar esse direito, especialmente para evitar que o Brasil “exporte tributos”.

Houve por bem o legislador, no entanto, em acatar parcialmente a proposta, pelo que acabou por limitar os produtos em que referido direito seria garantido e, ainda, acabou por reduzir a alíquota de presunção do crédito, de 70% (setenta por cento) para 35% (trinta e cinco por cento), sendo esse, conluo, o “acordo político final”, que culminou na efetiva edição da Lei nº 10.925/2004 a qual, por conta dessas negociações, acabou por entender em regular inteiramente a matéria, revogando os §§10 e 11, dos arts. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deslocando por completo a disciplina do crédito presumido para o seu artigo 8º.

Portanto, se compreende perfeitamente os motivos pelos quais o legislador houve por bem em revogar os citados §§10 e 11, passando a regular a matéria no art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, mas esse fator, partindo das premissas iniciais, não teve o condão de alterar o fundamento e o objetivo previsto pela Lei n. 9.363/96, para aqueles que permanecem no regime cumulativo de apuração das contribuições, ou pelas Leis nºs. 10.637/2002, 10.833/2003, para aqueles que migraram para o regime não cumulativo.

Esse objetivo legislativo desponta claro, qual seja: buscam as Leis a desoneração tributária das contribuições ao PIS e COFINS, para os produtos nacionais destinados ao exterior. Assim sendo, ao entender que os créditos apurados sobre as aquisições feitas a pessoas físicas, **desde que vinculadas às receitas de exportação**, só poderiam ser utilizados para fins de compensação com débitos das próprias contribuições sociais, tornariam inócuo o benefício pretendido pelo legislador ordinário.

Interpretar o contrário, como pretende a Instrução Normativa nº 660/06 e a decisão recorrida, seria permitir que convivam no ordenamento jurídico duas situações antagônicas: agroindústrias que produzem e exportam um dado produto, terão o direito de compensar e de ressarcir o crédito presumido de IPI, como ressarcimento de PIS e COFINS, provenientes das aquisições feitas junto a pessoas físicas, pelo fato de estarem no regime cumulativo dessas contribuições; por outro lado, agroindústrias que exportem produtos iguais, mas que estiverem no regime não-cumulativo poderão apenas compensar o crédito presumido com a própria contribuição, em regime de conta gráfica.

É de se observar que, no segundo caso, exatamente por ocuparem posição de “preponderantemente exportadoras” jamais conseguirão “gastar” seus créditos diante da, praticamente, inexistência de saldo devedor dessas contribuições, redundando a concessão dos créditos em aumento real dos custos dos produtos exportados.

Com efeito, tenho que a função interpretativa das Leis mencionadas (Leis ns. 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.925/2004, em um comparativo com a Lei n. 9.363/96), além de conferir a aplicabilidade de tais normas às relações sociais que lhe deram origem, é de, igualmente, temperar o alcance do preceito normativo, para fazê-lo corresponder às **necessidades reais e atuais, ou seja, aos seus fins sociais e aos valores que pretende garantir.**

É certo que se deve buscar interpretar a norma de forma a atribuir-lhe algum sentido, algum efeito prático e, no caso do crédito em referência, cujo objetivo primordial (declarado na “Exposição de Motivos” da Lei que o disciplina), é a desoneração tributária das exportações, não se pode admitir a concessão de um crédito visando ressarcir o exportador pelas incidências de contribuições em etapas anteriores e, ato contínuo, impedir que esse ressarcimento se concretize.

Sendo a recorrente produtora e exportadora de açúcar e álcool e seus derivados, portanto, produtos de origem vegetal, tal como mencionado na legislação de regência, goza do benefício de incentivo às exportadores, não merecendo sofrer qualquer restrição ao intuito da legislação de tal incentivo, bem como ao princípio da não-cumulatividade dele proveniente, até porque o mecanismo do crédito presumido visa justamente eliminar uma distorção do sistema que permite manter-se a indesejada tributação “em cascata”.

Assim sendo, ao meu ver, a exposição de motivos da legislação, cujo parcial teor já foi acima colacionado, é taxativa em afastar tais hipóteses. Não é, e nem foi este o intuito da modificação dos percentuais de crédito presumido oriundo das aquisições por empresas industriais, de produtos rurais de pessoas físicas. Ao contrário, a referida modificação mostra-se como um mecanismo legislativo intentado de forma a evitar repercussões econômicas de grandes proporções, tais como o embargo econômico dos países consumidores dos produtos exportados.

Tais créditos, **uma vez acumulados por industriais exportadores** – como o caso da ora recorrente – deve ter o tratamento estipulado pelo incisos II e § 2º do art. 5º da Lei 10.637/2002 e do artigo 6º da Lei n. 10.833/2003, qual seja, poderem ser compensados com tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal ou objetos de ressarcimento em dinheiro, pois representam créditos apurados sobre os insumos de que tratam os artigos 3.º, II, ambos da Lei n.ºs. 10.637/02 e 10.833/03 já referidos, sendo essa remissão feita pelo art. 8º, da Lei nº 10.925/04, uma clara demonstração de que está indissociavelmente ligado, no sentido de garantir o regime de apuração não cumulativa e, como tal, igualmente se deve aplicar ao crédito respectivo, os direitos previstos para as receitas de exportação.

Diferentemente, no entanto, se daria se a agroindústria acumulasse créditos presumidos de aquisições de pessoas físicas, em razão de **operações** por ele levadas a efeito **no mercado interno**. Nesse caso, aí sim, não se lhe estenderia o direito ao ressarcimento e compensação, pois não lhe socorre a legislação, devendo tais créditos serem utilizados apenas para compensação com a própria contribuição, pois que não se lhe pode estender os preceitos dos arts. 5º e 6º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Face as considerações tecidas, em função da interpretação sistemática, teleológica e até mesmo histórica que se faz do crédito presumido, enquanto mecanismo que visa desonerar os produtos nacionais da incidência em cascata das contribuições ao PIS e COFINS, considero equivocada a aplicação, **aos créditos acumulados em função de operações de exportação**, da vedação contida na Instrução Normativa nº. 660/2006.

2.1.4. Aplicação retroativa da Instrução Normativa nº 660/06:

Apesar de entender que a interpretação sistemática já seria suficiente para concluir que o direito a compensação e o ressarcimento do crédito presumido de IPI, previstos nos arts. 5º e 6º das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/04, jamais foram revogados pelo art. 8º, da

Lei nº 10.925/2004, entendo ainda ser pertinente avaliar se a Instrução Normativa nº 660, editada em 17 de julho de 2006, poderia ou não produzir efeitos interpretativos retroativos.

E o faço por tratar-se de matéria relevante e de ordem pública, relativa aplicação das leis no tempo, devendo ser abordada por este Colegiado.

Como se afirmou alhures, a partir da edição do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, emergiram dúvidas quanto à preservação do direito de compensação ou de ressarcimento do crédito presumido, pelo fato de os §§ 10 e 11, dos arts. 3º. das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03, terem sido expressamente por ela revogados.

Nessa esteira de considerações, no ambiente de dúvida que para alguns contribuintes permanecia, foi formulado processo de consulta, resultando na edição da Solução de Consulta nº 59, de 27 de Abril de 2005, cuja ementa trouxe a seguinte norma:

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/PASEP EMENTA: CRÉDITO PRESUMIDO. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO.

COMPENSAÇÃO. As pessoas jurídicas sujeitas à sistemática de não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep que produzirem mercadorias relacionadas no caput do a/t. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, na nova redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.051, de 2004, desde que atendidos todos os requisitos exigidos pela legislação tributária, poderão usufruir de crédito presumido, na forma disposta nesse artigo e respectivos parágrafos, calculado sobre bens adquiridos de pessoa física ou de outros fornecedores descritos no § 1º do mencionado artigo. Em quaisquer dessas hipóteses, somente os créditos presumidos vinculados às receitas de exportações auferidas no mesmo período de apuração podem ser utilizados

na forma dos §§ 1º e 2º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, para fins de compensação com débitos próprios relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF, ou para ressarcimento em dinheiro, observadas as disposições contidas nos dispositivos legais referidos e na legislação pertinente."

Assim sendo, se para alguns contribuintes havia a dúvida, essa teria sido dissipada pelo conteúdo da Consulta exarada pela Receita Federal.

No entanto, é certo que referida consulta teve o condão de deflagrar, inicialmente o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/05, e após, a edição da Instrução Normativa nº 660, a qual, porém, que somente veio a lume em 17 de julho de 2006, com o seguinte conteúdo:

Art. 8º Até que sejam fixados os valores dos insumos de que trata o art. 7º, o crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins será apurado com base no seu custo de aquisição.

§ 1º O crédito de que trata o caput será calculado mediante a aplicação, sobre o valor de aquisição dos insumos, dos percentuais de:

I - 0,99% (noventa e nove centésimos por cento) e 4,56% (quatro inteiros e cinqüenta e seis centésimos por cento), respectivamente, no caso:

a) dos insumos de origem animal classificados no capítulo 2, exceto os códigos 02.01, 02.02, 02.03, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 0210.1 da NCM;

b) das misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18 da NCM; e

c) dos insumos de origem animal classificados nos capítulos 3, 4 e 16 e nos códigos 15.01 a 15.06 e 1516.10 da NCM, exceto o código 1502.00.1;

II - 0,5775% (cinco mil e setecentos e setenta e cinco décimos de milésimo por cento) e 2,66% (dois inteiros e sessenta e seis centésimos por cento), respectivamente, no caso dos demais insumos.

§ 2º Para efeito do cálculo do crédito presumido de que trata o caput, o custo de aquisição, por espécie de bem, não poderá ser superior ao valor de mercado.

§ 3º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo:

I - não constitui receita bruta da pessoa jurídica agroindustrial, servindo somente para dedução do valor devido de cada contribuição; e

II - não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento.

Portanto, a Instrução Normativa nº 660/06 veio revogar o conteúdo interpretativo anteriormente exarado pela Solução de Consulta nº 59, passando a obrigar os agentes da Administração Tributária ao cumprimento de seus ditames, a ponto da decisão recorrida, ao fundamentar sua conclusão, ter sido expressa em citar a referida IN, e, ao mesmo tempo, se lhe atribuir caráter meramente interpretativo. Consequentemente, nos termos do art. 106, do CTN, deveria referida IN ser aplicada retroativamente. Vejamos a parte da decisão que assim se posiciona:

“[...]”

Também não prospera a alegação de aplicação retroativa da IN SRF nº. 660, de 2006, uma vez que o impedimento para a compensação ou ressarcimento dos referidos créditos está implicitamente disposya na Lei, e explicitamente no acima transcrito ADI nº. 15, cujos efeitos são retroativos, fundamentado no art. 106 do CTN.”

No entanto, pela simples leitura que se faz do art. 106 do CTN, emerge claro que o que retroage é a Lei que seja expressamente interpretativa, o que, data vênua, não é o caso de ato emanado do Poder Executivo, eis que as Instruções Normativas não possuem caráter legislativo, mas sim, visam a edição de normas destinadas a fiel execução das Leis.

Não é a Instrução Normativa uma Lei, em sentido formal, material ou mesmo finalístico, de modo que não se pode atribuir a uma Instrução Normativa o caráter legiferante, não lhe cabendo um predicado exclusivo das Leis.

Diante disso, o que se tem é que, em junho de 2006 foi editado um ato pelo qual se deixou clara a interpretação do Poder Executivo, sobre os efeitos do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004 e o direito de compensar ou ressarcir créditos presumidos pelo exportador de produtos agroindustriais.

Porém, ainda que não se tivesse verificado que a interpretação sistemática, teleológica e até mesmo histórica levam a conclusão de que referido direito de compensar e ressarcir o crédito presumido da agroindústria, em favor do contribuinte exportador, não logrou ter sido revogado pelo art. 8º, da Lei nº 10.925, ainda assim teríamos um óbice intransponível, que seria o de atribuir efeitos retroativos ao art. 8º, da Instrução Normativa nº 660, de 17 de julho de 2006.

É o que se colhe do seguinte julgado do extinto Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda:

“INSTRUÇÃO NORMATIVA. IMPOSSIBILIDADE DE RETROAGIR PARA RESTRINGIR DIREITO DO CONTRIBUINTE. AFRONTA AO PRINCÍPIO TRIBUTÁRIO DA IRRETROATIVIDADE.

A Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, entretanto não é válido o dispositivo que determina a retroatividade de sua eficácia restritiva para período anterior à sua publicação.

Recurso provido.” (Acórdão nº 203-12.809. 2º Conselho de Contribuintes - 3a. Câmara. Sessão de 08 de abril de 2008)

Portanto, tratando-se de crédito presumido relativo a período anterior a edição da Instrução Normativa nº 660/2006, ou mesmo do ADI/SRF nº 15/2005, independentemente da interpretação neles veiculada estar ou não ajustada à interpretação sistemática do ordenamento jurídico pátrio, entendo que ela não poderá colher atos anteriores a sua edição, especificamente no que diz respeito aos créditos acumulados em razão de operações de exportação.

2.1.5 Interpretação do entendimento do STJ sobre a questão:

É importante deixar registrado que existe entendimento emanado do STJ sobre o tema em questão (*vide* Recurso Especial nº 1.240.954 – RS), o qual, se visualizado superficialmente, se posiciona em sentido oposto ao que defendo nessa exposição. Vejamos a Ementa:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. ART 8º DA LEI N. 10.925/2004. ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF 15/05. ILEGALIDADE INEXISTENTE.

1. Ambas as Turmas integrantes da Primeira Seção desta Corte Superior firmaram entendimento no sentido de que o ato declaratório interpretativo SRF 15/05 não inovou no plano normativo, mas apenas explicitou vedação que já estava contida na legislação tributária vigente.

2. Precedentes: REsp 1233876/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 1.4.2011; e REsp 1118011/SC, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 31.8.2010.

3. Recurso especial não provido.

No entanto, entendo que a decisão do STJ está plenamente correta no que diz respeito aos saldos credores de PIS e de COFINS que se acumularem em conta gráfica dos contribuintes submetidos ao regime não cumulativo de tais tributos, decorrentes de **operações realizadas no mercado interno**.

Essa, aliás, é a interpretação que penso deva emanar das normas infralegais editadas pelo Poder Executivo, tanto a IN nº 660/06 quanto o Ato Declaratório Interpretativo nº 15/05, pois que atende aos critérios interpretativos pelo método histórico, teleológico e sistemático da legislação.

Embora essa interpretação não esteja textual no precedente analisado e colacionado, posiciono-me no sentido de que o entendimento do STJ se compatibilizará com o sistema legislativo como um todo quando aplicado apenas aos contribuintes que acumularem créditos no mercado interno, **excluídos de seu espectro os saldos credores acumulados em virtude de operações de exportação**.

Portanto, embora conhecendo o entendimento do STJ, interpreto-o como não extensivo ao caso dos autos, respeitando os que interpretarem tal entendimento de modo diverso, embora sem modificação da conclusão aqui exarada, até porque a questão não encontra-se sumulada, não foi julgada em sede de recurso repetitivo ou de repercussão geral.

2.1.6 Alcance do Art. 56-B, da Lei nº 12.350/2010 (na redação da Lei nº 12.431/2011):

Como já mencionado no corpo do voto, em 20 de dezembro de 2010 foi sancionada a Lei nº 12.350, a qual, com redação da Lei nº 12.431/2011, acabou por deixar expressa a possibilidade de compensação/ressarcimento do saldo do crédito presumido em favor das agroindústrias, ora objeto de análise.

Nesse sentido, transcreve-se o art. 56-B, da Lei nº 12.350/10:

“Art. 56-B. A pessoa jurídica, inclusive cooperativa, que até o final de cada trimestre-calendário, não conseguir utilizar os créditos presumidos apurados na forma do inciso II do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, poderá:

I - efetuar sua compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da

Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria;

II - solicitar seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se aos créditos presumidos que tenham sido apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita auferida com a venda no mercado interno ou com a exportação de farelo de soja classificado na posição 23.04 da NCM, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.”

Com efeito, a partir do advento do citado art. 56-B, não mais pairam dúvidas sobre a possibilidade de sua compensação/ressarcimento. As dúvidas sobrevirão para autuações que tiverem sido lavradas glosando esse referido direito.

Além disso, cumpre abordar a redação do art. 56-A, da mesma Lei nº 12.350/2010:

“Art. 56-A. O saldo de créditos presumidos apurados a partir do ano-calendário de 2006 na forma do § 3º do art. 8º, da Lei 10.925, de 23 de julho de 2004, existentes na data de publicação desta Lei, poderá:

I - ser compensado com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria;

II - ser ressarcido em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria”.

Portanto, no art. 56-B houve o reconhecimento do direito a compensação, enquanto que no art. 56-A, ambos da Lei em questão, há limitação temporal e formal para se pleitear os ressarcimentos e as compensações do crédito presumido quando acumulados em períodos retroativos.

Consequentemente, o que aqui se deve perquirir é se, por não ter a Lei nº 12.350/2010 sido expressa em determinar os seus efeitos para períodos anteriores a Janeiro de 2006 (ou seja, períodos entre Ago/2004 e Dez/2005), o direito a compensação preexistiria a sua edição? E mais, em não preexistindo, podem ser aplicados tais efeitos retroativamente?.

Em resposta ao primeiro questionamento, entendo que a referida legislação em nada inovou o ordenamento jurídico naquilo que diga respeito aos saldos credores acumulados decorrentes de operações de exportação, pois que vislumbro que o art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, não teve o condão de alterar o direito de ressarcimento e de compensação para os exportadores, diferentemente dos saldos decorrentes do mercado interno, por todos os argumentos já espostos ao longo deste voto.

Quanto ao efeito retroativo, igualmente entendo-o plenamente aplicável no caso, e por dois fundamentos.

O primeiro é porque, não tendo a novel legislação inovado o Direito Positivo, a interpretação que se extrai do ato formal de promulgação da Lei, é no sentido de que está havendo o reconhecimento expresso de um direito pré-existente. É dizer: a Lei nº 12.350/10, na redação da Lei nº 12.431/11, reveste-se de caráter interpretativo, e, como tal, deve retroagir seus efeitos para colher não só as situações anteriores a sua vigência (Dez/2011), mas também aqueles fatos constituídos anteriormente a Janeiro de 2006.

No que diz respeito ao efeito retroativo para o período de Ago/2004 a Dez/2005, essa conclusão é também respaldada no princípio pelo qual não se poderia instituir tratamento diferenciado entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente, de modo a vedar o direito de compensação para aqueles que pleitearem compensação com créditos apurados em Dez/05, e deferi-lo para aqueles que pleitearem-no para créditos de Jan/2006.

Assim sendo, essa limitação temporal existente no art. 56-A, da Lei nº 12.350/2010, visou atingir o período decadencial do direito de crédito, de modo que não se pode negar aplicabilidade retroativa, dado seu caráter interpretativo (art. 106, do CTN). Vejamos o dispositivo legal:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;”

Portanto, com a edição das Leis nºs 12.350/10 e 12.431/11, há o reconhecimento legislativo de que a interpretação emprestada ao direito de compensação do crédito presumido da agroindústria pela Administração Tributária estava equivocada, sendo necessária a veiculação de legislação para efetivamente atribuir efeitos interpretativos a questão, e ao mesmo tempo deixar extirpadas de dúvidas que o direito a efetivação dos créditos deveria ter sido sempre preservado.

No entanto, a retroatividade não se sustenta somente neste fundamento.

Além disso, até mesmo para os que se posicionarem no sentido de que as Lei nºs. 12.350/10 e 12.431/11 não deveriam retroagir porque não teriam sido expressas nesse sentido, ou porque estariam limitando cronologicamente o direito de pleitear as compensações, entendo que ainda assim devem tais Leis colherem os fatos pretéritos, pois que, a partir do art. 56-B, das Leis citadas, deixou-se de tratar o direito de compensação como contrário a qualquer

exigência de ação ou omissão, a qual estava materializada exatamente no dever do contribuinte abster-se de efetuar a compensação dos créditos acumulados.

Nesse sentido, invoca-se novamente o art. 106, do CTN:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;”

Assim, seja pelo inciso I, seja pelo inciso II, alínea “a”, do art. 106, do CTN, devem as Leis nº 12.350/10 e 12.431/11, retroagirem os seus efeitos, e, conseqüentemente, merece guarida o pleito de ressarcimento e compensação declinado pela Recorrente.

Em resumo da fundamentação contida nos autos:

- Considerando que, quando os arts. 5º, da Lei nº 10.637/02 (para o PIS) e art. 6º, da Lei nº 10.833/03 (para a COFINS) concederam o crédito presumido da agroindústria, reportou-se aos arts. 3º das citadas Leis, os quais, naquele momento, traziam em seu bojo os §§10 e 11 concessores do crédito presumido;
- Considerando que o art. 8º, da Lei nº 10.925/2004 não revogou expressamente o direito de compensação e de ressarcimento previsto nos arts. 5º, da Lei nº 10.637/02 (para o PIS) e 6º, da Lei nº 10.833/03 (para a COFINS) e ainda, pela sua exposição de motivos, preservou o crédito presumido com o objetivo declarado de evitar que se “exportasse” tributos;
- Considerando que a interpretação sistemática, teleológica e histórica do crédito presumido em questão, posiciona-o como mecanismo de eliminação do efeito de “exportar tributos”, e que não deve conviver no sistema um direito com esse mesmo objetivo que tenha aplicabilidade diversa em função unicamente de estar ou não o exportador sujeito ao regime cumulativo ou não cumulativo do PIS e da COFINS;
- Considerando, ainda, que a Instrução Normativa nº 660, de 17 de julho de 2006, não tem a aptidão legislativa de retroatividade para aplicar-se a fatos passados, especialmente aos saldos credores decorrentes de operações de exportação;

- Considerando, finalmente, que com o advento do art. 56-B, da Lei nº 12.350/10 (na redação da Lei nº 12.431/11), houve reconhecimento expresso do direito, e que nos termos do art. 106, incisos I e II, “ b”, do CTN, o mesmo deve retroagir os seus efeitos para o caso em análise.

Entendo que o recurso, nesse particular, merece provimento, sendo que quanto aos valores do crédito presumido, estes deverão ser averiguados pela autoridade preparadora para fins de homologação total ou parcial da compensação pleiteada.

3. Variação cambial como complemento de preço:

Passando em seguida à análise quanto às receitas denominadas pelo recorrente como complementos de exportação – e pela fiscalização como variação cambial ativa (portanto, receitas financeiras submetidas à tributação) – excluídas da base de cálculo das receitas de exportação, alterando, conseqüentemente, o percentual da proporcionalização entre as receitas de exportação e a receita bruta total, tenho que a mesma refere-se, de fato, à complementação de receitas de exportação, conforme sustenta a recorrente, em face, suscintamente, da análise das provas acostadas ao processo e das considerações que doravante passo a expor.

Dos documentos que a Autoridade Fiscal solicitou no curso de suas verificações, denota-se que, mesmo que **ocorridas por intermédio** de empresa trading, ou ainda, mesmo que decorrente de efetiva variação na taxa de câmbio ocorrida **na operação**, a diferença financeira discutida ocorreu antes da determinação do preço, conforme critérios contratualmente determinados.

Observa-se que **a diferença** de preço capturada pelo Fisco como “receita financeira”, **restou caracterizada como o preço final de venda negociado pela empresa**, tendo sido a variação ocorrida no caso, mera conseqüência do lapso temporal entre o transporte da mercadoria ao porto (etapa do processo de venda), e a data de determinação do preço, independentemente de ter ou não havido o efetivo embarque ao exterior (finalização da negociação, com fechamento do preço), lapso esse em que houvera oscilação no preço em reais, original e contratualmente fixado em dólar para a operação de exportação.

No “Contrato de Compra e Venda de Açúcar para Entrega Futura Destinado à Exportação”, de fls. 57 e seguintes dos autos, vê-se que o item “preço” prevê a fixação final dos valores contratados no máximo até o 3º dia útil anterior à expiração do contrato futuro da Bolsa de Açúcar de Londres, estipulando assim, que ainda que houvessem preços utilizados para emissão inicial das notas fiscais (embasando tão somente o transporte do produto), a finalização da operação estará condicionada à cotação do dólar norte-americano “*da terça-feira imediatamente anterior à data do pagamento*” (fls. 59). É dizer, o preço constante da nota fiscal era nela apostado de forma precária, pois que seu valor contratado, era aquele previsto contratualmente.

Colaciona-se o trecho do Contrato apresentado à fiscalização, para melhor elucidação do exposto:

“PREÇO: A ser fixado por ordens executíveis do vendedor para 280 lotes da posição do contrato de Dezembro/2004 do contrato no 5, da Bolsa de Açúcar de Londres (LIFFE), deduzido de um desconto fixo de USD 42,00 (quarenta e dois dólares norte americanos) por tonelada métrica, base FOB estivado Santos, Brasil, e de um desconto fixo de R\$112,00 (cento e doze reais) por tonelada métrica, referente ao transporte das Usinas do

Vendedor até o Porto e as despesas portuárias e serviços de elevação.

O mínimo aceitável para a fixação será de 10 (dez) lotes. A fixação será feita sem ônus para a VENDEDORA. O prego final deverá ser completado o mais tardar até o 3º dia útil anterior A expiração do relevante contrato futuro da Bolsa de Açúcar de Londres (LIFFE) do contrato no 5.”

Da leitura do contrato mencionado, entendo que a negociação comercial da qual resulta a variação financeira em foco, não finda-se com a emissão da nota fiscal que acompanha o produto para transporte, e que daí por conseguinte as variações ativas não seriam tipicamente “receitas financeiras”; mas sim, tenho que a operacionalização de venda efetuada pela recorrente seria impossível de se concretizar sem que a mesma tomasse por base uma cotação “pré-estabelecida” apenas para assegurar o transporte da mercadoria, ou ainda que para assegurar a previsão contratual estabelecida no terceiro parágrafo do item “preço”, *in verbis*:

“ [...]”

Se a VENDEDORA não efetuar a fixação de 100% de contrato até o 3º dia útil anterior à expiração do contrato futuro da Bolsa de Açúcar de Londres (LIFFE) – contrato n.º. 5, a VENDEDORA autoriza a COMPRADORA a fixar os lotes restantes no segundo dia útil anterior à expiração do referido contrato futuro, sempre dentro dos níveis praticados pelo mercado, independentemente de qualquer notificação ou aviso prévio à VENDEDORA.”

Na lógica a ser compreendida, a variação ocorrida somente ocorre por que a finalização da negociação após o transporte da mercadoria, e que a taxa de câmbio utilizada anteriormente pela “VENDEDORA” somente serviu para a emissão das notas necessárias para que fosse realizado o transporte, mas de modo precário, já que o preço efetivamente pactuado apenas seria conhecido em momento posterior (preço determinável), segundo termo contratual expresso nesse sentido.

É indubitável o conhecimento acerca do modo ou forma como a negociação comercial se concretiza, para concluir se as receitas questionadas tratam-se ou não de receitas financeiras decorrentes de variação cambial ativa, ou então, apenas e somente de “complementos de vendas”. Sendo a variação financeira posterior ao fechamento da negociação, após a determinação do preço, e, por exemplo, lá ocorrendo variação do câmbio sobre os recebíveis tornados definitivos pelo fechamento da exportação, claro fica que o “ganho” assim obtido é, de fato, uma receita financeira decorrente de “variação cambial ativa”.

Entretanto, em ocorrendo a variação financeira entre o fechamento do câmbio apenas para emissão de nota de transporte (portanto de modo “precário” em relação ao preço contratado), e o termo contratual para sua determinação final, claro também fica que a emissão de nota fiscal de “complemento de venda” (com a diferença cambial ocorrida neste lapso temporal – emissão de NF para transporte e fechamento do câmbio no “termo” contratual), é, e apenas é, complemento do preço em relação àquele precariamente apostado na Nota Fiscal que serviu ao transporte, **demonstrando ser apenas o cumprimento de uma formalidade essencial no negócio, que nada mais é do que a determinação do preço segundo os critérios do contrato.**

Estando expressamente evidenciado que a negociação comercial destinada ao exterior somente estará finalizada com o fechamento do preço final – exigido do comprador por meio de complemento de nota fiscal – conclui-se que a variação ocorrida neste interregno reveste-se de natureza de “complemento do preço” das entregas de produtos nesse átimo consumadas, cuja execução de parte deste negócio jurídico se iniciara quando do envio prévio dos produtos para formação de lote destinado a exportação.

Neste sentido, quanto à consideração das notas fiscais de complemento de exportação representarem, de fato, receitas de exportação, transcrevo a íntegra do voto vencedor proferido no Processo nº. 13854.000106/2001-01, cujo Acórdão nº. 202-19.039, da lavra do Ilustre Conselheiro Antonio Zomer, compactuo inteiramente:

“Voto Vencedor

Conselheiro ANTONIO ZOMER, Designado

Cuido neste voto apenas da possibilidade de inclusão, no valor da Receita de Exportação, da variação cambial, que ocorre entre a data de emissão da nota fiscal e a data do embarque dos produtos exportados, e que é objeto de emissão de nota fiscal complementar e contabilizada como complemento de faturamento, integrando a receita bruta da empresa.

Pretende a recorrente que a variação cambial, que ocorre entre a data de emissão da nota fiscal e o fechamento do contrato de câmbio, seja considerada como receita de exportação para efeito de se determinar o percentual desta em relação à receita operacional bruta, como definido pelo art. 22 da MP n2 948/95.

A lei instituidora do incentivo determinou que a apuração da receita de exportação seja feita com base na legislação que rege a contribuição para o PIS e a Cofins (art. 32 da Lei nº 9.363/96). Só subsidiariamente a referida lei determinou que se recorra à legislação do Imposto sobre a Renda e ao Imposto sobre Produtos Industrializados (parágrafo único do art. 32), para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

As contribuições não incidem sobre a receita de exportação. Entretanto, a base de cálculo das mesmas é o faturamento, que advém do somatório dos valores constantes das notas fiscais de venda, excluídas as notas fiscais de exportação.

Neste contexto, a variação cambial em questão, mesmo que reconhecida pelo Decex como receita de exportação, não integraria o faturamento e, conseqüentemente, não seria considerada no cálculo do percentual utilizado para o cálculo do valor do crédito presumido de IPI.

No entanto, se o valor da variação cambial for objeto de emissão de nota fiscal de exportação complementar, tal receita passa a integrar a receita operacional bruta e, como tal, também a receita de exportação. Neste caso, estarão plenamente atendidos os requisitos da legislação que rege as contribuições que o incentivo fiscal visa a ressarcir.

É importante perceber que com esse proceder, se de exportação não se tratasse, a empresa estaria lançando a variação cambial na base de cálculo das contribuições, pois que a nota fiscal complementar a transforma em complemento de preço de venda, isto é, faturamento.

Portanto, se há comprovação de que foram emitidas notas fiscais complementares, a variação cambial integra a receita bruta e, neste passo, a receita de exportação.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso quanto a esta parte. Sala das Sessões, em 03 de junho de 2008.”

Entendo que, se o preço é a determinar, havendo no contrato critérios de sua determinação, não estamos ainda falando de **preço certo e determinado**, até o momento (termo contratual) previsto para sua determinação, fixação ou formação. Assim, chegado o dia da determinação do preço e aplicando-se os critérios previstos para sua fixação, é que teremos o **preço certo**, e então, **determinado**.

Se, antes disso, para acompanhar a mercadoria exportada, era emitida Nota Fiscal pela cotação do dólar daquele dia (antes do termo contratual para determinação do preço), tem-se que o valor apostado na Nota Fiscal é precário, sendo apenas uma referência a um preço, mas que **não é definido** (nem é o contratualmente acordado). Apenas quando se chegar ao termo fixado no contrato para determinação é que teremos o PREÇO, e então, os valores contidos nas NF's anteriormente emitidas para seguir com a mercadoria, deverão ser ajustados, provocando a devolução de preço ou o complemento de preço. Na verdade, o **preço** sempre foi aquele conforme previsto no contrato, sendo as NF's anteriores apenas instrumentos para viabilizar o trânsito da mercadoria até o porto.

Antes da determinação do preço, não há que se falar em variação cambial. A variação cambial é em função da oscilação do preço, este já determinado e definitivo, conforme previsto no contrato. A variação incide sobre os recebíveis da empresa, e o recebível é aquele cujo preço já esteja *determinado*, e não ainda “a determinar”.

Assim, não há variação cambial **antes** da conclusão do processo de determinação do preço. Após a determinação do preço, com a emissão da Nota ou sua **Complementação** por outra Nota Fiscal, aí sim teremos o **preço determinado**, esse sim, passível de sofrer oscilações em função da variação cambial.

Ademais, o fato de no contrato estar previsto como critério de fixação ou determinação do preço a vinculação à cotação da moeda estrangeira em determinada data, não transforma essa vinculação em variação cambial **antes** da efetiva determinação do preço conforme ajuste contratual. Se fosse possível ao contribuinte despachar mercadorias desacompanhadas da Nota Fiscal, ele assim o faria, sendo que na data prevista para a determinação do preço, seria emitida uma única Nota Fiscal, com um único preço, que deveria refletir exatamente o preço determinado conforme os critérios ajustados para sua determinação. Como não é permitido transportar mercadoria desacompanhada da Nota Fiscal, e esse transporte ocorre antes da data prevista para a determinação do preço, evidentemente que o valor colocado na Nota Fiscal **não** é aquele determinado, mas sim está ali apostado de maneira precária, para ser objeto de complemento ou de devolução de preço (em termos de emissão de Nota Fiscal), conforme critérios de fixação do preço.

Os artigos 486 e 487 do Código Civil, no amparo ao que aqui se explana, prevêem a possibilidade de determinação futura de preço em negócios jurídicos, demonstrando que, desde que haja previsão contratual para sua fixação ou objetiva determinação, possa ser o mesmo condicionado à características específicas e/ou peculiares ao objeto contratado, de modo que sua fixação seja negociada como “a determinar”. Vejamos:

Art. 486. Também se poderá deixar a fixação do preço à taxa de mercado ou de bolsa, em certo e determinado dia e lugar.

Art. 487. É lícito às partes fixar o preço em função de índices ou parâmetros, desde que suscetíveis de objetiva determinação.

A doutrina de SILVIO DE SALVO VENOSA, nos ensina que o negócio jurídico somente se configura perfectibilizado com a *determinação* do preço (valor em dinheiro) negociado, a se verificar:

“Além de ser em pecúnia numerata, dinheiro de catado, normalmente se afirma que o preço deve ser certo, real ou justo e verdadeiro. Apenas após determinado o valor em dinheiro, a compra e venda torna-se perfeita e obrigatória (...).” (VENOSA, SILVIO DE SALVO. Direito Civil – Contratos em Espécie. 10ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010. P. 14)

Assinalando o que até agora foi exposto, vê-se que antes que haja a determinação do preço final contratado, não há que se falar em negócio jurídico perfectibilizado, de modo que a variação decorrente da alteração cambial ocorrida entre a emissão da NF de transporte e a NF de Complementação de preço, não é, sob nenhuma hipótese, receita financeira ativa para o contribuinte em questão, representando somente uma diferença de valores ocorrida entre o transporte e o termo previsto para que haja a **determinação final do preço estipulada em contrato.**

Cabe afirmar, ainda, que a vinculação do preço a moeda estrangeira, não é proibida no Brasil, desde que o pagamento seja feito na moeda corrente nacional. Portanto, é permitido indexar o preço a moeda estrangeira, para no momento previsto para sua conversão, vir a ser liquidado em real. Porém não se deve tratar como variação cambial a oscilação da moeda prevista para indexar, ou seja, “determinar” o preço. Antes da determinação do preço, a oscilação da moeda não afeta os recebíveis da empresa, pois que ainda indeterminado e ilíquido, apenas precariamente apostado em um documento fiscal para viabilizar o transporte.

Assim, na esteira das considerações acima tecidas, tenho que as notas fiscais emitidas de forma complementar, com o fim de ajustar o preço de venda em virtude de diferenças cambiais existentes entre a data do transporte e o efetivo fechamento do preço da exportação do produto, conferem ao citado valor a natureza receita de exportação, e não de receita financeira, de modo que deve compor as receitas de exportação, refletindo no cálculo da relação percentual aplicada para fins de determinação do valor do incentivo.

4. Dispositivo:

Ante o exposto, voto no sentido de **dar provimento ao recurso voluntário**, para reconhecer o direito do contribuinte compensar ou ressarcir o crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2002, acumulados em virtude e na proporção das operações de exportações que realizou no referido período de apuração, bem como, para reconhecer como receita de exportação àquela denominada “variação cambial”, por representarem apenas e tão somente um complemento, ou ajuste ao preço efetivo da venda realizada.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior - Relator

Voto Vencedor

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Relator designado

Com a devida *vênia* discordo da possibilidade de utilização do valor do crédito presumido previsto nos arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004, para fins compensação ou de ressarcimento. Entendo que somente pode ser utilizado para desconto do valor devido das próprias contribuições, senão vejamos:

Para clarear a questão vejo de suma importância definir a irradiação das modificações impostas pela Lei nº 10.925/2005 ao regime da não-cumulatividade do PIS e da Cofins.

A Lei nº 10.637/2002, assim dispõe sobre o assunto:

Art. 2º Para determinação do valor do PIS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65.

(...)

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

(...)

*§ 10. Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 15.14, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul, destinados à alimentação humana ou animal poderão deduzir da contribuição para o PIS/Pasep, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do **caput** deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País.*

§ 11. Relativamente ao crédito presumido referido no § 10: (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004) I-seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a setenta por cento daquela constante do art. 2º ; (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004) II-o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem ou serviço, pela Secretaria da Receita Federal.

Assim, a agroindústria poderia aproveitar os créditos presumidos para dedução do valor a recolher resultante de operações no mercado interno, compensar com débitos próprios de tributos administrados pela SRF e, caso não conseguisse utilizá-los até o final de cada trimestre, pleitear seu ressarcimento.

Ocorre que os §§ 10 e 11 do art. 3º supra, foram revogados pela Medida Provisória nº 183, de 30 de abril de 2004 (publicada nessa mesma data em Edição extra do Diário Oficial da União), *verbis*:

Art.3º Os efeitos do disposto nos arts. 1º e 5º dar-se-ão a partir do quarto mês subsequente ao de publicação desta Medida Provisória.

Art. 4º Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação.

Art.5º Ficam revogados os §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e os §§ 5º, 6º, 11 e 12 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

A partir de agosto de 2004 produziria efeitos, portanto, a revogação desses créditos presumidos da agroindústria.

Sobreveio a conversão dessa Medida Provisória na Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004 (Diário Oficial de 26/07/2004), reinstituindo os créditos presumidos da agroindústria com alterações, conforme arts. 8º e 15:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004).

(...)

Art. 15. As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem vegetal, classificadas no código 22.04, da NCM, poderão deduzir da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

(...)

Art. 17. Produz efeitos:

(...)

II - na data da publicação desta Lei, o disposto:

a) nos arts. 1º, 3º, 7º, 10, 11, 12 e 15 desta Lei;

(...)

III - a partir de 1º de agosto de 2004, o disposto nos arts. 8º e 9º desta Lei

Observe que a Lei nº 10.925/2004 instituiu novas hipóteses de créditos presumidos com vigência a partir de 01/08/2004, tanto nas especificidades de seu cálculo quanto na forma de seu aproveitamento. Importa notar que, quanto ao aproveitamento, essa Lei dispôs apenas sobre a possibilidade da pessoa jurídica, indicada no *caput* dos arts. 8º e 15, “deduzir da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do *caput* do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.”

De outro lado, a mesma Lei nº 10.925 manteve as revogações promovidas pela MP nº 183, *verbis*:

Art. 16. Ficam revogados:

I - a partir do 1º (primeiro) dia do 4º (quarto) mês subsequente ao da publicação da Medida Provisória nº 183, de 30 de abril de 2004:

a) os §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; e

b) os §§ 5º, 6º, 11 e 12 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003;

Assim, como os créditos previstos no art. 3º, §§ 10 e 11 da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, §§ 11 e 12 da Lei nº 10.833/2003 foram expressamente revogados pelo art. 16 da Lei nº 10.925/2004, não sendo mais apurados na forma do art. 3º daquelas leis, não há mais possibilidade de efetuar compensação ou pedido de ressarcimento em dinheiro em relação a aqueles créditos, por falta de previsão legal. Pelo mesmo motivo, não é possível a compensação e o ressarcimento em relação aos créditos estabelecidos pelos arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004.

Em função da revogação promovida pela Medida Provisória nº 183 não ter produzido efeitos antes da reinstituição dos créditos presumidos da agroindústria pela Lei nº 10.925, pode-se concluir que o aproveitamento de tais créditos não sofreu solução de continuidade.

Portanto, em que pese a reinstituição de créditos presumidos para a agroindústria pela Lei 10.925, não houve mudanças nas formas de aproveitamento para dedução, compensação e ressarcimento previstas nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que contemplam apenas os créditos apurados “na forma do art. 3º e não esses “novos” créditos.

Com efeito, não é despendendo reiterar que a compensação e o ressarcimento admitidos pelo art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, respeitam unicamente aos créditos apurados na forma do art. 3º das mesmas Leis:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

[...];

*§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o **crédito apurado na forma do art. 3º**, para fins de:*

I – dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

*II – **compensação** com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu **ressarcimento** em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

[...]; (grifos acrescentados)

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

[...];

*§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o **crédito apurado na forma do art. 3º**, para fins de:*

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

*II - **compensação** com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu **ressarcimento** em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

[...]; (grifos acrescentados)

Neste diapasão, a IN SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, dispõe seu art.

21, caput:

“Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de

dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

Como se pode notar o legislador não fez tal alteração, nem previu na própria Lei nº 10.925/2004 outra forma de aproveitamento desse crédito presumido que não a dedução da própria contribuição devida em cada período. Portanto, desejou que apenas essa forma de aproveitamento fosse possível.

Noutro giro, não se pode perder de vista que a vedação do art. 8º, § 4º, da Lei nº 10.925, de 2004, constitui norma especial, porquanto se refere unicamente à situação específica ali descrita. Destarte, apenas excepciona, sem, contudo, conflitar com a norma geral do art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, que permite ao vendedor manter os créditos vinculados às operações de venda efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição ao PIS, previsão esta genérica e atinente às operações em geral.

Observe-se, ainda, que a previsão contida no *caput* dos arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004, admite que as pessoas jurídicas aludidas “*poderão deduzir da contribuição para o PIS/PASEP, devidas em cada período de apuração*” o crédito presumido ali tratado. Neste passo, entendo que prevalecem as vedações contidas no § 4º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em relação às situações específicas previstas naquele artigo.

Na linha de entendimento acima fixado, a partir de agosto de 2004, a legislação deixa de possibilitar a compensação ou o ressarcimento de créditos presumidos de agroindústria de PIS de operações de exportação, podendo apenas servir para abater o PIS devido na sistemática da não-cumulatividade. Ou seja, o valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, art. 8º, somente pode ser utilizado para deduzir da contribuição para o PIS apurado no regime de incidência não-cumulativa.

Assim sendo, não é necessário empreender qualquer esforço de interpretação e subsunção para concluir que a compensação e o ressarcimento pretendidos pelo contribuinte não devem prosperar.

É como voto.

Sala de Sessões, em 15/02/2012

Gilson Macedo Rosenburg Filho