



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

Processo nº 10945.004986/2007-65
Recurso nº 875.248 Voluntário
Acórdão nº **3802-00.460 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 5 de maio de 2011
Matéria PIS - RESSARCIMENTO
Recorrente FRIMESA COOPERATIVA CENTRAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CRÉDITO PRESUMIDO. FORMA DE UTILIZAÇÃO. RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O valor do crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep, calculado sobre o valor dos insumos adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física, utilizados na fabricação dos produtos destinados à alimentação humana ou animal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, não pode ser objeto de compensação nem de ressarcimento em dinheiro. Tais créditos somente podem ser utilizado na dedução do valor devido da respectiva Contribuição, calculado sobre valor das receitas tributáveis decorrentes das vendas realizadas no mercado interno no mesmo período de apuração.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

EDITADO EM: 10/05/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Regis Xavier Holanda, Francisco José Barroso Rios, José Fernandes do Nascimento, Tatiana Midori Migiyama, Sólon Sehn e Bruno Maurício Macedo Curi.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário oposto com o objetivo de reformar o Acórdão nº 06-26.657, de 19 de maio de 2010 (fls. 1.306/1.309), proferido pelos membros da 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR (DRJ/CTA), em que, por unidade de votos, não acolheram as razões de inconformidade interpostas pela contribuinte e indeferiram a solicitação de reforma do despacho decisório de fls. 1.188/1.189, mantendo o indeferimento do ressarcimento do crédito em litígio, com base nos fundamentos resumidos na ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

CRÉDITO PRESUMIDO. NÃO-CUMULATIVIDADE. FORMA DE UTILIZAÇÃO.

O valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º, não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, devendo ser utilizado somente para a dedução do PIS apurado no regime de incidência não-cumulativa.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Por bem descrever os fatos registrados nos autos até prolação do Acórdão recorrido, adoto o Relatório nele encartado, que segue transcrito:

Trata o processo de pedido de ressarcimento de R\$ 510.342,89 de crédito de PIS não-cumulativo (fls. 01/03 e 1043/1046) relativo ao 3º trimestre de 2006, proveniente de operações no mercado externo (Per/Dcomp nº 27084.94969.270407.1.1.08-0984) e interno (Per/Dcomp nº 39958.51061.171207.1.1.10-0312). Os Per/Dcomp foram transmitidos em 27/04/2007 (mercado externo) e 17/12/2007 (mercado interno).

Às fls. 04/1009, cópia de procuração, de documentos societários, de balancetes contábeis, do Dacon, de memórias de cálculo, de planilhas diversas, de documentos de importação e de notas fiscais. Às fls. 1012/1028, Intimação Seort/DRF/Foz nº 478/2007 e AR (aviso de recebimento) respectivo. À fl. 1029, resposta da contribuinte. Às fls. 1034/040 e 1179/1182, cópia de documentos relativos à ação judicial (mandado de segurança) nº 2008.70.02.004259-1/PR. Às fls. 1047/1050, cópia do Per/Dcomp nº 15702.97328.171207.1.1.11-1164, de 17/12/2007, relativo à Cofins não-cumulativa do Mercado interno (3º trimestre de 2006). Às fls. 1051/1112 cópias de memórias de cálculo e de Dacon mensal. Às fls. 1113/1173, intimação fiscal e resposta da contribuinte.

Após análise do pleito, o Serviço de Fiscalização - Sefis da DRF em Foz do Iguaçu, emitiu o despacho de fls. 1174/1175 indicando a necessidade de glosa de parte do valor pretendido.

A Informação Fiscal Seort DRF/Foz nº 212/2008, de fls. 1183/1188, analisa o pedido e propõe o reconhecimento parcial (R\$ 307.302,34) do direito creditório.

Com base na Informação Fiscal de fls. 1183/1188, o Delegado da DRF em Foz do Iguaçu emitiu, em 28/07/2008, o despacho decisório de fls. 1188/1189, que reconhece parcialmente o direito creditório pleiteado e defere o ressarcimento de R\$ 307.302,34.

Às fls. 1192/1275, extratos de consulta ao sistema de controle da arrecadação federal, cópia de depósitos judiciais, extrato de consulta de situação fiscal, extratos de consulta ao sistema de emissão de ordens bancárias autorização para emissão de ordem bancária.

Cientificada (fls. 1277/1278) em 24/11/2008, a contribuinte, em 22/12/2008, apresentou, por intermédio de procurador (procuração à fl. 1304), a manifestação de inconformidade de fls. 1279/1303, cujo teor será a seguir sintetizado.

Primeiramente; após relato sucinto dos fatos, discorre sobre a matriz constitucional e legal da imunidade tributária e sobre a natureza não-cumulativa do PIS.

Salienta que todas as indústrias nacionais, cuja atividade encontra-se voltada para a venda no mercado externo ou que comercializem industrializados derivados de leite e queijos, estão situadas fora do âmbito da tributação do PIS, não apresentando, pois, débitos dessa contribuição.

Esclarece que o legislador, em relação aos créditos acumulado, por fora da exportação, inseriu no sistema positivo pátrio o dispositivo expresso no par. 1º, inc. I e II, e par. 2º, do art. 5º, da Lei nº 10.637, de 2002. Já, quanto ao crédito acumulado por força da alíquota zero de derivados de leite e queijos, chama a atenção para o contido no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e no art. 16 da Lei nº 11.116 de 2005. Afirma que a sistemática prevista vinha surtindo os efeitos desejados até a publicação da Lei nº 10.925, de 2004 que, por seu art. 16, revogou expressamente os par. 5º, 6º, 11 e 12 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, passando a disciplinar o crédito presumido no seu art. 8º. Aduz que é com base nessas alterações que a Receita Federal editou o Ato Declaratório Interpretativo nº 15, de 2005.

Adiciona que para a Secretaria da Receita Federal, as pessoas jurídicas têm o direito ao crédito presumido, contudo, sem possibilidade de ressarcimento ou compensação, podendo apenas utilizá-los para abater débitos próprios de PIS.

Na sequência, no item que cuida "Da plena vigência da base legal que confere direito à compensação e/ou ressarcimento do

Crédito presumido", a\ contribuinte questiona qual seria a lógica de um sistema positivo que, de um lado, confere um direito ao cidadão, e, de outro, nega a possibilidade prática da realização desse mesmo direito. Reclama a necessidade de uma interpretação sistêmica e diz que "certamente, ao editar\o ADI/SRF 015/05, a Receita Federal despreocupou-se em entender o real sentido da mudança da matriz normativa do crédito presumido, translocado (sic) que foi dos parágrafos 5º, 6º, 11º e 12º do art. 3º da Lei 10.637/02, para o art. 8º, da Lei 10.925."

Insiste que a Lei nº 10.925, de 2004, "não faz qualquer referência que implique na modificação ou restrição da utilização do crédito presumido para fins de ressarcimento ou compensação, acumulado por força da imunidade tributária e previsão de alíquota zero, existente sobre as receitas decorrentes de exportação e venda de derivados de leite e queijo no mercado interno."

Aduz, ainda, que os créditos glosados estão previstos no inc. II, do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, já que tal dispositivo engloba expressamente tanto os créditos diretos (destacados na nota fiscal de venda do insumo) como os indiretos (presumidos nos termos da lei), sem distinção.

Prossegue, afirmando que o Supremo Tribunal Federal, já se posicionou, por diversas vezes, quanto à inconstitucionalidade de vedação ao direito de tomada de créditos. Transcreve jurisprudência e afirma que a orientação conferida pela Receita por meio do ADI SRF nº 15, de 2005, expõe o contribuinte a uma situação de insegurança jurídica e incerteza na aplicação do direito.

É o relatório.

Sobreveio o Acórdão recorrido, sendo dele cientificada a Interessada, por via postal (fl. 1.313), em 08/06/2010. Inconformada, interpôs o Recurso Voluntário de fls. 1.314/1.328, protocolado em 08/07/2010 (fl. 1.314), em que reapresentou as razões de defesa aduzidas na Manifestação de Inconformidade de fls. 1.279/1.303.

Em cumprimento ao despacho de fl. 1.329, os presentes autos foram enviados a este e. Conselho. Na Sessão de fevereiro de 2011, em cumprimento ao disposto no art. 49 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, foram distribuídos, mediante sorteio, para este Conselheiro.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator

O presente Recurso é tempestivo, foi apresentado por parte legítima, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Do objeto da presente controvérsia.

Conforme bem delineado no relatório precedente, a presente controvérsia limita-se ao item do Despacho Decisório de fls. 1.188/1.189 que trata do indeferimento do ressarcimento em dinheiro da parcela do crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep do 3º trimestre de 2006, calculado sobre o valor dos insumos adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física e utilizados na fabricação dos produtos destinados à alimentação humana ou animal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004.

A Autoridade Julgadora da Unidade da Receita Federal de origem, com respaldo no entendimento exarado no Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 15¹, de 22 de dezembro de 2005, alegou que não havia permissão legal para o ressarcimento em dinheiro dos referidos créditos presumidos. Segundo dita Autoridade tais créditos somente poderiam ser utilizados na dedução dos valores devidos da Contribuição para o PIS/Pasep apurados no mesmo período de acordo com a sistemática da não-cumulatividade.

Com base no mesmo fundamento, tendo em conta o entendimento esposado no Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 15², de 22 de dezembro de 2005, o Órgão de julgamento *a quo* manteve incólume a decisão consignada no referido Despacho Decisório.

Por outro lado, no presente Recurso, a Interessada reafirmou o seu direito ao ressarcimento da parcela do referido crédito presumido, com base no argumento de que não havia qualquer restrição à utilização do citado crédito, pois era inegável que o direito a sua compensação/ressarcimento continuava em vigor, devendo ser afastado, por completo, o entendimento esposado no referido ADI, e aplicadas as disposições do art. 3º, II, c/c, art. 5º, I, e seus §§ 1º e 2º, ambos da Lei nº 10.637, de 2002, c/c art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, que garantem, de forma plena, o direito à não-cumulatividade e imunidade sobre receitas decorrentes das vendas para o mercado externo.

¹ O referido ADI dispõe sobre a forma de utilização do crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos seguintes termos:

"Art. 1º 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 da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não-cumulativa.

Art. 2º O valor do crédito presumido referido no art. 1º não pode 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.

Art. 3º O valor do crédito relativo à aquisição de embalagens, previsto na Lei nº 10.833, de 2003, art. 51, §§ 3º e 4º, não pode ser objeto de ressarcimento, de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, § 2º, a Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 2º, e a Lei nº 11.116, de 2005, art. 16".

² O referido ADI dispõe sobre a forma de utilização do crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos seguintes termos:

"Art. 1º 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 da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não-cumulativa.

Art. 2º O valor do crédito presumido referido no art. 1º não pode 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.

Art. 3º O valor do crédito relativo à aquisição de embalagens, previsto na Lei nº 10.833, de 2003, art. 51, §§ 3º e 4º, não pode ser objeto de ressarcimento, de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, § 2º, a Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 2º, e a Lei nº 11.116, de 2005, art. 16".

Em suma, fica evidenciado que o ponto fulcral da presente controvérsia limita-se a forma de utilização, legalmente permitida, dos referidos créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep.

Em outros termos, para o deslinde da presente contenda, é necessário que seja esclarecido o seguinte:

- a) se os ditos créditos presumidos podem ser utilizados apenas para dedução/abatimento do valor devido da Contribuição apurado no mesmo período, de acordo com sistemática da não-cumulatividade, sobre às receitas tributáveis das vendas para o mercado interno, como entenderam a Autoridade Julgadora singular e os membros da Turma de Julgamento de primeiro grau; ou
- b) se também há permissão para utilizá-los na compensação de outros débitos tributários do contribuinte perante a Receita Federal ou para o ressarcimento em dinheiro, como pleiteado pela Recorrente nos presentes autos.

Da forma de utilização do crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

Preambularmente, entendo oportuno apresentar um breve resumo da evolução do tratamento legal que foi conferido a forma de utilização do crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep, calculado sobre o valor dos insumos adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física e utilizados na fabricação dos produtos destinados à alimentação humana ou animal.

A instituição do referido benefício fiscal foi feita pela Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, que acrescentou os §§ 10 e 11 ao art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002. A forma de utilização do mencionado crédito presumido foi expressamente definida no § 10 do citado preceito legal, ao passo que forma de apuração do seu valor foi estabelecida no § 11. Tais preceitos legais tinham a seguinte redação, *in verbis*:

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

(...)

§ 10. Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 15.14, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul, destinados à alimentação humana ou animal poderão deduzir da contribuição para o PIS/Pasep, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País. (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004) (grifos não originais)

§11. Relativamente ao crédito presumido referido no § 10: (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

I - seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a setenta por cento daquela constante do art. 2º; (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

II - o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem ou serviço, pela Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

(...).

Em seguida, as formas de utilização e de cálculo do citado crédito presumido, inclusive da Cofins, passaram a ser integralmente disciplinadas no *caput* e nos §§ 2º e 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, com as alterações posteriores, que têm o seguinte teor, *ipsis litteris*:

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)

(...)

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal

classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

II - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; e (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...).

Compulsando os preceitos legais transcritos, observa-se que, desde a sua instituição, o valor do referido crédito presumido somente poderia ser utilizado para fim dedução ou abatimento do valor da Contribuição para o PIS/Pasep devido em cada período de apuração. Não consta nos referidos dispositivos legais, nem em qualquer outro diploma legal, referência a alguma outra forma distinta de utilização do referido crédito presumido que não seja, exclusivamente, mediante a dedução da contribuição devida, apurada no respectivo período.

Nesse sentido, é elucidativo a parte inicial do texto do § 10 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, ao ressaltar que, **“sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma” do regime não-cumulativo**, as pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, poderão deduzir da contribuição para o PIS/Pasep, devida em cada período de apuração, o valor do crédito presumido, calculado sobre o valor dos insumos adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País, e empregados na fabricação dos produtos destinados à alimentação humana ou animal, destinados à alimentação humana ou animal,

Assim, tem-se por impertinente a alegação da Recorrente de que o novel disciplinamento legal, instituído pelo art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, visou apenas alterar a forma de apuração do valor do referido crédito, reduzindo as alíquotas aplicáveis aos valores dos insumos adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

Na verdade, diversamente do alegado pela Recorrente, tanto os preceitos legais revogados como os revogados dispuseram sobre as formas de utilização e de apuração do mencionado crédito presumido, conforme dispõem, respectivamente, os §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o *caput* e os §§ 2º e 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

Trata-se, evidentemente, de disciplinamento legal expresso que, em face da clareza e precisão dos termos empregados, não apresenta qualquer incongruência, omissão ou ambiguidade que, ao meu ver, pudesse ensejar qualquer dúvida a respeito do conteúdo, significado e alcance jurídicos dos comandos normativos que instituíram o benefício fiscal em comento.

Não se pode olvidar que, em se tratando de benefício fiscal, o texto veiculado no referido preceito legal deve ser interpretado de forma literal ou restritiva, conforme determinação contida no art. 111³ do CTN.

³ Art. 111 - Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: por REGIS XAVIER HO LANDA

Além disso, por força do disposto no inciso II do art. 97 do CTN, a concessão de qualquer benefício fiscal que implique redução de tributo somente pode ser concedida por lei. Neste sentido, o legislador ordinário goza de plenas prerrogativas para delimitar a extensão e a forma de utilização do benefício concedido.

Por sua vez, em conformidade com o princípio da estrita legalidade, às autoridades e aos órgãos administrativos de julgamento fica reservado exclusivamente a incumbência de apreciar e decidir acerca da legalidade do ato administrativo impugnado, mediante a verificação da subsunção dos fatos concretos às hipóteses abstratas prevista no comando normativo.

Por outro lado, encontra-se fora da competência dos referidos órgãos e autoridades, o julgamento de questões que resultem no afastamento de norma legal por vício de constitucionalidade, ainda que a referida norma supostamente tenha afrontado algum princípio de índole constitucional, a exemplo do princípio da isonomia, suscitado pela Recorrente.

É de sabença que, no âmbito do processo administrativo fiscal, por força do disposto no art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (PAF), incluído pela Lei nº 11.941, de 2009, aos órgãos de julgamento é vedado afastar a aplicação ou deixar de observar norma legal, inclusive, aquela veiculada por decreto.

Assim, por contrariar frontalmente tais determinações legais, não tem cabimento a pretensão da Recorrente no sentido de atribuir interpretação extensiva ao disposto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, principalmente, quando baseada apenas no teor da exposição motivo e da súmula da Lei nº 10.925, de 2004. Principalmente, tendo em conta que a interpretação sistemática dos comandos legais que tratam da forma de utilização do mencionado crédito presumido, diversamente do alegado pela Recorrente, conduz a conclusão inarredável de que o entendimento exarado no Acórdão recorrido, com suporte no ADI SRF nº 15, de 2005, está em perfeita consonância com o tratamento legal conferido a matéria em apreço, conforme se demonstrará a seguir.

Também não procede a alegação da Recorrente de que o novel disciplinamento legal, instituído pelo art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, visou apenas alterar a forma de apuração do valor do referido crédito, reduzindo as alíquotas aplicáveis aos valores dos insumos adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

Na verdade, contrariando tal afirmação, verifica-se que os preceitos legais revogados, assim como os revogados, disciplinaram e continuam disciplinando as formas de utilização e de apuração do mencionado crédito presumido, conforme estabelecido, respectivamente, nos §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no caput e §§ 2º e 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

Alegou ainda a Recorrente que o direito a compensação/ressarcimento dos créditos ordinários e presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep, acumulados em face da imunidade e da não-cumulatividade, continuaria em pleno vigor.

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias".

A alegação da Recorrente é verdadeira apenas em relação aos créditos ordinários, ou seja, aqueles apurados de acordo com o regime da não-cumulatividade, instituído no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e desde que tais créditos estejam vinculados exclusivamente à receita de exportação de mercadorias ou da prestação de serviços para o exterior, conforme expressamente determina o § 3º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, que, apesar de se referir à Cofins, também se aplica à Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, conforme disposto no inciso III do art. 15⁴ da Lei nº 10.833, de 2003.

Em face da importância que representa para o esclarecimento da presente controvérsia, transcrevo a seguir o inteiro teor do § 3º do referido art. 6º:

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 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.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

(...). (grifos não originais).

É oportuno esclarecer ainda que, somente dão direito ao crédito ordinário ou normal (i) os bens adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e (ii) os custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País. Da mesma forma, também não dão direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao

⁴ "Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

III - nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)" digitalmente em 10/05/2011 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, 18/05/2011 por REGIS XAVIER HO LANDA

pagamento da citada Contribuição. Neste sentido dispõem o inciso II do § 2º e os incisos I e II do § 3º, ambos do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, a seguir reproduzidos:

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

(...) (grifos não originais)

A *contrário sensu*, não dão direito ao crédito normal ou ordinário os bens adquiridos de pessoas físicas, bem como o valor das aquisições de bens não sujeitos ao pagamento da respectiva Contribuição, inclusive no caso isenção.

Assim, interpretados de forma sistemática o conjunto de preceitos que trata da matéria, resta indubitável que as formas de compensação e de ressarcimento, admitidas nos §§ 1º e 2º do art. 5º⁵ da Lei nº 10.637, de 2002, aplicam-se exclusivamente aos créditos ordinários ou normais vinculados à receita de exportação, apurados segundo o regime da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep.

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 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.

Por outro lado, em consonância com o disposto no § 3º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, é forçoso concluir que os créditos presumidos em apreço não podem ser utilizados para fim de compensação ou de ressarcimento em dinheiro, conforme pretendido pela Recorrente.

Dessa forma, fica devidamente esclarecido que a única forma de utilização do valor do crédito presumido em apreço é apenas aquela autorizada no *caput* do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, ou seja, exclusivamente mediante dedução do valor devido da Contribuição para o PIS/Pasep, calculado sobre valor das receitas tributáveis decorrentes das vendas realizadas no mercado interno do respectivo período de apuração.

Com essas considerações, fica demonstrado que a razão está com o Órgão de julgamento de primeiro grau, que decidiu com acerto a presente controvérsia, portanto, não merecendo qualquer reparo o Acórdão recorrido.

Da conclusão.

Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao presente Recurso, para manter na íntegra o Acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento