



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

Processo nº 10840.002227/2005-74
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-001.986 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2013
Matéria COFINS
Recorrente USINA BELA VISTA S/A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/07/2005

Ementa:

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.

CRÉDITO SOBRE DISPÊNDIOS PREVISTOS NO ART. 3º, II, DA LEI 10.833/2003. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime de apuração não cumulativa das Contribuição ao PIS e a COFINS, é admissível o registro de créditos sobre os dispêndios relativos à aquisição de bens ou serviços que sejam empregados, direta ou indiretamente na atividade produtiva da empresa, e sem os quais reste obstada ou dificultada a geração da receita a ser tributada, pois que atendem ao conceito de insumos contido no artigo 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/02.

RATEIO PROPORCIONAL. DETERMINAÇÃO DA RELAÇÃO ENTRE A RECEITA NÃO CUMULATIVA E RECEITA BRUTA TOTAL. INTELIGÊNCIA DO INCISO II, DO §8º DO ART. 3º DA LEI 10.833/2003. As receitas provenientes de vendas de produtos ao exterior, que ocasionem receitas rotuladas como “receitas financeiras”, devem compor a receita bruta (numerador) quando decorrer de venda de produtos sujeitos a não cumulatividade, e, em qualquer hipótese (vendas de produtos sujeitos ou não

à não cumulatividade), devem compor a receita bruta total da pessoa jurídica (denominador).

VARIAÇÃO CAMBIAL. MATÉRIA ESTRANHA À LIDE. NÃO CONHECIMENTO. PRECLUSÃO.

Não conhece-se de matéria que, embora tenha sido analisada pela DRJ e recorrida pelo contribuinte, não tenha sido motivo da glosa discutida nos autos, nem tampouco aduzida na manifestação de inconformidade do contribuinte. Caracterizada a preclusão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em não conhecer da parte da variação cambial. Na parte conhecida, dar provimento parcial para: 1) Por unanimidade de votos em relação ao critério de rateio; 2) Por maioria de votos admitir a inclusão dos custos com combustíveis e transportes no cálculo do crédito. Vencido conselheiro Mário César Fracalossi Bais quanto a inclusão dos insumos e os conselheiros João Carlos Cassuli Junior (relator) e Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva quanto ao crédito presumido. Designado conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO – Presidente Substituto e Relator

Designado.

(assinado digitalmente)

JOÃO CARLOS CASSULI JUNIOR - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente Substituto), Joao Carlos Cassuli Junior, Mario Cesar Fracalossi Bais (Suplente), Fernando Luiz da Gama Lobo D Eca, Silvia de Brito Oliveira, Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva. Ausente, justificadamente, a Conselheira Nayra Bastos Manatta.

Relatório

Versam os presentes autos de Declaração de Compensação, apresentada pelo sujeito passivo, de crédito no valor de R\$ 344.816,86 (trezentos e quarenta e quatro mil, oitocentos e dezesseis reais e oitenta e seis centavos), relativa ao período de Jul/2005, referente a Contribuição para a COFINS não-cumulativa.

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

- cálculo do crédito presumido da agroindústria para desconto das contribuições para a Cofins não cumulativa. Os valores dos créditos de Cofins não cumulativa

apurados sobre aquisições de cana-de-açúcar de pessoa física e jurídica não são passíveis de compensação;

- Bens e produtos não incluídos no conceito de insumos utilizados no processo produtivo da empresa, conforme o disposto no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e no artigo 8º, inciso I, alínea "b" e "bl" e nos parágrafos 4º, item I, alínea "a", e 9º, inciso I do mesmo artigo 8º da Instrução Normativa nº 404, de 12 de março de 2004. Aquisição de produtos não considerados como insumos pela legislação vigente, para a fabricação/produção de bens destinados à venda.

- inclusão indevida nas receitas de exportações, de valores correspondentes a acréscimos decorrentes de variação cambial, que correspondem, na realidade, a receitas operacionais financeiras, não podendo compor o cálculo do demonstrativo de apuração da relação percentual entre receitas.

Através de Despacho Decisório, a DRF de Ribeirão Preto reconheceu parcialmente o direito creditório da empresa, homologando a compensação até o montante de R\$138.141,41 (cento e trinta e oito mil, cento e quarenta e um reais e quarenta e um centavos).

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificado do despacho decisório supracitado, o interessado apresentou, tempestivamente, Manifestação de Inconformidade, onde, inicialmente, descreve os fatos e motivos da glosa e após longa exposição acerca do primado constitucional da não-cumulatividade, o contribuinte destacou alguns pontos acerca das divergências, dentre as quais:

- Rateio de custos, despesas e encargos: destaca que o conceito de receita bruta compreende receitas além daquelas advindas de venda de bens e serviços e que a lei não pretendeu que o cálculo compreendesse apenas aquelas receitas relacionadas a determinada atividade da empresa ou as receitas que geram, somente, créditos de Cofins. Destaca que interpretar o dispositivo desta maneira significaria desnaturar a própria sistemática da não-cumulatividade da Cofins;

- Combustível utilizado no transporte: alega que o transporte de materiais utilizados no plantio e cultivo da cana, dos trabalhadores, das mudas e da cana colhida, caracteriza-se como despesa incorrida em uma etapa de produção e que terá o resultado tributado pela COFINS e pelo PIS não cumulativo. Alega, ainda, que a IN SRF nº 404, de 2004, restringiu o direito de aproveitamento de crédito sobre as despesas que formam a receita e limitou o conceito de insumo passível a gerar direito ao crédito previsto no §4º do art. 8º da Lei nº 10.833, de 2003 e que este ato normativo extrapola a previsão contida em lei;

- Utilização do crédito presumido na compensação: 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.

Requer, ao fim, o reconhecimento integral do direito creditório pleiteado e a homologação das compensações declaradas.

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. 14-32.178, nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/07/2005

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. PROPORCIONALIDADE.

Na apuração da proporcionalidade entre a receita sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, considera-se esta como o total das receitas, cumulativa e não-cumulativa, que tenham custos, despesas e encargos comuns.

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.

DEDUÇÃO. INSUMOS. COMBUSTÍVEL NÃO UTILIZADO NA FABRICAÇÃO DO PRODUTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Entende-se como insumos, para efeito de dedução do valor apurado da contribuição, a matéria prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado. O combustível utilizado em fases que não a fabricação do produto não pode ser considerado insumo para efeito de dedução do valor da contribuição apurada, por falta de previsão legal.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 31/08/2005

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 pretensão do interessado em dar nova interpretação ao definido em lei, quanto ao conceito constitucional da não cumulatividade do PIS e da Cofins, entendeu ser claro que não é cabível na esfera administrativa, sendo este reservado ao Poder Judiciário.

Quanto a pretensão do interessado em tentar incluir na apuração do percentual, como receita bruta total, receitas não vinculadas a quaisquer custos, despesas ou encargos incorridos no processo produtivo, o disposto no inciso II, do art. 8º, da Lei 10.637, de 2002 é bem claro ao determinar que a relação percentual aplica-se apenas a custos, despesas e encargos comuns, não prosperando, portanto, a pretensão do contribuinte.

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 os bens não incluídos no conceito de insumo, por conta da delegação de competência conferida pelas leis, a Receita Federal do Brasil editou a IN SRF nº 404, de 2004, onde definiu em seu art. 8º, § 4º, o conceito de insumos para efeito da legislação de PIS e Cofins não cumulativo e serve como base para não acatar a alegação do interessado acerca do assunto.

Também por falta de previsão legal, o combustível utilizado no transporte de pessoas ou mercadorias não pode ser considerado como insumo gerador de crédito a ser descontado na apuração do valor da contribuição.

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 15/03/2011 do Acórdão acima mencionado, e não se conformando com a manutenção da homologação parcial de suas compensações, o contribuinte apresentou em 14/04/2011 Recurso Voluntário a este Conselho, alegando, fundamentado com jurisprudência e doutrina, em apertada síntese:

- acerca da indevida desconsideração de insumos para composição do crédito submetido à compensação, caso não seja acolhida as alegações no sentido de que a despesa relativa ao transporte dos cortadores de cana se configura como despesa incorrida em etapa de produção da recorrente, então deverá ser reconhecido que a IN 404 desbordou do conteúdo da

Lei 10.637/02, a qual deixa supostamente clara a idéia de que o direito ao crédito deve considerar todos os dispêndios da pessoa jurídica com vistas a geração de sua receita tributável;

- quanto a possibilidade de compensação do crédito presumido de Pis ou Cofins com outros tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, aduz que por não ter a IN SRF nº 660/06 interpretado uma disposição já prevista em lei, uma vez que a Lei nº 10.925/04 não faz qualquer vedação acerca da possibilidade de utilização dos créditos presumidos de Pis ou Cofins para compensação dos tributos administrados pela RFB, teria seu direito garantido.

- no que tange as receitas decorrentes de complemento de exportação, estas devem ser consideradas como receitas de exportação e não como receitas financeiras, tal qual pretendem classificá-las as autoridades fiscais.

Ao fim pede que seja anulada parte da decisão recorrida que, ao invés de julgar a possibilidade de tomada de créditos com a despesa na aquisição do serviço de transporte dos cortadores de cana, enfrentou tema diverso atinente à despesa com combustível no transporte de cana, determinando o retorno dos autos a instância de origem para enfrentar o tema, em respeito ao devido processo legal.

Pede, ainda, que julgue procedente o recurso e decrete a nulidade do ato fiscal de lançamento, homologando-se as compensações.

DO JULGAMENTO DE 2ª INSTÂNCIA

Em análise e atenção aos pontos suscitados pela interessada na defesa apresentada, a Segunda Turma da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, proferiu o Acórdão de nº. 3402-01.518, nos seguintes termos:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 31/07/2005

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE DA DECISÃO DE 1ª INSTANCIA. ERRO MATERIAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Deixando a decisão recorrida de abordar todas as matérias objeto do contencioso tributário, deve ser anulada a decisão recorrida com o retorno dos autos para prolação de novo julgamento, afastado a supressão de instância e o cerceamento do direito de defesa no processo administrativo.

Recurso provido. Preliminar de nulidade acolhida.

Sucintamente, foi dado provimento ao recurso do contribuinte para determinar a anulação da decisão de primeira instância e retorno dos autos para a DRJ/RPO, tendo em vista que houve interpretação restritiva do pleito do contribuinte com relação ao direito creditório, posto que a análise foi realizada unicamente sobre a aquisição de combustível, enquanto o pedido abrangia o reconhecimento como insumo no crédito de

PIS/Cofins, o custo total relativo ao transporte dos trabalhadores envolvidos na atividade exercida, ou seja, não se limitava apenas ao combustível.

Sendo assim, para não suprimir instância, os autos retornaram para a DRJ competente para prolação de novo julgamento com apreciação de todos os elementos que dos autos consta.

DO NOVO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Em 31 de maio de 2012, a Quinta Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, proferiu o Acórdão de nº. 14-37.867, assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

Data do fato gerador: 31/07/2005

INCIDÊNCIA *NÃO-CUMULATIVA.*
PROPORCIONALIDADE.

Na apuração da proporcionalidade entre a receita sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, considerando-se esta como o total das receitas, cumulativa e não- cumulativa, que tenham custos, despesas e encargos comuns.

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.

DEDUÇÃO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS NÃO UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DO PRODUTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Entendem-se como insumos, para efeito de dedução do valor apurado da contribuição, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado. Os bens e serviços utilizados em fases que não a fabricação do produto não podem ser considerados insumos, para efeito de dedução do valor da contribuição apurada, por falta de previsão legal.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 31/07/2005

*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

No voto, a DRJ competente para o julgamento entendeu que não procedem as alegações do interessado pelos seguintes motivos:

- 1) A forma e método de apuração do valor das contribuições está fundamentada nas leis que regem a matéria, impondo-lhe as regras, definindo os conceitos, as permissões e as restrições aplicáveis na apuração do valor da contribuição em cada período, não sendo, portanto, viável à esfera administrativa dar nova interpretação ao definido em lei.
- 2) Quanto à apuração do percentual previsto no §8º, do art. 3º, da Lei nº 10.637/2002, entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa do PIS e a receita bruta total do contribuinte (com inclusão das vendas de álcool anidro carburante e receitas financeiras), não lhe assiste razão, na medida em que o percentual se aplica tão somente aos custos, despesas e encargos comuns com a venda de mercadorias e serviços, devendo ser apurado dentro do limite estabelecido no caput do art. 7º do mesmo comando legal.
- 3) Com relação à forma de utilização do crédito presumido da agroindústria - apurados na forma do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 - esclarece que a partir de 1/08/2004, tal crédito somente poderá ser deduzido da contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins, ou seja, não está autorizada qualquer outro tipo de utilização, tal como ressarcimento e/ou compensação com débitos do sujeito passivo. Nesta seara, entende ser incabível a aplicação retroativa da IN SRF nº 660, de 2006, uma vez que o impedimento para a compensação ou ressarcimento dos referidos créditos está implicitamente disposta na Lei, e explicitamente na ADI nº 15/2005, cujos efeitos seguem a sorte do art. 106 do CTN.
- 4) No que se refere ao conceito de insumos, para efeito da legislação do PIS e COFINS não-cumulativo, afirma que o art. 8º §4º da IN SRF n. 404/2004 é claro ao restringir o creditamento das despesas com combustíveis e lubrificantes, a sua utilização como insumos. Já as despesas com combustíveis e lubrificantes em atividades ou etapas não diretamente ligadas à produção ou fabricação dos bens destinados à venda, embora possam constituir-se em despesas ou custos da empresa, não tem previsão legal para o creditamento na apuração do PIS e COFINS não-cumulativos. Assim, o combustível utilizado no transporte de pessoas ou mercadorias, e as despesas efetuadas em etapas anteriores e posteriores à produção ou fabricação dos

bens destinados à venda, por falta de previsão legal, não podem ser considerados como insumo gerador de crédito a ser descontado na apuração do valor da contribuição.

- 5) A respeito dos valores referentes a ganhos ou perdas monetárias em função da variação cambial, nos termos do art. 9º da lei n. 9.718/98, não merece razão a alegação do interessado, na medida em que tais valores são considerados receitas ou despesas financeiras, não se classificando como receitas/despesas de vendas.

Dessa forma, julgou pela improcedência da manifestação de inconformidade e manteve o decidido pela DRF de origem.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada da decisão em 13 de agosto de 2012, o contribuinte apresentou de recurso de fls. 182/221 numeração eletrônica, aduzindo em síntese os mesmos fundamentos apresentados em seu recurso voluntário protocolado em 14/04/2011, nos termos acima relatados, exceção quanto ao requerimento da nulidade quanto ao julgamento insuficiente quanto aos insumos, que fora saneado pela DRJ no segundo julgamento relatado, que, por privilegiar a síntese abstém-se de transcrever.

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 eletronicamente até a folha 240 (duzentos e quarenta), estando apto para análise desta Colenda 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção do CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator João Carlos Cassuli Junior

Tenho que o processo reúne os pressupostos de desenvolvimento válido e regular, de modo que dele tomo conhecimento. Não vislumbro questões prejudiciais ou preliminares de mérito, de modo que passo diretamente a abordar as questões substanciais colocadas sob julgamento deste Colegiado administrativo.

Desponta da análise dos autos que este processo administrativo fiscal versa de pedido de ressarcimento de saldo credor de PIS e de COFINS, vinculado a Declaração de Compensação, em que houvera homologação parcial de compensação, fruto de indeferimento

de direitos buscados pelo contribuinte, que acabaram por instaurar contingência em torno, basicamente, da questão da possibilidade (ou não) de se proceder ao ressarcimento dos créditos presumidos provenientes de aquisições feitas juntos à pessoas físicas e cooperativas [1]; da extensão e limites do conceito de insumos, para os fins do inciso II, do art. 3º, das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, com alterações subsequentes [2]; tratamento dos valores denominados pelo contribuinte como complemento de preço de exportação, e pela Administração como variação cambial, e, portanto, como receita financeira [3]; e ainda, dos reflexos destas questões no cálculo do rateio dos custos, despesas e encargos comuns sobre vendas de mercadorias e prestações de serviços, interferindo também na proporcionalização das receitas do mercado interno e externo [4].

Assim, adoto como método de decidir a abordagem segregada de cada uma das questões acima, posicionando-me sobre cada uma delas, como passo a fazer.

1. Quanto ao Direito de Ressarcimento e Compensação do Crédito Presumido da Agroindústria (art. 8º, da Lei nº 10.925/2002):

1.a 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 à 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, embora seja sabedor das respeitáveis vozes contrárias em sentido contrário, tenho que assiste ao sujeito passivo, 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 de ressarcimento 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.

1.b. 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:

- 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).

E aí chegamos ao cerne da questão, pois que a partir dessa nova regulamentação do crédito presumido, passou a se colocar em dúvida se o legislador, ao revogar os §§ 10 e 11 do art. 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, para “alocá-lo” na novel legislação (art. 8º, da Lei nº 10.925/2002), teria afastado do agroindustrial a disciplina de restituição e compensação de saldos credores acumulados, enquanto exportador, prevista nos

arts. 5º, da Lei 10.637/2002 e art. 6º, da Lei 10.833/2003, eis que referido dispositivo se reportava aos créditos apurados na forma do art. 3º da mesma lei, no qual aparentemente deixaria, a partir de agosto de 2004, de contemplar o crédito presumido da agroindústria.

Convém expressar de antemão que, a Lei nº 10.925/2004, em momento algum, foi expressa em limitar o direito de utilização do crédito para os fins de “conta gráfica”, ou seja, apenas para compensação com débitos das próprias contribuições ao PIS e a COFINS, respectivamente. Se assim o fizesse, certamente dúvidas não haveria.

Apenas após decorridos praticamente 02 (dois) anos desde a edição da Lei nº 10.925/2004, no qual se vivia um cenário de dúvida quanto a aplicação e extensão dos efeitos da legislação tributária (como será demonstrado oportunamente), é que a Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 660, de 17 de julho de 2006 que, em seu artigo 8º, §3º, determinou, de forma clara, que:

“§ 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**”.* (grifou-se)

A partir de então, a Secretaria da Receita Federal passou a não homologar as declarações de compensação levadas a efeito por contribuintes que acumulavam seus créditos, mesmo que em virtude de serem preponderantemente exportadores, como se nos apresenta o caso da recorrente.

Para finalizar a digressão histórica, anos após, veio a ser editada a Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, a qual, com redação da Lei nº 12.431/2011, permitiu a possibilidade de compensação/ressarcimento do saldo do crédito presumido apurado, fato este que será oportunamente abordado, mas que já permite concluir que atualmente não mais pairam dúvidas sobre a possibilidade de sua compensação/ressarcimento, ficando, então, dentre outras questões, a análise quanto aos pedidos de compensação/ressarcimento para períodos entre Ago/2004 e Dez/2005, como é o caso dos autos.

1.c Comparação entre os Créditos Presumidos da Agroindústria submetida ao Regime Cumulativo e ao Regime Não-Cumulativo:

Para que se possa extrair a interpretação coerente com todo o sistema normativo que permeia a exigência das contribuições ao PIS e a COFINS, e também para delimitar as premissas do voto, torna-se pertinente traçar um paralelo entre o tratamento dado ao crédito presumido, para o caso também de agroindústrias exportadoras, mas que estejam submetidas ao regime cumulativo das contribuições ao PIS e 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 embalagem, 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 o 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 regras de compensação com o IPI na própria conta gráfica ou então, sobejando créditos, que se usassem das normas de 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:

Documento assinado digitalmente em 02/08/2013 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO em 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/08/2013 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 05/08/2013 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 02/08/2013 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

Impresso em 19/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

“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 consequência, 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 CONTRIBUINTES. 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 estabeleceram que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas à COFINS e às Contribuições ao PIS/PASEP (IN nº 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN nº 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 a sua 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, concluo, 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 ou cooperativas, 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 e cooperativas, 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 nºs. 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 ou cooperativa, 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.

1.d. 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 cinquenta 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.

1.e Interpretação do entendimento do STJ sobre a questão:

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

Autenticado digitalmente em 02/08/2013 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 0

5/08/2013 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 02/08/2013 por GILSON MACEDO ROSE

NBURG FILHO

Impresso em 19/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

1.f 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.

Documento assinado digitalmente em 02/08/2013 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

Autenticado digitalmente em 02/08/2013 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 0

5/08/2013 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 02/08/2013 por GILSON MACEDO ROSE

NBERG FILHO

Impresso em 19/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 esposados 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 segundo o 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 “b”, 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.

2. Quanto ao Direito ao Desconto de Créditos sobre Insumos:

Na análise dos autos se pode constatar que as instâncias anteriores desconsideraram os créditos apropriados pelo contribuinte, por ele rotulados como sendo dispêndios havidos no Transporte e Plantio de Cana, ensejando a glosa dos mesmos relativamente aos seguintes bens:

- Combustível;
- Transporte de trabalhadores;
- Transporte da Cana de Açúcar.

A Autoridade Julgadora de 1ª Instância, em suas razões de voto, sustenta entendimento em razão do conceito de insumos dado através do art. 8º, §4º, I, “a” da IN SRF nº. 404, de 2004, resguardando-se, corretamente, de enfrentar quaisquer arguições de inconstitucionalidade trazidas pelo contribuinte em sua manifestação de inconformidade, valendo-se da outorga de competência que a legislação teria dado ao Poder Público para essa definição conceitual, restringindo-se e limitando-se fielmente ao conceito na instrução normativa.

Todavia, esvaindo-se da vala da (in)constitucionalidade de norma, entendo ser dever do Conselho expressar o entendimento acerca do conceito de insumos, como hodiernamente têm feito até mesmo esta Seção, pois que tal possibilidade esquiva-se da análise da constitucionalidade de dispositivo legal, entrando apenas e tão somente no âmago da interpretação do termo “insumos” previsto na legislação de regência, e sua correlação com a “geração” de “receita”, que vem a ser a base de cálculo das contribuições em tela, e não especificamente a “produção” de um “bem”, como sustenta a decisão recorrida, e como decorre da sistemática do IPI que nitidamente se transportou das normativas daquele tributo.

Assim sendo, cumpre partir da análise normativa do direito ao desconto de créditos, previsto nos incisos I e II do artigo 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que assim prescrevem:

“Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) no § 1º do art. 2º desta Lei;

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

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

Autenticado digitalmente em 02/08/2013 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 05/08/2013 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 02/08/2013 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

Impresso em 19/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

[...]"

Colacionados os dispositivos legais que hospedam a discussão em tela, cumpre então, adentrar no efetivo conceito que entendo ser aplicável ao termo “insumos” previsto no inciso II acima transcrito, pois que sua ampliação, ou não, refletirá no cálculo do crédito a que o contribuinte poderá descontar, ou então, acumular para fins de computar em seu pedido de ressarcimento e compensação.

Inicialmente, tenho que as Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03 instituíram, para o PIS e a COFINS, um sistema de concessão e proibição de créditos expressamente mencionados, denominando-o de “não-cumulatividade”. Contudo, os contribuintes conheciam, até então, somente a sistemática de apuração não-cumulativa prevista para o IPI e o ICMS, em que o direito de crédito está relacionado ao pagamento do mesmo imposto nas etapas anteriores de produção e circulação, e, ainda, está balizado pela produção e circulação física de produtos ou mercadorias.

Para melhor posicionar, convém reprimir o dispositivo das Leis citadas, que no art. 3º, II, reza haver direito ao crédito pela entrada de “... ***bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda...***”.

Ao assim dispor, considerando o grande número de produtos, bens e serviços utilizados pelos contribuintes, nem tudo pôde ali ser contemplado. Ainda, as mesmas leis cometeram a grave omissão de, ao se referirem aos “insumos” como concedores de crédito, não definiram ou especificaram o alcance de seu conceito.

É importante frisar que para fins tributários, o termo “insumo” nem sempre representa o mesmo universo de bens ou serviços, como se tem exemplificado na apuração do IPI e do Imposto sobre a Renda. Enquanto no primeiro está ligado aos bens “consumidos no processo produtivo”, o segundo, corresponde a “custos e despesas necessárias”.

Assim, ao se referirem as Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03 ao direito de crédito relativo a insumos, sem lhes delimitar a extensão, fez a dúvida se nesse conceito estarão incluídas as despesas que se demonstram necessárias, mas não representam entradas de bens ou serviços utilizados no processo de produção ou comercialização dos produtos. Maior ainda a dificuldade de, ao elaborar uma “lista” de bens e serviços concedentes de crédito, discernir o que representa insumo para umas atividades e não para outras.

O posicionamento da Receita Federal do Brasil, diante das dúvidas geradas, tem sido o de restringir a eficácia do sistema previsto como não-cumulativo para uma mera técnica de abatimento de créditos pontuais, sendo tal posicionamento externado através das Instruções Normativas nºs. 247/02 e 404/04 que reconhecem como insumos concessivos de créditos somente aqueles bens que são utilizados na fabricação ou produção dos bens tais como

a matéria prima, produtos intermediários, as embalagens e “*quaisquer outros bens que sofreram alterações, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado*” (§ 4º do art. 8º da IN 404/04), ou seja, busca aplicar ao PIS e à COFINS o conceito de insumos utilizado para o IPI.

No entanto, em que pese referida regulamentação decorrer de competência outorgada pelas próprias Leis n.ºs. 10.637/02 e 10.833/03, é assente que essa delegação de competência não permite as normas infralegais inovarem a ordem jurídica, mas apenas disciplinar os procedimentos para o fiel cumprimento da lei (art. 84, IV, da CRFB-1988). Ao pretender definir o alcance do conceito do que seja insumo, aplicando o mesmo raciocínio vigente para a disciplina do IPI, as citadas Instruções Normativas, no entendimento particular, olvidaram dos diversos aspectos vinculados a técnica da não-cumulatividade, e ao pressuposto de que as contribuições ao PIS e à COFINS gravam a “totalidade das receitas”, e não a produção e circulação de produtos/mercadorias, fisicamente considerando. E, ao partir dessa premissa por elas – IN’s – pressuposta (e não pela legislação), ao regulamentar a aplicação, acabaram inovando a ordem jurídica, o que lhes é vedado.

Portanto, de início afasta-se a interpretação que está contida nas citadas Instruções Normativas, passando a perquirir as premissas que sustentam a técnica da não-cumulatividade aplicável as contribuições ao PIS e a COFINS.

Para esse desiderato, iniciemos com o entendimento de Minatel¹ ao pontuar que:

...essa técnica adotada para a neutralização da incidência daqueles impostos, que como se disse gravam a circulação de bens (aqui tomada em seu sentido lato,) não tem a mesma pertinência que a recomende para ser introduzida no contexto da tributação da receita, por absoluta falta de afinidade entre os conteúdos do pressuposto material das diferentes realidades.

Na mesma linha de entendimento leciona Marco Aurélio Greco², destacando a impossibilidade de serem utilizados os conceitos do IPI na apuração do PIS e da COFINS não cumulativos:

...não há um dispositivo que, categoricamente, determine que “insumo” deva ser entendido como algo assim regulado pela legislação daquele imposto... o regime de créditos existe atrelado à técnica da não-cumulatividade que, em se tratando de PIS/COFINS não encontra na Constituição perfil idêntico ao do IPI.

... no âmbito da não-cumulatividade do IPI, a CF/88 (art. 153, § 3º, II) restringe o crédito ao valor do imposto cobrado nas operações anteriores... Por isso, insumo para fins de não-cumulatividade de IPI é conceito de âmbito restrito, por

¹ MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação**. São Paulo, MP, 2005, p. 180.

² GRECO, Marco Aurélio. **Conceito de insumo à luz da legislação de PIS e COFINS**. Revista Fórum de Direito Tributário, v. 34, jul/ago 2008. Documento assinado digitalmente em 02/08/2013 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 05/08/2013 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 02/08/2013 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

alcançar, fundamentalmente, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Por outro lado, nas contribuições, o § 12 do art. 195 da CF não fixa parâmetros para o desenho da não-cumulatividade o que permite às Leis mencionadas adotarem a técnica de mandar calcular o crédito sobre o valor dos dispêndios feitos com a aquisição de bens e também de serviços tributados, mas não restringe o crédito ao montante cobrado anteriormente.

...No âmbito do IPI o referencial constitucional é um produto (objeto físico) e a ele deve ser reportada a relação funcional determinante que poderá, ou não, ser considerado “insumo”... no âmbito do PIS/COFINS a referência explícita é a “produção ou fabricação”, vale dizer às ATIVIDADES e PROCESSOS de produzir ou fabricar, de modo que a partir deste referencial deverá ser identificado o universo de bens e serviços reputados seus respectivos insumos.

Com efeito, entendo que a pretensão das citadas Instruções Normativas está em desacordo com o comando normativo contido nos arts. 3º, das citadas Leis, pois que não se poderia vincular a não-cumulatividade inerente as contribuições ao PIS e à COFINS, que gravam a receita bruta das empresas, ao pressuposto de que os dispêndios concessionários de crédito fossem apenas aqueles ligados fisicamente ao processo produtivo, no sentido de entender como insumos apenas os itens que neles se desgastam.

E isto porque, fundamentalmente inexistente previsão legal para tanto, sendo que a interpretação que entendo deva se aplicar, é aquela que se coadune com o comando do art. 109 do CTN, guardando relação de proporcionalidade com o fato jurídico gravado pelo tributo, no caso, a grandeza “receita bruta”, e não a produção ou circulação, fisicamente falando, de produtos ou mercadorias, estes sim, vinculados ao IPI e ICMS, respectivamente.

É nesse sentido o entendimento contido no v. Acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região, nos autos da Apelação Cível Nº 0029040-40.2008.404.7100/RS, em 14.07.2011, cuja Ementa, da lavra do Desembargador Federal Joel Ilan Paciornik, contém a afirmação que segue:

Não há paralelo entre o regime não cumulativo de IPI/ICMS e o de PIS/COFINS, justamente porque os fatos tributários que os originam são completamente distintos. O IPI e o ICMS incidem sobre as operações com produtos industrializados e a circulação de bens e serviços em inúmeras etapas da cadeia econômica; a não cumulatividade visa evitar o efeito cascata da tributação, por meio da técnica de compensação de débitos com créditos. Já o PIS e a COFINS incidem sobre a totalidade das receitas auferidas, não havendo semelhança com a circulação característica de IPI e ICMS, em que existem várias operações em uma cadeia produtiva ou circulatória de bens e serviços. Assim, a técnica empregada para concretizar a não cumulatividade de PIS e COFINS se dá mediante redução da base de cálculo, com a dedução de créditos relativos às contribuições que foram recolhidas sobre bens ou serviços objeto de faturamento em momento anterior. (Grifou-se)

Igualmente importante e pertinentes são as ponderações feitas por Leandro Paulsen³, dada sua total aplicabilidade ao caso:

Preliminarmente à análise da dita não-cumulatividade das contribuições PIS/PASEP e COFINS, importa ter em consideração alguns aspectos:

a) a não-cumulatividade do PIS e da COFINS surgiu por força de leis ordinárias, e a EC 42/03, ao acrescentar o § 12 ao art. 195 da Constituição, apenas a refere, sem estabelecer critérios a serem observados;

b) a receita é fenômeno que diz respeito a cada contribuinte individualmente considerado, não havendo que se falar propriamente em ciclo ou cadeia econômica;

c) a não-cumulatividade em tributo sobre a receita é uma ficção que, justamente por ter em conta a receita, induz uma amplitude maior que a da não-cumulatividade dos impostos sobre operações com produtos industrializados ou mesmo sobre a circulação de mercadorias.

Neste sentido, são as lições de Marco Aurélio Greco, que chama atenção para a necessidade de ser interpretar os dispositivos da legislação específica tendo como referência, sempre e necessariamente, a base econômica que é objeto de tributação - a receita -, a racionalidade da sua incidência e a necessária coerência interna do seu regime jurídico:

(...) como não há - subjacente à noção de receita - um ciclo econômico a ser considerado (posto ser fenômeno ligado a uma única pessoa), os critérios para definir a dedutibilidade de valores devem ser construídos em função da realidade "receita" como figura atrelada subjetivamente ao contribuinte, isoladamente considerado.

(...) enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos de caráter físico a ele relativos, o processo formativo de uma receita aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo do que aquele, por exemplo, do IPI. (Grifou-se)

Considerando que no IPI se tem como fato tributável (critério material) a industrialização de produtos e nas Contribuições se tributa o “faturamento ou a totalidade das receitas da pessoa jurídica” é evidente que no primeiro a realização da não-cumulatividade implica nos créditos relativos aos insumos destinados à operação de industrialização; por outro lado, quando a realidade tributada pelas contribuições é o faturamento ou a receita, deve prover crédito o que foi objeto de faturamento ou receita anterior. Essa seria a lógica do sistema da não-cumulatividade para essas contribuições que gravam a receita ou o faturamento.

³ PAULSEN, Leandro. **Contribuições: custeio da seguridade social**. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2007, p.184-185.

Nesse sentido, estará a matéria tributável (faturamento ou receita) mais próxima do Imposto sobre a Renda (lucro) do que do IPI (produto), de forma a ser considerada correta a tomada de crédito, no mínimo, sobre as mesmas entradas que aquele imposto considera com custo ou despesa necessária e assim admite seu abatimento da base tributável.

Deve-se observar que em agosto de 2010, quando julgado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, o Processo nº 11065.101271/2006-47, o Relator daqueles autos, Henrique Pinheiro Torres manifestou-se nos seguintes termos:

A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance aplicado nessas contribuições.

Mais adiante em seu voto, continua o Relator:

O Legislador não quis restringir o creditamento de PIS/PASEP às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (...) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada. (Grifou-se)

A partir deste julgamento, muitos outros surgiram a amparar o direito de se aplicar ao conceito de insumos previsto no inciso II, dos arts. 3ºs. das Leis nº. 10.638/02 e 10.833/03, uma extensão mais ampliada do que aquele constante das Instruções Normativas nºs 247/02 e 404/04, de modo que resta evidente que não se aplica aquele conceito do IPI (insculpido no Parecer Normativo CST 65/79) para essa finalidade.

Do mesmo modo, no Proc. 11020.001952/2006-22, em 08.12.2010, o Acórdão 3202-00.226, da 2ª Câmara, da 2ª Turma, do CARF, foi ementado com a afirmação:

“O conceito de insumos dentro da sistemática de apuração dos créditos pela não cumulatividade do PIS e da Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.” (Grifou-se)

E o Relator desse processo destacado acima, Gilberto de Castro Moreira Junior, em seu voto condutor do julgamento unânime, afirma que:

“É de se concluir, portanto, que o termo ‘insumo’ utilizado para cálculo do PIS e COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas n. 247/02 e 404/04 (embasadas exclusivamente na (inaplicável) legislação do IPI).”

Esse entendimento mais ampliativo, de modo a simplesmente equiparar ao conceito de insumos para fins de IRPJ, e, com isso, abarcando no direito ao crédito todos os custos e despesas necessárias, no entanto, não tem sido aceito pela corrente majoritária do CARF, usando como argumento, dentre outros, o fato de que do mesmo modo que não se pode trazer conceitos do IPI para o PIS e a COFINS, também não se pode transportar conceitos do IRPJ, pois que são, em qualquer caso, tributos diferentes.

Assim sendo, o que se mostra acertado é que não se aplica simplesmente o conceito do IPI, transposto para as citadas IN's, cabendo a análise, caso a caso, conforme a atividade do sujeito passivo e a relação de pertinência que o insumo possui na sua produção e na sua geração de receita, para que então se aquilate quanto ao direito ao crédito sobre referido insumo.

Diante de todas as considerações, entendo que “insumos”, para fins da tomada de créditos na apuração de PIS e COFINS não-cumulativo possui uma conotação mais abrangente que aquela tomada pelo IPI e reprisada pelas referidas Instruções Normativas editadas pela Receita Federal do Brasil.

A simples leitura das Leis n.ºs. 10.637/02 e 10.833/03, editadas antes da existência de qualquer previsão constitucional sobre a matéria, e que normatizam a sistemática da apuração dessas contribuições, deixa claro um alcance mais amplo que o previsto constitucionalmente para o imposto, vez que sua menção às entradas conexas de crédito vai além de “matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem”.

No momento em que as leis admitem despesas com aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, contraprestação de arrendamento mercantil, armazenagem e frete na operação de venda, depreciação e outras despesas que, absolutamente, não guardam relação física com o “produto ou bem produzido”, tampouco com o “pagamento na etapa anterior”, torna evidente a distância daquele conceito de “insumo” admitido ao IPI, não cabendo, assim, “importá-lo” para as contribuições que gravam a receita.

Dessa forma, deve ser admitida a tomada de créditos, pelo contribuinte sujeito ao regime não-cumulativo, relativo a todos os custos e despesas que sejam inerentes a obtenção da receita ou faturamento em sua atividade.

No entanto, cumpre frisar que o mesmo dispêndio pode significar um insumo indispensável para uma determinada atividade geradora de receita, enquanto à uma outra será tido como mero componente incidental, o que afasta desde logo, a possibilidade de regradar a questão pela via das listas taxativas.

Isto leva ao entendimento de que, dependendo do tipo, setor ou classe produtiva, e ainda, de acordo com as particularidades inerentes a cada entidade empresarial, se poderá ter uma realidade distinta para definir o que seja “insumo”, levando a concluir que cada unidade produtiva poderá ter o seu conceito, o qual dependerá da avaliação da finalidade do dispêndio na geração da receita daquele contribuinte.

Particularmente, para se retirar o casuismo e o subjetivismo extremo, na interpretação e aplicação da legislação tributária, entendo que os dispêndios que vierem a ser considerados pelo Princípios Contábeis Geralmente Aceitos, que enquadram-se no conceito contábil de custo, enquadrar-se-á no conceito de insumo.

Quando as despesas, essas sim, dever-se-á avaliar caso a caso a relação de pertinência, indispensabilidade para manutenção da fonte produtora e para a geração da própria receita. Então, particularmente, entendo que tais dispêndios deverão conceder o direito ao crédito.

É, aliás, essa a linha de posicionamento que entendo vem trilhando também o Poder Judiciário. Embora se tratando de decisão exarada por Tribunal Regional, no voto que sustenta o Acórdão já antes destacado (0029040-40.2008.404.7100/RS, do TRF da 4ª Região), assinala para o entendimento que também naquele Poder pode ser pacificado, quando o Relator assim se manifesta:

“O critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda. Insumos, então, são os gastos que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento. Sob essa ótica, o insumo pode integrar as etapas que resultam no produto ou serviço ou até mesmo as posteriores, desde que seja imprescindível para o funcionamento do fator de produção.”

Voltando a atenção ao caso em concreto, analisando efetivamente os dispêndios cujo desconto de créditos fora obstado pela Autoridade Fiscal (**Combustível, Transporte de trabalhadores e Transporte da Cana de Açúcar**), está comprovado que referidos gastos estão contabilizados como “custo de produção” (ou gastos gerais de produção), e assim, alocadas na fase anterior (e indispensável) à geração da receita de venda, não transitando pelo resultado enquanto “despesa” (diretamente), e sim, no CPV (custo de produtos vendidos). Portanto, tais gastos não são “lançados” diretamente como despesa na Demonstração do Resultado, mas antes compõem os Estoques, apenas vindo a ser registrados no “resultado” através do CPV – Custo dos Produtos Vendidos.

Assim sendo, entendo que referidos itens são indispensáveis ao processo produtivo do contribuinte, e são efetivamente, aplicados na produção dos produtos que são posteriormente destinados a venda. Se não participam “fisicamente”, em contato direto com o produto em fabricação do produto acabado (açúcar e álcool), não quer isso significar que não sejam insumos, para os fins de PIS e COFINS.

Em sentido análogo, já decidiu esse Conselho:

“CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMOS. Devem ser considerados insumos todos os bens e serviços empregados

direta ou indiretamente na fabricação do bem e na prestação do serviço cuja subtração importe na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. (...)”

(Processo nº 11080.003538/200996 - Acórdão 3202000.411 – 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária/3ª Seção – Rel. Irene Souza de Trindade Torres – j. 24.01.2012)

CRÉDITO DE INSUMOS

A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes, denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada. Precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

(...)

(Processo nº 10976.000159/200816 – Acórdão nº 3201000.959 – 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária/3ª Seção – Rel. Daniel Mariz Gudiño - j. 24/04/2012)

Assim sendo, considerando que os dispêndios com combustíveis (expressamente permitidos), transportes de trabalhadores e no transporte de cana de açúcar, efetivamente são partes indissociáveis do processo produtivo da Recorrente, sem os quais não poderia levar a cabo sua atividade (a menos que adquirisse os insumos todos prontos – e teria, então direito ao crédito enquanto matéria-prima), entendo que assiste-lhe o direito ao desconto de créditos sobre aludidos insumos, merecendo provimento o recurso nesse particular.

3. Rateio de custos, despesas e encargos comuns e sua vinculação à Receita Bruta Total da Pessoa Jurídica:

Outra questão que se apresenta sob litígio, reside no “refazimento” dos cálculos procedidos pela Autoridade Fiscal, que entendeu que o percentual do rateio entre as receitas de venda de produtos sujeitos ao regime cumulativo e os não cumulativos, para fins de apropriação de créditos sobre os custos, despesas e encargos comuns a ambos, deveria levar em consideração apenas as receitas que estiverem relacionadas aos referidos custos, despesas e encargos, e não a receita bruta total da pessoa jurídica.

Por seu turno, a Recorrente sustenta que o cálculo do percentual do rateio deve levar em consideração a receita bruta proveniente da venda dos produtos sujeitos ao regime não cumulativo pela receita bruta total da pessoa jurídica, não efetuando a segregação intencionada pelo Fisco.

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

Autenticado digitalmente em 02/08/2013 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 0

5/08/2013 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 02/08/2013 por GILSON MACEDO ROSE

NBURG FILHO

Impresso em 19/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nesse sentido, tenho que assiste razão à Recorrente, pois a letra da lei faculta às empresas que possuam parte de suas receitas sujeitas ao regime não cumulativo da COFINS/PIS, a apuração dos créditos de duas formas diferentes, quais sejam, pela apropriação direta, ou então pelo rateio proporcional, previstos respectivamente nos incisos I e II do §8º do artigo 3º da Lei 10.833/03.

Desta forma, da análise dos autos, observa-se que os produtos (açúcar e álcool), que a Recorrente comercializa têm origem nas mesmas matérias-primas e que a receita derivada destes dois únicos produtos recai parte no regime cumulativo (álcool) e parte no regime não cumulativo (açúcar), e, considerando que o contribuinte afirma não possuir sistema integrado e coordenado de estoques, resta-lhe a opção de proceder à apropriação dos créditos pelo método do rateio proporcional, previsto no inciso II do já mencionado artigo, que se concretiza ***“pela relação existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês”***.

Como dito, o referido dispositivo é expresso em determinar esta relação de rateio (acima destacada), não fazendo a menção desejada pela Autoridade Administrativa, de que a relação percentual utilizada no rateio deve ser ater aos limites dos custos, despesas e encargos comuns, vinculados à receita não cumulativa.

Não vislumbro, da leitura do comando legal ora em voga, que a expressão “receita bruta” trazida pelo legislador, possa ter sua interpretação modificada para qualquer outro tipo de “receita” que não a “receita total” da pessoa jurídica, pois que, em sentido estrito, receita bruta é, conforme definição extraída do próprio sítio da Receita Federal na internet:

“A receita bruta compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido na operações de conta alheia, excluídas as vendas canceladas, as devoluções de vendas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente do comprador ou contratante, e dos quais o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário”

Desta feita, cumpre frisar que o comando legal no qual baseia-se a regulamentação do rateio levado a efeito pela Recorrente designa a relação percentual entre as receitas sujeitas à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, tão somente.

Não se denota nenhuma espécie derivada do conceito de receita bruta total, na qual se pudesse entender que dali caberia a interpretação de receitas apenas relacionadas a uma determinada atividade da empresa, ou adstrita aos custos, despesas ou encargos que geram os créditos.

Deve ficar registrado, portanto, que no tocante às receitas provenientes de vendas de produtos ao exterior, que ocasionem receitas rotuladas como “receitas financeiras”, como quer a Administração”, ou como “complemento de preço”, como sustenta a recorrente, na realidade deverá compor a receita bruta (numerador), quando decorrer de venda de produtos sujeitos a não cumulatividade, e em qualquer hipótese (vendas de produtos sujeitos ou não à não cumulatividade), deverá compor a receita bruta total da pessoa jurídica (denominador).

Assim, tenho que a forma como procedida ao rateio pelo contribuinte recorrente obedece a legislação, pelo que, no contexto do acima exposto, dou provimento ao recurso voluntário.

4. Variação cambial:

Sobre este tema, analisando o despacho decisório que motivou a discussão nestes autos, observei que o mesmo não é objeto das verificações efetuadas pela Autoridade Administrativa, nem, tampouco, objeto de manifestação de inconformidade do contribuinte, tendo vindo à baila apenas no julgamento de primeira instância que entendeu discutida a matéria, negando, por sua vez, provimento à tese.

A questão da variação cambial fiscalizada (porém não motivadora da glosa aqui discutida), ser ou não ser receita financeira ou de exportação, não merece ser trabalhada neste julgamento, tendo em vista, conforme mencionei acima, que não é objeto da lide, não tendo sido glosada pela Autoridade Preparadora, nem defendida pelo contribuinte na primeira oportunidade.

A única relevância que a classificação da variação cambial como sendo receita de exportação, como quer o contribuinte, ou receita financeira, como rotulado pela Administração, decorre da interpretação perpetrada pelo ente fiscal no tocante à forma de se proceder ao rateio de custos, despesas e encargos comuns, para fins de apropriação de crédito.

Consequentemente, esta discussão resta deslocada e absorvida para o item próprio relativo ao rateio dos custos, despesas e encargos, anteriormente tratado. Sendo dele meramente reflexo.

Assim, sendo matéria estranha à lide, não conheço dos argumentos trazidos no recurso voluntário constante dos autos, nos termos dos fatos e fundamentos acima explanados.

5. Dispositivo:

Ante o exposto, voto no sentido **não conhecer** da matéria relativa a variação cambial, e, no mérito **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; para reconhecer o direito de crédito do contribuinte relativo à aquisição dos insumos sob as rubricas “Transporte – Combustíveis, Transporte de Cana e Transporte - Trabalhadores”; e, no que tange à forma de cálculo do rateio de custos, despesas e encargos, para determinar que a “receita financeira” componha a receita bruta (numerador) quando decorra de venda de produtos sujeitos a não cumulatividade, e que componha a receita bruta total (denominador) em qualquer hipótese, nos termos da fundamentação.

É como voto.

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho – Relator Designado.

A discordância em relação ao voto do ativo relator diz respeito à possibilidade de compensação ou ressarcimento do crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2002. Respeitando a abordagem digna de aplausos feita pelo relator, ousou dissentar pelos fundamentos que passo a expor.

O cerne da questão se restringe no exame das modificações impostas pela Lei nº 10.925/2005 ao regime da não-cumulatividade da COFINS e sua irradiação no mundo jurídico. Diante desse quadro convém identificar as respectivas mudanças e seus reflexos no caso em questão.

A Lei nº 10.833, de 2003, assim dispõe sobre o assunto:

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

(...)

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

(...)

*§ 5º 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 1514, 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 - NCM, destinados à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da COFINS, 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.*

§ 6º Relativamente ao crédito presumido referido no § 5º:

*I - seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a 80% (oitenta por cento) daquela constante do **caput** do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 10.865, 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 – SRF, do Ministério da Fazenda.

(...)

*§ 11. Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que adquiram diretamente de pessoas físicas residentes no País produtos **in natura** de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08 e 12.01, todos da NCM, que exerçam cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar tais produtos, poderão deduzir da COFINS devida relativamente às vendas realizadas às pessoas jurídicas a que se refere o § 5º, em cada período de apuração, crédito presumido calculado à alíquota correspondente a 80% (oitenta por cento) daquela prevista no art. 2º sobre o valor de aquisição dos referidos produtos **in natura**.*

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

I - o valor das aquisições que servir de base para cálculo do crédito presumido não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de produto, pela Secretaria da Receita Federal - SRF; e

II - a Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para regulamentá-lo.

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 §§ 5º, 6º, 11 e 12 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 despidendo 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 dos arts. 3ºs 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 acrescidos)

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.

Portanto, não necessário empreender qualquer esforço de interpretação e subsunção para concluir que as compensações pretendidas pelo contribuinte não devem prosperar, sendo imperiosa a manutenção da decisão proferida em primeira instância.

Por fim, a recorrente afirma que a legislação dispõe em sentido contrário ao contido no ADI nº 15, já que a Lei nº 11.116/2005 determina que a compensação poderá ser feita com qualquer tributo ou contribuições administradas pela Receita Federal.

No entanto, como se pode observar, lendo atentamente o *caput* do art. 16, da Lei nº 11.116/2005, este dispositivo legal trata especificamente do saldo credor apurado na forma do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865/2004:

“Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - 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; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.”

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 e da COFINS, 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 e da COFINS, 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 e da COFINS de operações de exportação, podendo apenas servir para abater o PIS ou a COFINS devidos 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 e da COFINS apuradas no regime de incidência não-cumulativa.

Em face do exposto, afasto a possibilidade de que o valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925/2004 seja utilizado como objeto de processo de ressarcimento ou compensação tributária.

Gilson Macedo Rosenberg Filho.