



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

Processo n° 10845.002910/2005-61
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3102-002.232 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de julho de 2014
Matéria PIS. COMPENSAÇÃO
Recorrente ALCOFFEE EXPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/09/2004 a 30/09/2004

NORMA INFRALEGAL NÃO É VEÍCULO LEGÍTIMO PARA LIMITAR DIREITOS.

A Lei nº 10.925/04 se resumiu a assegurar o crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. Sendo assim, a IN 606/06 não poderia limitar o presente direito. Isso fica ainda mais evidente com a publicação da Lei nº 12.350/10, que, no mínimo, se aplica retroativamente ao presente caso.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, José Luiz Feistauer de Oliveira e José Fernandes do Nascimento.

[assinado digitalmente]

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

[assinado digitalmente]

Andréa Medrado Darzé - Relatora.

Participaram, ainda, da sessão de julgamento os conselheiros José Fernandes do Nascimento, Nanci Gama, Demes Brito, José Luiz Feistauer de Oliveira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão da DRJ em Campinas que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada, não reconhecendo o direito creditório e não homologando a compensação declarada, por entender que, *o eventual crédito presumido apurado com base no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 (com as alterações posteriores), somente pode ser utilizado para dedução da contribuição devida em cada período de apuração, não existindo previsão legal para que se efetue a sua compensação ou o seu ressarcimento.*

Por bem descrever os fatos ocorridos até o presente momento processual, os quais foram relatados com riqueza de detalhes, adoto o relatório da decisão recorrida, transcrevendo-o abaixo na íntegra:

Trata-se de Declaração de Compensação que utiliza créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social.

Após procedimento de auditoria contábil-fiscal dos créditos utilizados, a autoridade jurisdicionante não homologou a compensação por meio do Despacho Decisório DRF/STS nº 46, com a seguinte fundamentação:

“Verifica-se que a contribuinte calculou seu lucro, nesses exercícios, pelo lucro real anual, tendo, o crédito envolvido na compensação ora analisada, origem de crédito presumido previsto na Lei nº 10.925/2004, benefício fiscal concedido para as pessoas jurídicas que negociam produtos agroindustriais, entre eles o café.

O crédito obtido pela aplicação do artigo 3º da Lei nº 10.637/2003 sobre o faturamento obtido na exportação de produtos foi examinado e deferido no processo administrativo nº10845.001746/2005-75

[...] o crédito devido pela contribuinte com base no artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 foi totalmente absorvido pela compensação requerida no processo administrativo nº10845.001746/2005-75.

Quanto à compensação ora examinada, a contribuinte, que se declara pessoa jurídica agroindustrial, ligada ao comércio de café, classificado no capítulo 09 da TIPI, pretende quitar seus débitos utilizando crédito presumido do Pis, alocado a produtos exportados, cuja legislação somente prevê sua manutenção para dele deduzir a própria contribuição. A previsão do crédito presumido para as agroindústrias, bem como a vedação para compensá-lo com outros tributos administrados pela RFB e para fins de ressarcimento, encontra-se expressamente determinada, no artigo 8º da Lei nº 10.925/2004 (...).

*Além dos impeditivos legais acima mencionados, apesar da ação fiscal, realizada pelo Serviço de Fiscalização desta DRF, **ter concluído pela procedência d crédito**, este, além de ser passível de compensação com outros tributos, fica limitado aos valores expressos nos correspondentes Dacon's - Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais.*

Portanto, diante do acima exposto, pode-se concluir que não subsiste crédito de Pis, no mês de setembro de 2004, passível de compensação com outros tributos administrados pela RFB, que possa ser utilizado na compensação aqui declarada, motivo pelo qual proponho que ela não seja homologada.

Cientificada, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade alegando, em síntese, que:

A Impugnante é empresa que tem como objetivo social predominante a exportação de café cru, atividade esta que, por força do disposto nos incisos primeiros dos art. 6º da Lei nº 10.833/03 e 5º da Lei 10.637/01, não está sujeita ao recolhimento de PIS e COFINS e, na forma do disposto nas mesmas leis, nos parágrafos primeiros dos referidos incisos, este crédito poderá se aproveitado para liquidação de obrigações tributárias das próprias contribuições e dos demais tributos arrecadados pela Delegacia da Receita Federal.

Porém, com base em equivocada interpretação da Lei 10.925/04, em relação ao calendário de setembro de 2004, houve a não homologação dos créditos presumidos, embora, como se verá abaixo, não haja qualquer limitação na citada norma que retire o crédito.

Temos objetivamente que, com o advento da LC 70/91, que criou a COFINS e a Lei nº 9.715/98, que regulava o PIS, ficou estipulado, como base de cálculo para as referidas contribuições, como sendo o faturamento das empresas a receita bruta operacional (excluídas quaisquer outras não operacionais, até enteio), mas claramente destacado em todas as normas, como sendo as receitas advindas da operação das pessoas jurídicas, previstas como atividades social, conforme seus estatutos e contratos sociais. Fica claro que ha importante ligação entre a atividade exercida, originadora do faturamento, e o valor a se pagar da contribuição.

[...] Com a alteração do sistema tributário relativo a tais contribuições sociais, na chamada implementação da não-cumulatividade. Em ambos os casos (PIS e COFINS), a norma estabelece como critério para abatimento do valor o que vem estipulado no art. 3º das referidas leis.

[...] Assim, desde o advento das normas criadoras do novo sistema de apuração do PIS (Lei nº 10.637/02) e COFINS (Lei nº 10.833/03), o art. 30 das referidas normas autorizavam — nos estritos termos da lei — o desconto de créditos enunciados pela norma, estes presumidos ou reais, não importando a forma, alíquota ou valor efetivamente pago pelo fornecedor da cadeia anterior à do contribuinte.

Os créditos acumulados pelos exportadores vem da política fiscal de desoneração das exportações engendrada pelo Governo Brasileiro, que busca afastar da exportação a tributação pelos impostos de consumo. Ainda que não se caracterize como não-cumulativo, tanto PIS quanto COFINS são tributos de consumo,

pois incidem exclusivamente no valor da venda das mercadorias, sendo assim, permitida sua exclusão no prego de exportação dos produtos.

Entre estes desníveis do sistema, destaque-se que do produtor rural e do cerealista poderiam ser apurados parcialmente créditos, conforme está disposto no art. 8º da Lei nº 10.925/04. O objetivo da norma, claramente, fora a de igualar os produtores e os cerealistas à Pessoa Jurídica que paga as contribuições, aproveitando créditos de insumos, dando ao exportador direito totalidade de crédito, embora este produtor tenha adquirido os mesmos insumos com o valor das contribuições já incluídas no prego de compra.

Porém, com a ausência do café na redação inicial e a impossibilidade de se apurar créditos desta espécie pelo comerciante de café, a este foi alargado o direito ao creditamento parcial, conforme a redação que lhe foi dada àquela lei, pelo art. 29 da Lei nº 11.051/04, com vigência após 1º de janeiro de 2005. Quer na redação inicial, quer na dada pela Lei nº 11.051/04, não havia na norma limite ao aproveitamento dos créditos, mas, pelo contrário, o sistema de recolhimento com aproveitamento de créditos, tal e qual criado pelas Leis nº 10.637/02 (PIS) e 10.833 (COFINS) adotou a redação de creditamento como de aproveitamento de créditos, permitindo a compensação com quaisquer tributos arrecadados pela Receita, ou o ressarcimento do saldo, e o art. 8º da Lei nº 10.925/04, com a redação atualizada pela Lei nº 11.051/04, repete o mesmo padrão para a apuração do crédito — qualquer crédito — a se aproveitar.

Finalmente, o entendimento contido no art. 17 da Lei nº 11.033/04, com o direito prescrito no art. 16 da Lei nº 11.116/05, no que diz respeito as exportadoras apenas reasseitou o que já havia sido trazido pela norma anterior, quanto ao total e perfeito aproveitamento de créditos, conforme já vinha estampado no § 1º, II, e 2º do art. 5 da Lei nº 10.637/02 e no § 1º, II, e 2º do art. 6º da Lei nº 10.833/03, não inovando, não alterando o sentido da norma vigente, simplesmente outorgando maior clareza e simplificando o sistema.

Assim, sem que haja explícita vedação legal para que os créditos apurado na forma do art. 8º da Lei nº 10.925/04 sejam totalmente utilizados, este poderá ser utilizado em sua totalidade para compensação com os valores devidos de PIS/COFINS, por valores devidos de demais tributos federais, ou ressarcidos, na forma prevista pela legislação vigente.

A DRJ em Campinas julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada, nos seguintes termos:

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. UTILIZAÇÃO. PREVISÃO LEGAL.

O eventual crédito presumido apurado com base no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 (com as alterações posteriores), somente pode ser utilizado para dedução da contribuição devida em cada

período de apuração, não existindo previsão legal para que se efetue a sua compensação ou o seu ressarcimento.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignado, o contribuinte recorreu a este Conselho, basicamente repetindo as razões da Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Medrado Darzé.

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme é possível perceber do relato acima, a presente lide se resume à possibilidade ou não de o contribuinte pleitear a restituição ou compensação com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil o crédito presumido apurado com base no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 (com as alterações posteriores).

Isso porque, conforme restou expressamente consignado já no despacho decisório, a ação fiscal, empreendida pelo Serviço de Fiscalização desta DRF, concluiu pela procedência dos créditos.

Pois bem. O crédito presumido da agroindústria foi instituído inauguralmente pelo § 10 do artigo 3º, da Lei 10.637/2002, no que se refere à Contribuição ao PIS, e pelo § 5º, do artigo 3º, da Lei 10.833/2003, em relação à Cofins.

À época, o legislador assegurava relativamente às receitas de exportação (e sem fazer qualquer ressalva em relação às decorrentes de produtos agroindustriais) a não incidência dessas contribuições, bem como o direito de a pessoa jurídica exportadora utilizar os créditos apropriados em face da aquisição de insumos para a compensação com os demais tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Art.5ºA contribuição para o PIS 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. ACOFINS 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.

Como se vê, neste cenário legislativo, o legislador instituiu, de um lado, o crédito presumido da Contribuição ao PIS e da COFINS em favor da agroindústria e, do outro, assegurou expressamente a possibilidade de o contribuinte que realizar exportações compensar referidos créditos com as próprias contribuições ou com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Posteriormente, o legislador entendeu por bem disciplinar inteiramente a matéria do crédito presumido em um único diploma legal. Assim, editou a Lei nº 10.925/2004, a qual, em seu artigo 8º, estabeleceu o seguinte:

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, 0701.90.000702.00.00, 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. 3 das Leis 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 (...)

§6º Para os efeitos do caput deste artigo, considera-se produção, em relação aos produtos classificados no código 09.01 da NCM, o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004);

§ 7º O disposto no § 6º deste artigo aplica-se também às cooperativas que exerçam as atividades nele previstas.

Como é possível perceber, o enunciado normativo acima transcrito praticamente reproduz as disposições do § 10 do artigo 3º, da Lei 10.637/2002, e do § 5º do artigo 3º, da Lei 10.833/2003. Entretanto, no que diz respeito à forma de utilização desses créditos, em especial pelas empresas exportadoras, que, por força da não incidência na saída, em regra, acumulam esses créditos, se manteve silente.

E não havendo disposição nova em sentido contrário, a conclusão imediata é que permanecia em vigor a regra geral que trata da forma de utilização desses créditos. De fato, não há Lei nº 10.925/2004 qualquer passagem que possa sugerir que, a partir daquele momento, o saldo acumulado de PIS e COFINS somente poderia ser utilizado para compensação com débitos dessas próprias contribuições.

Não foi este, todavia, o entendimento do Fisco. Com efeito, após a edição da Lei nº 10.925/2004, passou-se a questionar se o silêncio do legislador na regulamentação desta específica matéria no diploma legal que disciplinava atividade agroindustrial não equivaleria à vedação implícita à restituição e compensação de saldos credores acumulados, mesmo na exportação. Outro ponto suscitado era o de que, como o arts. 5º e 6º das Leis. 10.637/2002 e 10.833/03 se referem aos créditos acumulados nos termos dos arts. 3º dessas mesmas leis e, a partir de então, o crédito presumido passou a ser regulado pela Lei nº 10.925/2004, não mais existiria fundamento para permanecer lhe alcançando tais permissões. Olvidaram-se, todavia, que o próprio art. 8º da Lei nº 10.925/2004 faz expressa remissão ao art. 3º dessas leis. e

Vale registrar, todavia, que era possível, mesmo à época, identificar manifestações expressas da Secretaria da Receita Federal do Brasil no sentido de que permanecia em vigor o direito de as exportadoras agroindustriais compensar/restituir o saldo acumulado de crédito presumido de PIS/COFINS. É o que fica bem evidente na Solução de Consulta nº 59/05:

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 § 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.

Muito provavelmente por conta da consolidação daquele primeiro entendimento na Receita Federal, passados quase dois anos, foi editada a Instrução Normativa nº 660, de 17 de julho de 2006 que, em seu artigo 8º, §3º, determinava o seguinte:

§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.

Ora, não se pode aceitar, sob qualquer color, que uma Instrução Normativa possa limitar comandos legais. Como visto, a Lei nº 10.925/04 se resumiu a assegurar o crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do *caput* do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física, nada dispondo a respeito da sua forma de utilização nas operações de exportação, que permaneceu regulada pelo art. 5º Leis nºs 10.637/02 e pelo art. 6º da Lei nº 10.833/03. Já a IN SRF nº 660/06 prescreveu que o crédito presumido da agroindústria instituído pelo art. 8º, da Lei nº 10.925/2004 *não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento.*

Ocorre que, como regra, o veículo introdutor de comandos inaugurais e autônomos no sistema de direito positivo há de ser sempre a lei em sentido formal (artigo 5º, II, CF). Essa máxima, conquista do Estado Democrático de Direito, afasta a possibilidade de se cogitar o estabelecimento de direitos e deveres senão em decorrência da manifestação de vontade do povo, concretizada em comandos legais.

Ao dispor sobre o princípio da legalidade, nos ensina Paulo de Barros Carvalho:

Também explícito em nosso sistema — art. 5.º, II — esse princípio assume o papel de absoluta preponderância. Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Efunde sua influência por todas as províncias do direito positivo brasileiro, não sendo possível pensar no surgimento de direitos subjetivos e de deveres correlatos sem que a lei os estipule. Como o objetivo primordial do direito é normar a conduta, e ele o faz criando direitos e deveres correlativos, a relevância desse cânone transcende qualquer argumentação que pretenda enaltecê-lo. A diretriz da legalidade está naquela segunda acepção, isto é, a de norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos. (Curso de direito Tributário, Ed. Saraiva, 22ª edição, 2010, p. 199)

Neste ponto, é importante esclarecer que para este doutrinador as instruções normativas se amoldam à definição do conceito “legislação tributária”, presente no art. 96, do CTN. A despeito disso, não se lhes autoriza introduzir direitos ou deveres novos no sistema, vez que se tratam de veículos normativos secundários, estando por esta razão, subordinados ao que estabelece a lei. Sua função se resume a complementar as lei , não contrariá-las ou substituí-las. Esta conclusão pode ser extraída do próprio trecho transcrito na decisão recorrida:

Tirante as leis, os decretos e, entre as normas complementares, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas e as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa a que a lei atribua eficácia normativa (art. 100, I e II), que são instrumentos introdutórios, primários ou secundários, no ordenamento positivo brasileiro, todos os outros, tratados e convenções internacionais, bem como as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas e os convênios que entre si celebram a União, os

Estados, o Distrito Federal e os Municípios, esses últimos, na qualidade de normas complementares, são vazios de força jurídica vinculante, não integrando o complexo normativo.

Ademais, ciente das confusões interpretativas que a redação do art. 96 do CTN poderia causar, por colocar lado a lado, instrumentos introdutórios primários e secundários, acrescenta Paulo de Barros Carvalho:

Insera o legislador, no mesmo quadro, indiscriminadamente, atos normativos inaugurais, como as leis, ao lado dos tratados e convenções internacionais, que valem na ordem jurídica interna se e somente se acolhidos no conteúdo de decreto legislativo, como tivemos oportunidade de ver. Coloca, ombro a ombro, instrumentos introdutórios primários com entidades que não podem ser tidas sequer como instrumentos primários de introdução de regras tributárias. E, como se não bastasse, faz referência expressa às normas complementares e, dentro delas, às práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas e aos convênios que entre si celebram a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. (Curso de direito Tributário, Ed. Saraiva, 22ª edição, 2010, p. 109)

A jurisprudência dos Tribunais Superiores também é pacífica no sentido de que as normas regulamentares, como é o caso das Instruções Normativas, não podem inovar:

LEI 8.212/91. CONTRIBUIÇÃO SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS DESNECESSIDADE DE DECRETO REGULAMENTADOR. AUTO-APLICABILIDADE. VIGÊNCIA. (...)

*3. No que concerne à contribuição sobre a folha de salários, a Lei 8.212/91 não tem sua eficácia subordinada à vigência de Decreto Regulamentador, já que trouxe a definição de todos os aspectos do fato gerador. **Qualquer inovação trazida pela norma regulamentar, importaria violação ao princípio da legalidade estrita.***

4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, não provido. (REsp 470198 / RS; Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJ 31.05.04, p. 180 – destacou-se)

Tecidas essas considerações e tendo em vista que Instrução Normativa não é lei nem pode ser a ela equiparada, não merece prosperar o argumento de que a disposição do art. 8º, § 3º, I, da IN SRF nº 660/06 poderia servir de fundamento jurídico para a não homologação da compensação declarada.

Ademais, mesmo que se ultrapasse o presente vício, o que se admite apenas em esforço argumentativo, é importante registrar que, especificamente em relação às operações com exportação não podem prevalecer, com ainda mais vigor, as restrições à utilização do crédito estabelecidas pela Instrução Normativa nº 660/06.

E a razão desta assertiva é singela, mas decisiva: os parágrafos do art. 8º da Lei 10.925/04, introduzidos pelas MP 552 e 556 deixaram claro que esta é correta interpretação da lei ao estabelecerem amplo direito à utilização do crédito para o exportador:

§ 8º É vedado às pessoas jurídicas referidas no caput o aproveitamento do crédito presumido de que trata este artigo quando o bem for empregado em produtos sobre os quais não incidam a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS, ou que estejam sujeitos a isenção, alíquota zero ou suspensão da exigência dessas contribuições.

§ 9º O disposto no § 8º não se aplica às exportações de mercadorias para o exterior.

E nem poderia ser diferente, pois o exportador, como regra geral, não apura PIS e COFINS a pagar tendo em vista a imunidade para as operações de venda para o exterior. Assim vedar a utilização do crédito via compensação ou ressarcimento equivaleria, em muitos casos, a excluir as únicas formas de aproveitamento do crédito de PIS e COFINS pelas empresas exportadoras, e4svaziando por completo de sentido a regra que outorga o crédito presumido, o que não se deve admitir.

Também foi este o entendimento adotado no Acórdão nº 3402-002.187:

*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 IN 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 atribuir a 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.

Art. 10. Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma do art. 8º, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 15.14, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), destinados à alimentação humana ou animal, podem deduzir da Cofins não-cumulativa, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos na alínea “b” do inciso I do caput do art. 8º, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País.

§ 1º Na apuração do crédito presumido de que trata este artigo aplica-se, sobre o valor das mencionadas aquisições, a alíquota de 6,08%. § 2º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.

(Atenção: art. 10 tornou-se inaplicável em função da revogação dos §§ 5º e 6º do art. 3º da Lei nº 10.833/03 pela Lei nº 10.925/04)

Art. 11. Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma dos arts. 8º a 10, 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, podem deduzir da Cofins não-cumulativa devida, relativamente às vendas realizadas às pessoas jurídicas mencionadas no art. 10, em cada período de apuração, crédito presumido calculado à alíquota 6,08%, equivalente a 80% da alíquota prevista no art. 7º, sobre o valor de aquisição dos referidos produtos in natura.

§ 1º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se ao PIS/Pasep não-cumulativo de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, a partir de 1º de fevereiro de 2004.

(Atenção: art. 10 tornou-se inaplicável em função da revogação dos §§ 11 e 12 do art. 3º da Lei nº 10.833/03 pela Lei nº 10.925/04)

Quanto a este ponto, deve-se evocar, ainda, que na Coletânea elaborada pela própria Receita Federal do Brasil sobre a regulamentação da incidência não cumulativa dessas contribuições, é realizada, à margem dos dispositivos da legislação, anotações sobre a sua revogação por normas posteriores, inclusive pela Lei 10.925/2006. Ocorre que dentre os dispositivos com a anotação “*tornou-se inaplicável em função de revogação*” da IN SRF 404/04, estão apenas os arts. 10 e 11, os quais tratam apenas dos saldos credores apurados no ordinário regime da não cumulatividade, não, porém, daqueles decorrentes de exportações, que está disciplinado pelo art. 20, no qual não consta qualquer anotação.

Art. 10. Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma do art. 8º, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 15.14, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), destinados à alimentação humana ou animal, podem deduzir da Cofins não-cumulativa, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos na alínea "b" do inciso I do caput do art. 8º, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País.

§ 1º Na apuração do crédito presumido de que trata este artigo aplica-se, sobre o valor das mencionadas aquisições, a alíquota de 6,08%. § 2º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.

(Atenção: art. 10 tornou-se inaplicável em função da revogação dos §§ 5º e 6º do art. 3º da Lei nº 10.833/03 pela Lei nº 10.925/04)

Art. 11. Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma dos arts. 8º a 10, 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, podem deduzir da Cofins não-cumulativa devida, relativamente às vendas realizadas às pessoas jurídicas mencionadas no art. 10, em cada período de apuração, crédito presumido calculado à alíquota 6,08%, equivalente a 80% da alíquota prevista no art. 7º, sobre o valor de aquisição dos referidos produtos in natura.

§ 1º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se ao PIS/Pasep não-cumulativo de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, a partir de 1º de fevereiro de 2004.

(Atenção: art. 10 tornou-se inaplicável em função da revogação dos §§ 11 e 12 do art. 3º da Lei nº 10.833/03 pela Lei nº 10.925/04)

Art. 20. Nas hipóteses dos incisos I, II e III do art. 6º, a pessoa jurídica vendedora pode utilizar os créditos, apurados na forma dos arts. 8º, 10 e 11, para fins de:

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

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

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

§ 2º O disposto no caput e no § 1º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observados os métodos de apropriação previstos no art. 21.

§ 3º O direito de utilizar o crédito de acordo com o caput não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim de exportação, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

§ 4º O aproveitamento de crédito na forma deste artigo deve ser efetuado sem atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

§ 5º O disposto nos §§ 2º a 4º aplica-se ao PIS/Pasep não-cumulativo de que trata a Lei nº 10.637, de 2002.

Esses argumentos são mais do que suficientes para assegurar o direito de a ora Recorrente pleitear a restituição/compensação do crédito presumido de PIS/COFINS prescrito do art.8º,da Lei nº 10.925/2004, haja vista que mantenho firme a convicção que não há qualquer fundamento legal para sustentar a posição de que esse direito teria sido revogado, seja porque (i) não há qualquer disposição da Lei nº 10.925/2004 em sentido contrário; (ii) seja porque a interpretação sistemática das normas que tratam dos créditos acumulados pela exportadoras sinalizam sempre para a sua plena utilização; (iii) seja ainda porque Instrução Normativa não é veículo idôneo para revogar comandos legais.

Mas não é só. Mesmo na remota hipótese de não prevalecer o argumento (iii). o que se admite apenas para argumentar, o que se verifica é que restrição estabelecida pela IN nº 600/06 jamais poderia alcançar especificamente as operações realizadas pela Recorrente, por que lhe são anteriores (setembro de 2004), em face do seu nítido caráter inaugural.

Com efeito, como expressão do imperativo da segurança do direito, as normas jurídicas voltam-se para frente, para o porvir. Há ocasiões excepcionalíssimas, entretanto, em que se concede ao legislador a possibilidade de atribuir às leis sentido retroativo.

O Código Tributário Nacional discorre sobre o assunto, ao prescrever, no art. 106 e seus incisos, as hipóteses em que a lei se aplica a fato pretérito. Interessa-nos, nesta oportunidade, o teor do inciso I, que alude às chamadas leis interpretativas. Segundo tal dispositivo, assumindo a lei expressamente esse caráter, pode ser aplicada a fatos passados, excluindo-se a aplicação de penalidades à infração dos dispositivos interpretados.

As leis interpretativas exibem um traço bem peculiar, na medida em que não visam à criação de novas regras de conduta, circunscrevendo seus objetivos ao esclarecimento de dúvidas levantadas em razão da dubiedade dos vocábulos constantes da lei interpretada. Encaradas sob esse ângulo, despem-se da natureza inovadora que acompanha a atividade legislativa, retrotraindo ao início da vigência da lei interpretada, explicando com fórmulas elucidativas sua mensagem antes obscura.

As leis tributárias ditas interpretativas, assim como qualquer outra lei que pretensamente assumam esse caráter, devem ser examinadas com particular cautela. Não pode o legislador, sob o pretexto de esclarecer pontos obscuros de uma lei ou de revelar seu verdadeiro sentido, utilizar-se de outros diplomas, especialmente os instrumentos secundários, supostamente interpretativos, para estabelecer aos destinatários os rigores de uma retroatividade ilimitada.

Vale anotar que, ainda que o fato de lei se denominar interpretativa não é suficiente para qualificá-la como tal. Somente quando se verificar o escopo de elucidar os termos de dispositivo legal cujo conteúdo gere controvérsia, pode falar-se em natureza interpretativa da norma. Ainda assim, é preciso ter cuidado com a significação conferida por esse veículo, que não pode se distanciar do foco das dúvidas existentes, quer dizer, é-lhe vedado alterar entendimentos já consolidados, restringir ou ampliar direitos.

Além disso, nos termos do próprio art. 106, I, do CTN, para poder retroagir é necessário que o comando interpretado seja introduzido no sistema via lei: ato normativo primário.

Assim, fica evidente a circunstância de que, a despeito do disposto no art. 106, I, do Código Tributário Nacional, não basta que a lei seja expressamente interpretativa: é preciso que esta se caracterize, materialmente, como interpretativa, objetivando tão-somente esclarecer controvérsias existentes, sem que isso implique restrição a direitos e garantias constitucionais ou legais conferidos aos destinatários. Ademais disso, exige-se instrumento introdutor primário, lei ou ato legislativo a ela equiparado, para que se possa falar de “lei interpretativa”. São requisitos de ordem formal e material, sem cuja presença simultânea afasta por completo qualquer pretensão de lograr efeitos retroativos.

Tecidos estes breves comentários, resta evidente que os comandos da IN SRF nº 600/06 jamais poderiam retroagir, seja por porque não introduzidos por ato legal, seja em face do seu nítido caráter inovador. Afinal, conforme já demonstrado, anteriormente à edição da referida instrução normativa era possível identificar manifestações da própria Secretaria da Receita Federal no sentido de que permanecia em vigor o direito de as exportadoras agroindustriais compensar/restituir o saldo acumulado de crédito presumido de PIS/COFINS.

Mais um fundamento que milita em favor do reconhecimento direito da ora Recorrente.

Por fim, tem-se ainda um último argumento: a aplicação retroativa das disposições do art. 56-A, da Lei nº 12.350/2010, com a redação dada pela Lei nº 12.431/2011, que assim dispõe:

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 no 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.

§ 1º O pedido de ressarcimento ou de compensação dos créditos presumidos de que trata o caput somente poderá ser efetuado:

I - relativamente aos créditos apurados nos anos-calendário de 2006 a 2008, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da publicação desta Lei; (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

II - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2009 e no período compreendido entre janeiro de 2010 e o mês de publicação desta Lei, a partir de 1º de janeiro de 2012.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos créditos presumidos que tenham sido apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, 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.

A simples leitura deste dispositivo legal deixa evidente que o legislador reconheceu expressamente o direito à compensação/restituição do saldo de crédito presumido acumulado de PIS/COFINS pelas exportadoras agroindustriais, estabelecendo apenas procedimento e prazo para o exercício desses direitos, relativamente aos créditos apurados nos anos-calendários seguintes a **2006**.

Por outro lado, como a Lei nº 12.350/2010 não foi expressa ao regular os créditos acumulados anteriormente a janeiro de 2006 (como por exemplo, setembro de 2004, que é o caso dos autos), deve-se perquirir se o direito à compensação/restituição desses valores preexistiria à sua edição? E mais, em não preexistindo, poderiam ser aplicados tais efeitos retroativos?

Essas dúvidas foram enfrentadas no Acórdão nº 3402-002.187, tendo sido alcançadas as seguintes conclusões:

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 para créditos de Jan/2006, por exemplo.** 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.[...] 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 as 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 Leis 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 deixada de tratar-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, consequentemente,

*mereceguardaopleitoderessarcimentoecompensaçãodeclinadope
laRecorrente.*

Postas essas razões jurídicas, verifica-se que, seja por um argumento, seja por outro, certo é o direito de a Recorrente pleitear a restituição do saldo de crédito presumido em questão. Até mesmo porque, como bem destacado no trecho acima transcrito, 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 para créditos de Jan/2006.

Por fim, vale lembrar que esta turma, quando instada a se manifestar sobre o presente tema, já proferiu este mesmo entendimento:

*Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL. COFINS*

Ano-calendário: 2005

*CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL.
COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. LEGISLAÇÃO
ESPECÍFICA. POSSIBILIDADE.*

O contribuinte que faz jus ao Crédito Presumido da Atividade agroindustrial previsto na Lei 10.925/04 tem direito à utilização dos valores correspondentes como ressarcimento ou compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, desde que tais créditos tenham sido apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação. (CARF – 1ª Câmara – 2ª TO – Acórdão nº 3102-001.721 – Rel. Cons. Ricardo Paulo Rosa -j. 30.01.2013

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao presente recurso voluntário para reconhecer o direito de a Recorrente compensar, com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil o saldo acumulado de crédito presumido de PIS/COFINS relativo às exportações, devendo a repartição de origem confirmar se todos os créditos objeto do pedido são de fato relativos à exportação.

[assinado digitalmente]

Andréa Medrado Darzé

CÓPIA