



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10950.906299/2011-93
ACÓRDÃO	9303-017.189 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	27 de fevereiro de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	CITRI AGROINDUSTRIAL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO. INEXISTÊNCIA DE AUTORIZAÇÃO LEGAL.

O crédito presumido instituído pela Lei nº 10.925/2004 somente pode ser utilizado para dedução dos débitos apurados na sistemática da não cumulatividade aplicável na apuração das contribuições sociais, não sendo passível de utilização em procedimentos de compensação ou ressarcimento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, em negar-lhe provimento

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário – Relatora

Assinado Digitalmente

Régis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Alexandre Freitas Costa, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Denise Madalena Green e Régis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial apresentado pelo **Contribuinte** em face do Acórdão nº 3201-011.535, de 28 de fevereiro de 2024, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

VENDA A COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS.

A venda com fim específico de exportação é aquela em que os produtos são remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO. INEXISTÊNCIA DE AUTORIZAÇÃO LEGAL.

O crédito presumido instituído pela Lei nº 10.925/2004 somente pode ser utilizado para dedução dos débitos apurados na sistemática da não cumulatividade aplicável na apuração das contribuições sociais, não sendo passível de utilização em procedimentos de compensação ou ressarcimento.

CRÉDITO. RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. TERMO INICIAL.

Deve-se reconhecer o direito à correção monetária dos créditos da contribuição não cumulativa após escoado o prazo de 360 dias contados a partir da data da formulação do pedido de ressarcimento

Fatos

Na origem o feito compreendeu pedido de ressarcimento de créditos de contribuição social não cumulativa, vinculados a “saldo credor trimestral de créditos da Cofins não-cumulativa, básicos e presumidos da agroindústria”. O crédito foi parcialmente conhecido e as compensações a ele vinculadas também parcialmente homologadas.

O reconhecimento parcial decorreu de glosas dos créditos vinculados a vendas com o fim específico de exportação cujas remessas não foram efetuadas para embarque, em nome das exportadoras, e/ ou para recintos alfandegados, e, ainda, falta de amparo legal para o ressarcimento/compensação de créditos presumidos da agroindústria, apurados para o ano-calendário de 2005

Manifestação de Inconformidade

O Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade defendendo que (i) as exportações foram efetuadas mediante vendas, com o fim específico de exportações, nos termos do art. 45 do Decreto nº 4.524, de 2002, e do art. 4º da IN SRF nº 152, de 2011, para empresas exportadoras devidamente inscritas na Secretaria de Comércio Exterior (Secex) e no Registro de Exportadores e Importadores (REI), nos termos do art. 158 da Portaria Secex nº 25 e (ii) quanto às glosas dos créditos presumidos da Cofins agroindústria, que seu aproveitamento não pode ser restringido nos termos do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003; art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004; e art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005; e da Solução de Consulta nº 59, de 2005.

Também postulou pelo pagamento de juros compensatórios à taxa Selic sobre os valores passíveis de ressarcimento/compensação, a partir dos respectivos fatos geradores dos créditos.

Acórdão DRJ

A DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade:

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO/ COMPENSAÇÃO.

Os créditos presumidos da agroindústria, a título de Cofins, apurados para o período de competência de julho a setembro de 2005, não são passíveis de ressarcimento/compensação por falta de amparo legal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 29/12/2006, 30/03/2007

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP). HOMOLOGAÇÃO.

A homologação de compensação de débito fiscal, efetuada pelo próprio sujeito passivo, mediante a transmissão de Declaração de Compensação(Dcomp), está condicionada à certeza e liquidez do crédito financeiro utilizado.

Recurso Voluntário

Em Recurso Voluntário foram reiterados os termos da Manifestação de Inconformidade.

Acórdão de Recurso Voluntário

Em Acórdão de Recurso Voluntário foi negado provimento ao Recurso Voluntário.

Recurso Especial

No Recurso Especial a Contribuinte sustenta divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária quanto (i) à comprovação do fim específico de exportação nas vendas a empresas comerciais exportadora, indicando como paradigma o Acórdão nº 9303-

004.233 e (ii) à possibilidade de aproveitamento, por via do ressarcimento, dos créditos presumidos apurados na forma do §3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, utilizando como paradigma o Acórdão nº 3402-002.187.

Despacho de Admissibilidade

O Recurso Especial parcialmente admitido, apenas em relação à divergência quanto à possibilidade de aproveitamento do crédito presumido da agroindústria.

Não houve interposição de Agravo.

Contrarrazões

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões postulando pela manutenção do acórdão recorrido, sem se manifestar quanto à admissibilidade.

VOTO

Conselheira **Tatiana Josefovicz Belisário**, Relatora

I. Admissibilidade

Ambos os acórdãos, recorrido e paradigma, abordam a apuração do crédito presumido da Cofins relativo ao 3º Trimestre de 2005, apurado em conformidade com o art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

O acórdão recorrido entendeu que “após a vigência da Lei nº 10.925/2004, passou-se a prever, tão somente, o aproveitamento do crédito presumido por meio de dedução dos débitos da própria contribuição devida em cada período” e que “somente a partir da vigência das Leis nº 12.350/2010 e 12.431/2011 que o crédito presumido da agroindústria passou a ser passível de ressarcimento, mas apenas em relação àqueles apurados a partir de 2006, não alcançando, por conseguinte, o período destes autos”

Já o acórdão paradigma nº 3402-002.187, concluiu que o crédito art. 8º, da Lei nº 10.925/04 vinculado a receitas de exportação “deve ter o tratamento estipulado pelo incisos II e § 2º do art. 5º da Lei 10.637/2002 e do artigo 6º da Lei n. 10.833/2003, qual seja, poderem ser compensados com tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal ou objetos de ressarcimento em dinheiro”.

Desse modo, resta configurada a similitude fática e divergência interpretativa a autorizar o conhecimento do presente Recurso Especial.

II. Mérito

As razões recursais limitam-se a mencionar a existência de decisão divergente no âmbito deste CARF, transcrevendo a ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
COFINS

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

Ementa:

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS. REVOGAÇÃO DOS §§ 10 E 11 DOS ARTS. 3º, DAS LEIS NºS. 10.637/02 E 10.833/03 PELO ART. 8º DA LEI Nº 10.925/2004. VEDAÇÃO AO DIREITO DE COMPENSAÇÃO. INOCOR-RÊNCIA PARA CRÉDITOS DOS EXPORTADORES. RETROATIVIDADE BENIGNA DO ART. 56B, DA LEI Nº 12.350/10 E INAPLICABILIDADE E IRRETROATIVIDADE DA VE-DAÇÃO CONTIDA NO ART. 8º, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 660/06 PARA EXPOR-TADORES.

A interpretação sistemática, teleológica e histórica, aliada à falta de vedação expressa, prevista no art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, impõe a conclusão de que a indústria produtora que acumule créditos de PIS e COFINS em virtude de operações de exportação, tem o direito de proceder a compensação ou o ressarcimento do crédito presumido da agroindústria, na forma dos arts. 5º, da Lei nº 10.637/2002 e art. 6º, da Lei nº10.833/2003, não podendo referido direito ser vedado pelo art. 8º, da Instrução Normativa nº 660/2006, que não se aplica aos exportadores e não tem aptidão de retroagir para atingir créditos presumidos acumulados em virtude de exportações, objeto de compensações anteriores a sua vigência. Com o advento dos arts. 56ª e 56B, da Lei nº 12.350/10, houve reconhecimento expresso do Direito, aplicando-se retroativamente aos fatos não definitivamente julgados, nos termos do art. 106, incisos I e II, “ b”, do CTN.

Em síntese, tem-se que o crédito aqui examinado foi apurado pelo Contribuinte no 3º Trimestre de 2005 a partir da aquisição de laranja e lenha adquiridos de pessoas físicas na condição de insumo.

A negativa do direito creditório foi fundamentada no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15, de 22 de dezembro de 2005:

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.

Pertinente a profunda análise legislativa trazida pelo acórdão recorrido:

II. Crédito presumido. Ressarcimento.

A Fiscalização consignou no relatório fiscal que o crédito presumido, relativo aos anos-calendário 2006 e seguintes, somente passou a ser passível de ressarcimento a partir da vigência das Leis nº 12.350/2010 e 12.431/2011, entendimento esse rechaçado pelo Recorrente com base no argumento de que o direito ao ressarcimento do crédito presumido se encontrava autorizado pelo art. 3º, § 10, e art. 5º da Lei nº 10.637/2002 e art. 3º, § 5º, e art. 6º da Lei nº 10.833/2003 e, posteriormente, pelo art. 8º da Lei nº 10.925/2004, tratando-se ambas as previsões legais do mesmo crédito presumido.

A Lei nº 10.833/2003, que instituiu a Cofins não cumulativa, assim dispunha:

Art. 3º (...)

§ 5º Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 1514, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, destinados à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da COFINS, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País. (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

De acordo com o dispositivo supra, a agroindústria podia se valer de créditos presumidos para deduzi-los dos débitos a recolher em decorrência da não cumulatividade, podendo, ainda, nos casos de haver crédito disponível no final do trimestre, compensá-los ou requerer seu ressarcimento, pois que, na vigência sob comento, todos os créditos apurados com base no art. 3º da Lei nº 10.833/2003 eram passíveis de ressarcimento/compensação, ex vi do art. 6º da mesma lei:

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.

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

§ 5º Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 15.14, 15.15.2, 15.16.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, destinados à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da COFINS, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País.

Contudo, o § 5º do art. 3º acima reproduzido foi revogado pela Medida Provisória nº 183/2004, convertida na Lei nº 10.925/2004, que reinstituíu os créditos presumidos da agroindústria nos seguintes termos:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos Capítulos 2 a 4, 8 a 12, 15, 16 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, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 09.01, 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, todas 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.

(...)

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

Conforme excerto supra, a Lei nº 10.925/2004 dispôs sobre a possibilidade da pessoa jurídica apenas deduzir da contribuição devida em cada período de apuração o crédito presumido, tendo sido mantidas as revogações promovidas pela Medida Provisória que a originou, não se aplicando a partir de então, por conseguinte, a apuração da contribuição, no que se refere ao crédito presumido, da forma prevista no art. 3º da Lei nº 10.637/2002.

Nessa nova sistemática, deixou de existir a possibilidade de compensação ou ressarcimento do crédito presumido, por inexistir autorização legal nesse sentido, dado que, após as alterações legislativas supra referenciadas, o aproveitamento dos créditos da contribuição, via dedução, compensação ou ressarcimento, da forma prevista nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, passou a se restringir aos casos de apuração na forma do art. 3º dos mesmos diplomas legais, não alcançando a nova hipótese de apuração do crédito presumido sob análise.

Dessa forma, após a vigência da Lei nº 10.925/2004, passou-se a prever, tão somente, o aproveitamento do crédito presumido por meio de dedução dos débitos da própria contribuição devida em cada período, na sistemática da não cumulatividade, não se aplicando, no caso, o disposto na Lei nº 11.116/2005, que prevê a compensação e o ressarcimento dos créditos apurados de acordo com o art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, não alcançando, portanto, os artigos 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004, verbis:

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

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação

desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

Conforme apontou a Fiscalização, somente a partir da vigência das Leis nº 12.350/2010 e 12.431/2011 que o crédito presumido da agroindústria passou a ser passível de ressarcimento, mas apenas em relação àqueles apurados a partir de 2006, não alcançando, por conseguinte, o período destes autos.

Veja-se que, em 2005, período de apuração dos créditos aqui examinados, já se encontrava em vigor a Lei nº 10.925/04, de 23 de julho de 2004, portanto, não há dúvidas de que os créditos aqui controvertidos decorrem do seu art. 8º:

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)

Assim, em que pese a transcrição da redação original do §5º do art. 10.833/2003¹, é incorreta a sua aplicação à hipótese dos autos, uma vez que tal dispositivo foi expressamente revogado pela citada Lei nº 10.925/04².

É de se reconhecer, portanto, que com a edição da Lei nº 10.925/04, a apuração de créditos presumidos sobre a aquisição de insumos de pessoas físicas, realizadas pelas agroindústrias, passou a ser regulamentada pela referida norma.

A Lei nº 10.925/04, a despeito de dispor, no seu art. 8º que as pessoas jurídicas nele referidas “poderão deduzir da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada

¹ Art. 3º (...)

§ 5º Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 15.14, 15.15.2, 15.16.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, destinados à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da COFINS, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País. (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

² Art. 16. Ficam revogados:

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

(...)

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

período de apuração, crédito presumido”, foi omissa quanto à forma de utilização de tais créditos, o que justifica o fundamento fiscal de “ausência de previsão legal” para o ressarcimento, autorizando apenas a sua utilização para abatimento na própria apuração da contribuição.

Apenas com as Leis nº 12.350/2010 e 12.431/2011 é que os créditos apurados na forma do art. 8º da Lei nº 10.925/04 passaram a ser expressamente passíveis de ressarcimento.

Tal circunstância é incontroversa no acórdão paradigma:

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

Ocorre que, propondo uma “interpretação sistemática, teleológica e histórica, aliada à falta de vedação expressa, prevista no art. 8º, da Lei nº 10.925/2004”, o acórdão paradigma defende a possibilidade de ressarcimento dos créditos apurados anteriormente à vigência das Leis nº 12.350/2010 e 12.431/2011 e o faz com fundamento **(i)** no art. 6º, da Lei nº 10.833/2003 e **(ii)** arts. 56-A e 56B, da Lei nº 12.350/10, defendendo sua aplicação retroativa aos fatos não definitivamente julgados, nos termos do art. 106, incisos I e II, “ b”, do CTN.

Quanto ao art. 6º, da Lei nº 10.833/2003:

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.

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

Todavia, discordo do fundamento utilizado, posto que o art. 6º da Lei nº 10.833/03 trata dos créditos apurados na forma do art. 3º da referida lei, ou seja, sobre a aquisição de bens e serviços sobre os quais incidiu a referida contribuição. Essa não é a hipótese do crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/04, posto que sobre as vendas realizadas por pessoas físicas, ainda que a título de insumos, não há incidência da contribuição.

Ademais, quanto à proposta de interpretação teleológica desenvolvida, também entendo não ser pertinente, já que a possibilidade de manutenção e utilização do crédito presumido sobre a aquisição realizada de pessoas físicas mantêm o propósito do legislador de desonerar a exportação. O fato de não se permitir o seu ressarcimento, em espécie ou por meio de compensação, não configura negativa do próprio direito creditório.

No mesmo sentido, as menções feitas ao crédito de IPI disciplinado pela Lei n. 9.363/96 são inaplicáveis à hipótese, ainda que sob o caráter lógico, uma vez que estamos diante de dois benefícios fiscais distintos, cuja legislação interpreta-se literalmente, nos termos do art. 111, I do Código Tributário Nacional³.

Quanto ao arts. 56-A da Lei nº 12.350/2010, com redação dada pela Lei nº 12.431/2011, defende o acórdão paradigma que sua aplicação deve se dar de forma retroativa, nos termos do art. 106, I, do CTN⁴, por entender ser norma de caráter interpretativo.

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: (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

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; (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

II - ser ressarcido em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

⁴ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

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

§ 1º O pedido de ressarcimento ou de compensação dos créditos presumidos de que trata o caput somente poderá ser efetuado: (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

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. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

§ 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. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

Quanto ao limite temporal expressamente disposto no art. 56-A (saldo de créditos presumidos apurados a partir do ano-calendário de 2006) a justificativa é de que “essa limitação temporal (...) visou atingir o período decadencial do direito de crédito, de modo que não se pode negar aplicabilidade retroativa, dado seu caráter interpretativo”.

Todavia, tenho de discordar de tal manifestação, uma vez que não cabe ao intérprete da lei – tampouco ao seu aplicador – excluir da lei expressões textualmente postas.

Conforme lições básicas de hermenêutica, seja qual método de interpretação se pretenda (literal, sistemática, teleológica, histórica, etc.), não se pode alterar aquilo que se coloca de forma exata, literal, na norma. A alteração de uma lei só pode ocorrer por outra lei (processo legislativo) ou pela declaração de inconstitucionalidade de norma, nos termos do art. 97 da Constituição Federal (Princípio da Reserva de Plenário).

Ainda no que tange à retroatividade, mas se referindo ao art. 56-B, supra, o acórdão paradigma sustenta a observância ao art. 106, II, b, do CTN, por se tratar de ato ainda não definitivamente julgado “pois que, a partir do art. 56B, 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”.

Diz o art. 56-B Lei nº 12.350/2010, com redação dada pela Lei nº 12.431/2011

Art. 56-B. A pessoa jurídica, inclusive cooperativa, que até o final de cada trimestre-calendário, não conseguir utilizar os créditos presumidos apurados na forma do inciso II do § 3º do art. 8º da Lei no 10.925, de 23 de julho de 2004, poderá: (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011). (Revogado pela Medida Provisória nº 1.227, de 2024) (Vide Ato Declaratório nº 36, de 2024) Vigência encerrada

I - efetuar sua compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria; (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011). (Revogado pela Medida Provisória nº 1.227, de 2024) (Vide Ato Declaratório nº 36, de 2024) Vigência encerrada

II - solicitar seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011). (Revogado pela Medida Provisória nº 1.227, de 2024) (Vide Ato Declaratório nº 36, de 2024) Vigência encerrada

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se aos créditos presumidos que tenham sido apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita auferida com a venda no mercado interno ou com a exportação de farelo de soja classificado na posição 23.04 da NCM, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011). (Revogado pela Medida Provisória nº 1.227, de 2024) (Vide Ato Declaratório nº 36, de 2024) Vigência encerrada

Já o art. 106, II, 'b', do CTN:

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

(...)

Com efeito, aqui não se está abordando o caráter interpretativo da norma (art. 106, I, do CTN), mas, o efeito retroativo que decorre da “escolha” do legislador de deixar de tratar determinada ação ou omissão como contrária à lei.

Em que pese a robustez e relevância dos argumentos expostos no acórdão paradigma em torno da tão pouco debatida alínea 'b' do art. 106, II, do CTN, não vejo possível sua aplicação à hipótese dos autos.

O referido dispositivo trata de ato que seja contrário a determinada “exigência de ação ou omissão” – como, por exemplo, determinada obrigação acessória – que deixe de ser exigida.

Na hipótese dos autos, o “ato” em questão é o “ressarcimento”, que não foi negado por ser contrário a qualquer exigência da lei, mas por ausência de permissão legal.

Nesse aspecto, é de se pontuar que os conceitos de “restituição” e “ressarcimento” não se confundem.

A “restituição” é um direito garantido por lei em decorrência do recolhimento indevido de determinado tributo (art. 165 do CTN). É um direito objetivo do administrado que, embora possa ser regulado, regulamentado, pela Administração Pública, não pode ser negado, desde que atendidos os critérios fixados em lei para a caracterização do pagamento como indevido.

Já o “ressarcimento”, embora decorra de uma “devolução de tributos”, não pressupõe um pagamento indevido anterior. Trata-se de uma forma de desoneração tributária concedida por vontade legislativa.

Por ser uma medida de desoneração tributária, deve ser entendida como um benefício fiscal e, portanto, sujeita aos parâmetros legais. Se a norma que estabeleceu o crédito presumido da Cofins apenas permitiu a sua dedução na apuração da contribuição devida em cada período de apuração, não cabe ao intérprete “preencher” o silêncio da norma.

A “omissão” constante do art. 8º da lei nº 10.925/04 quanto à possibilidade de ressarcimento ou compensação deve ser entendida como um “silêncio eloquente” da norma, posto que, como mencionado, a possibilidade de ressarcimento do referido crédito presumido era expresso quando este era regulado pela redação original da lei nº 10.833/03, alterada pela Lei nº 10.925/04.

Pelo exposto, entendo deva ser mantido o acórdão recorrido.

III. Conclusão

Pelo exposto, voto por CONHECER do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário