



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

Processo nº 10945.720027/2007-91
Recurso nº 875.257 Voluntário
Acórdão nº 3802-00.462 – 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: 01/10/2005 a 31/12/2005

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.

ATO NORMATIVO. ALTERAÇÃO. EFEITOS JURÍDICOS. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INAPLICABILIDADE.

Os efeitos da mudança do critério jurídico, previstos no art. 146 do CTN, em relação a um mesmo sujeito passivo, aplicam-se apenas nos casos de alteração do ato administrativo de lançamento originário, introduzida por ato de ofício expedido pela autoridade fiscal ou em consequência de decisão administrativa ou judicial. O ato normativo de natureza interpretativa, por ser norma geral e abstrata, ainda que modifique o entendimento exarado em ato administrativo de lançamento, não produz tais efeitos.

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 13-23.926, de 23 de outubro de 2009 (fls. 1.210/1.217), proferido pelos membros da 4ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro II (DRJ/RJ2), em que, por unidade de votos, julgaram improcedente a manifestação de inconformidade, com base nos fundamentos resumidos na ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS. Lógica do ICMS. Inocorrência. A técnica da não-cumulatividade do Pis segue a estrutura base contra base, ao contrário do ICMS que segue a estrutura imposto contra imposto.

DISCRIMINAÇÃO DE HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PAUTA CONSTITUCIONAL. Inexistência. Cabe à lei definir as hipóteses de incidência desta técnica, não constituindo direito constitucional assegurado a todas as atividades econômicas.

ISONOMIA TRIBUTÁRIA DA LEI PROMULGADA. Ofensa. Impossibilidade do órgão administrativo aferir o conteúdo de princípios tributários presentes em atos normativos primários, por razões de competência legal.

IMPOSSIBILIDADE DE MUDANÇA NO CRITÉRIO JURÍDICO MODIFICAR ATO JURÍDICO PERFEITO CONSUBSTANCIADO EM LANÇAMENTO. Inocorrência na espécie. Ato administrativo que indefere pedido de ressarcimento não constitui lançamento e não viola o princípio da segurança nem da previsibilidade dos atos do fisco.

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-se de contencioso administrativo instaurado com a manifestação de inconformidade de FRIMESA COOPERATIVA CENTRAL (fls. 1144/1168) à decisão do chefe do SEORT da Delegacia da Receita Federal de Foz de Iguaçu, que deferiu apenas parcialmente os pedidos de compensação e de ressarcimento de créditos de PIS alegados pela contribuinte (fl. 1134).

A decisão citada, além de indeferir parcialmente o ressarcimento de créditos da contribuição para o Pis vinculados à receita de exportação, conforme o art. 52 § 5º da IN SRF 600-2005, homologou integralmente as declarações de compensação juntadas às fls. 1111-1112, as quais totalizam R\$ 78.704,89 (fl. 1133).

Aos 30-01-2006, o contribuinte apresentou pedido de ressarcimento, por meio do PERDECOMP nº 31958.24690.300106.1.1.08-9623 (fls. 04/06).

Aos 16-10-2006, o contribuinte apresentou PERDCOMP retificador nº 3602256392.161006.1.5.08-5253 (fls. 01-03).

Foram apresentados outros DCOMPs realizando compensações relacionadas ao crédito solicitado, no valor total de R\$ 75.704,89, os quais foram compensados com débitos relativos ao PIS-folha de salários, CSLL e IRRF (fl. 1124). Foram ressarcidos ao contribuinte R\$ 2.326,74 (fl. 1124).

Aos 04 de abril de 2007, foi realizada intimação pela Delegacia da Receita Federal de Foz do Iguaçu, para apresentar cópias das notas fiscais de compra de bens utilizados como insumos, com o objetivo de verificar a idoneidade do ressarcimento do Pis não-cumulativo bem como da Cofins não-cumulativa (fls. 1035-1036).

A intimação foi atendida incontinenti (fls. 1043-1072).

Consta, ainda, dos autos do presente processo administrativo ata de assembléias gerais extraordinárias, procurações a mandatários do contribuinte, cópias de livros contábeis e fiscais e notas fiscais selecionadas por amostragem, para conferência física, bem como planilhas de glosas e cálculos.

Aos 16 de maio de 2007, com base no parecer da SEORT de fls. 1123-1133, o chefe da SEORT deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento de crédito do PIS, sem atualização monetária, conforme o disposto no art. 52 § 5º da IN SRF 600-2005, reconhecendo o direito creditório no valor de R\$ 78.031,63 e homologou totalmente as compensações declaradas pelo contribuinte por meio das DCOMPs juntadas ao processo, que totalizam R\$ 75.704,89, devendo ser ressarcida ao contribuinte a diferença entre o direito creditório reconhecido e as compensações declaradas, no valor de R\$ 2.326,74 (fl. 1134).

Aos 22 de maio de 2007, o sujeito passivo foi notificado da decisão que indeferiu parcialmente o pedido de ressarcimento (fl. 1143).

Aos 25 de junho de 2007, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, alegando, em síntese o que se segue (fls. 1144-1168):

O direito de não pagar PIS sobre pauta de produtos exportados bem como sobre prestação de serviços ao exterior possui matriz constitucional. Trata-se na verdade de imunidade tributária, prevista no art. 149, I, §2º.

No plano infraconstitucional, a situação intributável das receitas decorrentes de exportação, para fins de exclusão da base de cálculo do PIS repete-se no art. 5º, I da Lei 10637-02.

Além dos créditos oriundos da imunidade tributária citada, existem créditos relativos à não-cumulatividade implementada no âmbito das contribuições sociais sobre receitas e importação.

O princípio da não-cumulatividade – tal como a imunidade tributária – também advém da Constituição Federal.

É sob a perspectiva da Constituição Federal que devem ser interpretadas as normas infraconstitucionais.

Visando a conferir plena efetividade à garantia tanto da imunidade tributária quanto ao princípio da não-cumulatividade, inseriu o legislador no sistema positivo o comando do § 1º, I e II e § 2º do art. 5º da Lei 10.637-02:

“art. 5º. A contribuição para o PIS não incidirá sobre receitas decorrentes das operações de:

I. exportação de mercadorias para o exterior

omissis

omissis

§ 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 de demais operações no mercado interno;

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

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

Regulamentando a matéria sobre o direito à compensação ou ressarcimento dos créditos resultantes da não-cumulatividade para as pessoas jurídicas imunes, encontra-se em vigor a IN SRF 600-2005, que trata do tema por seus artigos 21 e 25.

Dessa forma – ressalta a impugnante – a questão achava-se resolvida. Sendo apurados os créditos ordinários e presumidos de acordo com o art. 3º da Lei 10637-02, eles poderiam ser compensados ou ressarcidos a cada trimestre.

O problema foi criado com a publicação da Lei 10.925-04 que, “por seu art. 16, revogou os §§ 5º, 6º, 11 e 12 do art. 3º da Lei 10637, passando a disciplinar o crédito presumido no art. 8º daquela lei”.

Foi, então, aos 22 de dezembro de 2005, editado “o Ato Declaratório Interpretativo 15 que, subsequente, deu origem ao inciso II, § 3º do art. 8º da INSRF 660-06, passando a indeferir o direito a compensação ou ressarcimento do crédito presumido, por entender que o §1º, I e III e §2º do art. 5º da Lei 10637, ao disciplinar o direito a ressarcimento/compensação, refere-se exclusivamente aos créditos apurados na forma do art. 3º da Lei 10637, e, segundo entendimento fazendário, o crédito presumido passou a ter sua existência vinculada ao art. 8º da Lei 10925-04, portanto, somente poderia ser utilizado para a compensação com o próprio PIS.

(...) O que significa dizer, que referidos créditos serão mantidos eternamente, sem qualquer possibilidade prática de utilização, fazendo-se tábua rasa tanto do princípio da não cumulatividade como da imunidade tributária (...).”

Com base nesta orientação, a DRF-Foz do Iguaçu glosou o crédito presumido da impugnante.

O ato declaratório e a instrução normativa a que se acaba de referir, contudo, criam – segundo a impugnante – limitações à margem das regras constitucionais e legais, com desconhecimento das regras de Hermenêutica, em particular as sistêmica e autêntica.

Segundo “os arts. 96 e 100 do CTN, os atos normativos emanados da autoridade fazendária incluem-se na legislação tributária. Desta forma, em se tratando de normas relativas ao lançamento, qualquer inovação ou modificação de critérios administrativos não atingem situações já consolidadas, permanecendo hígidas todas as questões constituídas anteriormente à edição de tais atos normativos e que são, portanto, definitivas.

Em razão dos princípios da segurança jurídica e da previsibilidade, o STF pondera que “não é possível revisão fundada em mudança de critério jurídico”.

Acentua, ademais, a impugnante que o direito a ressarcimento de crédito presumido fora reconhecido por diversas delegacias da RFB em idênticas situações à do contribuinte.

Além disso, argumenta o contribuinte que foi inspirado em tais premissas que se conformou a redação do art. 146 do CTN:

“art. 146. A modificação introduzida de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

“Assim, mesmo que se admita a legitimidade na mudança de critérios ocorrida por força do Ato Declaratório Interpretativo SRF 15-2005 que, por sua vez inspirou a redação do inciso II, parágrafo 3º do art. 8º da IN SRF 660-06, tal posicionamento não poderá atingir o direito de compensação/ressarcimento dos créditos presumidos acumulados pela manifestante no 4º trimestre de 2005, pois representam fatos geradores já consolidados ao tempo da mudança interpretativa operada pelo fisco”.

A modificação legislativa levada a cabo pela Lei 10.925-2004 não teve por propósito criar qualquer óbice na sistemática de aproveitamento do crédito presumido, seu único objetivo foi o de “reduzir o valor das alíquotas a serem aplicadas nas aquisições, para efeito de crédito presumido, de 80% para 60% e 35% (...). Se a Receita tivesse observado a exposição de motivos da Lei 10925-2004, ou ao menos a súmula legislativa, teria constatado a real vocação da norma que retirou o presumido do art. 3º da Lei 10637-02 para alocá-lo no art. 8º, qual seja, redução da alíquota dos insumos para tomada de crédito presumido face à desoneração da cadeia produtiva (...) súmula citada: ‘Reduz as alíquotas do PIS-PASEP e da COFINS incidentes na importação e na comercialização do mercado interno de fertilizantes e defensivos agropecuários e dá outras providências.’ A lei não faz qualquer referência que implique modificação ou restrição da utilização do crédito presumido para fins de ressarcimento ou compensação.

(...) Se a novel legislação definiu critérios para tomada de crédito presumido, como pode, ao mesmo tempo, inviabilizar sua utilização?”

Com o objetivo de corroborar sua tese, o contribuinte traz aos autos decisão do STF e doutrina que caminham no sentido de que a não-cumulatividade emana da Constituição e que, por isto, não pode nem mesmo a lei, quanto mais atos normativos de hierarquia inferior – tais como uma instrução normativa – negar-lhe vigência.

Acentua o contribuinte, por fim, que o tratamento que lhe fora dado pela DRF-Foz do Iguaçu atenta contra o princípio constitucional da isonomia tributária, também previsto na Constituição, uma vez que estaria justamente a beneficiar o fabricante destinado ao mercado interno em detrimento do exportador.

Pede o contribuinte, em suma, que seja reconhecido seu crédito no montante de R\$ 53.573,45.

É o relatório. Seguem-se os fundamentos.

Sobreveio o Acórdão recorrido, sendo dele cientificada a Interessada, por via postal (fl. 1.221), em 06/05/2010. Inconformada, interpôs o Recurso Voluntário de fls. 1.224/1.242, protocolado em 04/06/2010 (fl. 1.224), em que reapresentou as razões de defesa aduzidas na Manifestação de Inconformidade de fls. 1.144/1168, em aditamento, alegou que ficou evidente que o julgador de primeiro grau não abordou adequadamente todos os temas que foram apresentados na sua manifestação de inconformidade, pois se assim tivesse procedido certamente teria adotado postura diversa da que foi consignada na decisão ora recorrida, já que não havia qualquer necessidade de declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade do ato normativo, por parte do poder executivo, mas tão somente que este órgão aplicasse a lei que até a data da edição do presente Recurso se encontrava vigente e regulava o caso dos autos.

Em cumprimento ao despacho de fl. 1.244, 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 fl. 1.134 concernente ao indeferimento do ressarcimento em dinheiro da parcela do crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep do 4º trimestre de 2005, 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, em conformidade com disposto no inciso II do § 3º do art. 8º¹ da Instrução Normativa SRF nº 660,

¹ 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 Co fins será apurado com base no seu custo de aquisição.

(...)

§ 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.

de 2006, 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.

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

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".

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.

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

³ "Art. 111 - Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias".

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.

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 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)

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)

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 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-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep.

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 mudança de critério jurídico.

Alegou ainda Recorrente que, por força do princípio da irretroatividade, o entendimento veiculado no ADI SRF nº 15, de 2005, não se aplicaria aos créditos presumidos apurados no 4º trimestre de 2005, os quais tiveram origem muito antes da publicação do citado ADI que, nos termos do que dispõem os arts. 96 e 100 do CTN, é considerado como parte da legislação tributária. Em seguida, assevera a Recorrente, *in verbis*:

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.

Desta forma, em se tratando de normas relativas ao lançamento, qualquer inovação ou modificação de critérios administrativos não atingem situações já consolidadas, permanecendo hígidas todas as questões constituídas anteriormente à edição de tais atos normativos e que são, portanto, definitivas.

Com a devida a vênia, a Recorrente incorreu em grave equívoco, ao confundir os efeitos decorrentes da alteração normativa realizada por ato normativo administrativo, norma geral e abstrata, com os efeitos da mudança de critério jurídico efetivada por meio do ato administrativo de lançamento, norma de individual e concreta.

No primeiro caso (alteração de ato normativo), os efeitos são aqueles estabelecidos no parágrafo único do art. 100 do CTN, a saber, a exclusão de imposição de penalidade e dispensa da cobrança de juros moratórios e atualização monetária. No segundo caso (alteração de critério jurídico por ato administrativo), os efeitos são aqueles determinados pelo art. 146 do CTN, ou seja, em relação ao mesmo sujeito passivo, o novo critério jurídico somente pode ser aplicado em relação aos fatos geradores futuros.

É indubitável que o citado ADI é um ato normativo interpretativo, veiculador de norma geral e abstrata, logo, não produz quaisquer dos efeitos estabelecidos no art. 146⁶ do CTN.

Além disso, é cediço que o dispositivo legal em apreço trata de modificação critério jurídico adotado em relação à prévio ato de lançamento tributário, realizado pela autoridade administrativa (lançamento de ofício), e que a alteração do critério jurídico aplicado anteriormente seja introduzida por meio de ato de autoridade administrativa (ato de ofício) ou de decisão administrativa ou judicial, e que tanto o lançamento quanto o ato de ofício ou decisório refiram-se a um mesmo sujeito passivo.

Assim, com base no teor do referido preceito legal, verifica-se que três condições deverão ser atendidas para que haja a configuração da mudança do critério jurídico, no âmbito do ato administrativo de lançamento tributário, a saber:

- a) a primeira: haja um prévio ato de lançamento de ofício, em que a autoridade administrativa tenha adotado um determinado critério jurídico;
- b) a segunda: a modificação do critério jurídico anteriormente aplicado seja introduzida pela autoridade administrativa (mediante ato de ofício) ou pelo órgão julgador administrativo ou judicial (por meio de decisão administrativa ou judicial); e
- c) a terceira: tanto o ato de lançamento quanto o ato de ofício e as decisões administrativa e judicial refiram-se a um mesmo sujeito passivo.

No caso presente, obviamente, não se verificou nenhuma das citadas condições, portanto, inaplicável ao caso em tela o disposto citado comando normativo.

⁶ "Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".

Ademais, tratando-se de ato meramente interpretativo, nos termos do inciso I do art. 106 do CTN, os efeitos do mencionado ADI retroagem até a data da vigência do preceito legal interpretado.

Ad argumentandum tantum, ainda que procedente fosse a alegação da Recorrente, não há provas nos autos de que, previamente a edição do referido ADI, a Administração tributária adotava entendimento diverso do que foi nele consignado, o que por si só, no meu entender, já seria suficiente para rejeição da presente alegação.

Assim, por todas essas considerações, concluo pela improcedência da presente alegação.

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