



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

Processo nº 11050.002180/2005-16
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-002.187 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de setembro de 2013
Matéria COFINS
Recorrente ARTICO S/A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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. INOCORRÊNCIA PARA CRÉDITOS DOS EXPORTADORES. RETROATIVIDADE BENIGNA DO ART. 56-B, DA LEI Nº 12.350/10 E INAPLICABILIDADE E IRRETROATIVIDADE DA VEDAÇÃO CONTIDA NO ART. 8º, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 660/06 PARA EXPORTADORES.

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 nº 10.833/2003, 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. 56-A e 56-B, 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.

Recurso Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Votaram pelas conclusões os conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho, Silvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama D Eça e Winderley Moraes Pereira. Apresentará declaração de voto o conselheiro Fernando Luiz da Gama D Eça.

(assinado digitalmente)

GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO – Presidente substituto.

(assinado digitalmente)

JOÃO CARLOS CASSULI JUNIOR - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO (Presidente Substituto), FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, SILVIA DE BRITO OLIVEIRA, WINDERLEY MORAIS PEREIRA (Suplente), JOÃO CARLOS CASSULI JUNIOR, FRANCISCO MAURICIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA, a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente, justificadamente, a Conselheira Nayra Bastos Manatta.

Relatório

Versam estes autos de Pedido de Ressarcimento e Declarações de Compensação, apresentadas em formulário “em papel” pelo sujeito passivo, originalmente de crédito no valor de R\$ 80.984,84 (oitenta mil, novecentos e oitenta e quatro reais e oitenta e quatro centavos), relativa ao período de 01/04/2005 a 30/06/2005, referente a Contribuição para a COFINS - Exportação.

Foi lavrado um Termo de Início de Fiscalização, fls. 17 – numeração eletrônica, onde a autoridade fiscalizadora intimou o contribuinte para apresentar livros e documentos contábeis a fim de analisar o direito creditório do contribuinte, tendo ele apresentado à DRF, às fls. 33 – n.e., somente uma relação de exportações.

Às fls. 35/36 – n.e., a Autoridade Fiscal solicitou esclarecimentos acerca de divergências encontradas entre o crédito da Cofins - Exportação fls.12 – n.e., protocolado em 31/10/2005 e a DICON relativa ao 2º trimestre de 2005, tendo o contribuinte esclarecido, às fls. 37 – n.e., que a autoridade deveria desconsiderar na Declaração de Compensação o saldo crédito da COFINS Exportação no valor de R\$ 80.984,84 e considerar o saldo da DICON no valor de R\$ 47.498,44 para compensação dos tributos que constavam nas Declarações de Compensação.

Da análise da documentação carreada aos autos, o auditor fiscal concluiu, através do Relatório Fiscal de fls. 55/56 – n.e., que o contribuinte possuía o direito creditório no valor de R\$41.550,10 (quarenta e um mil, quinhentos e cinquenta reais e dez centavos) e propôs a não homologação em face das glosas efetivadas no montante de R\$ 39.434,77 (trinta e nove mil, quatrocentos e trinta e quatro reais e setenta e sete centavos), tanto em função da inexistência de créditos, reconhecida pelo próprio sujeito passivo, como também em parte, pela impossibilidade de compensação dos créditos presumidos decorrentes da compra de produtos agropecuários, no valor de R\$5.195,90.

Através de Despacho Decisório, a DRF de Pelotas reconheceu parcialmente o direito creditório da empresa, homologando somente a compensação declarada às fls. 03 – n.e., até o montante de R\$41.550,10 (trinta e seis mil, duzentos e onze reais e três centavos).

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificado do despacho decisório supracitado em 21/09/2010, o interessado apresentou, tempestivamente, Manifestação de Inconformidade, onde, inicialmente, relata que opera no ramo da comercialização de pescados para o mercado interno e externo e que, por apresentar declaração anual pelo regime de Lucro Real, se submete a não-cumulatividade do PIS/Cofins estando autorizada a apropriar-se de créditos da aquisição de insumos aplicados sobre os produtos exportados, e de os utilizar na compensação de tributos federais devidos, sendo que no caso, possui direito em compensar os seguintes tributos: Cofins – R\$ 36.211,03 e PIS/Pasep R\$7.838,34 e, ainda, IRPJ – R\$ 25.624,91.

Aduz que o procedimento fiscal está eivado de nulidade vez que a autoridade fazendária incorreu em erro ao indeferir a compensação relativamente aos débitos tributários relativos ao PIS e IRPJ, com fundamento no §3º, II do art. 8º da IN SRF nº 660 de 17/07/2006.

Alega que tanto a Lei nº 10.637/02 quanto a Lei nº 10.833/03 permitiram o aproveitamento de crédito presumido da agroindústria sem qualquer vedação quanto a compensação com qualquer tipo de tributo e que o procedimento por ele realizado encontrava respaldo no art. 26 da IN/SRF nº 600, de 28/12/2005.

O contribuinte traz ainda em sua defesa planilha de créditos de PIS/Pasep, fls. 95/96 – n.e., no valor de R\$ 18.798,90 (dezoito mil, setecentos e noventa e oito reais e noventa centavos) dos quais diz fazer *jus*, juntamente com os créditos relativos à COFINS, pleiteando subsidiariamente se, acaso não reconhecidos os créditos integrais de COFINS, que seja então utilizados os créditos de PIS para referida compensação, já que decorrentes também de exportação.

Requer, ao fim, o reconhecimento da nulidade do procedimento ante a vedação da retroatividade da norma jurídica para criar obrigações tributárias, alternativamente, sejam compensados os valores atribuídos ao PIS/Pasep e IRPJ, com saldo de créditos de PIS do mesmo período.

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Em análise e atenção aos pontos suscitados pela interessada na defesa apresentada, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS, proferiu o Acórdão de nº. 10-30.770, nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

CRÉDITO PRESUMIDO – SOMENTE DENTRO DO CRITÉRIO LEGAL.

O crédito presumido de agroindústria decorrente da aquisição de matéria-prima de pessoa física só podem ser aproveitado nos termos prescritos na legislação, sendo que esta, para o período pleiteado pela contribuinte, prevê somente o direito de dedução da contribuição calculada sobre o mercado interno, não alcançando a possibilidade de compensação com tributos ou ressarcimento.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A DRJ/POA entendeu que a partir da Lei nº 10.925/04, o crédito presumido da agroindústria somente poderia ser utilizado para deduzir da própria contribuição calculada sobre operações do mercado interno, motivo pelo qual entendeu não haver razão para o cancelamento/anulação do Despacho Decisório, deixando de apreciar os demonstrativos de créditos de PIS-Não cumulativos trazidos pelo Recorrente em sua Manifestação de Inconformidade.

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

Autenticado digitalmente em 31/10/2013 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 01/1

1/2013 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente em 31/10/2013 por JOAO CARLOS CAS

SULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 22/11/2013 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

Impresso em 27/11/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Após todo o exposto, manteve-se o decidido pela DRF de origem, votando pela improcedência da Manifestação de Inconformidade e por desconhecer o pleito de ressarcimento de PIS não-cumulativo do 2º trimestre de 2005.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Ciente em 06/05/2011 do Acórdão acima mencionado, e não se conformando com a manutenção da homologação parcial de suas compensações, o contribuinte apresentou em 02/06/2011 Recurso Voluntário a este Conselho, repisando os fundamentos alegados na Manifestação de Inconformidade, os quais, por respeito à brevidade, deixo de repeti-los.

DA DISTRIBUIÇÃO

Tendo o processo sido distribuído a esse relator por sorteio regularmente realizado, vieram os autos para relatoria, por meio de processo eletrônico, em 01 (um) Volume, numerado eletronicamente até a folha 113 (cento e treze), estando apto para análise desta Colenda 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção do CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, Relator.

O recurso atende aos pressupostos de tempestividade e admissibilidade, sendo que, não havendo preliminares de mérito, passo à análise das matérias substanciais.

De início, tenho que assiste razão à decisão recorrida no que diz respeito ao não conhecimento do pleito de utilização de saldo credor proveniente da apuração dos créditos da contribuição ao PIS, do mesmo 2º Trimestre de 2005, para compensar os débitos objeto deste processo administrativo, já que trata-se de “novo” pedido, inovando ao já declinado originalmente, e sem atender minimamente à forma legal prevista para o caso em análise, especialmente o art. 74, da Lei nº 9.430/96.

Ou seja, não poderia o contribuinte, prevendo eventual sucumbência com relação aos seus fundamentos de mérito, apresentar créditos de PIS e pretende-los compensar no mesmo processo, utilizando-se a manifestação de inconformidade como veículo da declaração de compensação que pretende ver deferida pela Administração, por mais que vigore o primado da oficialidade e que se pudesse relativizar o formalismo. No caso, não se pode, efetivamente, conhecer do pedido relativo a compensação mediante o uso de créditos originalmente não constantes no pleito de ressarcimento.

Passando ao mérito, relativamente ao direito de ressarcimento e compensação dos créditos presumidos decorrentes de compras de produtos agropecuários, tenho que assiste razão a Recorrente, segundo passo a discorrer.

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

1.a. Delimitação da controvérsia:

No que pertine à alegação da recorrente, na condição de agroindústria preponderantemente exportadora, de que é possível a utilização do crédito presumido, atualmente previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/04, para a compensação com débitos relativos a tributos federais, que não apenas a Contribuição (ao PIS e à COFINS) apurada na sistemática da não-cumulatividade, em razão de entender-lhe ser aplicável o disposto no art. 5º, da Lei 10.637/02, e art. 6º, da Lei nº 10.833/2003, embora seja sabedor das respeitáveis vozes contrárias em sentido contrário, tenho que assiste ao sujeito passivo, nos termos da fundamentação que passo a tecer.

Antes mesmo de passar às razões do entendimento para o deslinde da situação em tela, cumpre salientar que o processo discute em sua essência o direito de uma empresa exportadora se ressarcir – por meio de ressarcimento ou compensação com quaisquer tributos administrados pela Receita Federal do Brasil – dos créditos presumidos da agroindústria, concedidos por meio do comando legal, cujos contornos atualmente estão delineados, para os contribuintes sujeitos ao regime de apuração não cumulativa das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS, pelo art. 8º, da Lei nº 10.925/2004.

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

Autenticado digitalmente em 31/10/2013 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 01/1

1/2013 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente em 31/10/2013 por JOAO CARLOS CAS

SULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 22/11/2013 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

Impresso em 27/11/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nesse sentido cumpre colocar que existem dois pontos antagônicos de entendimentos, a saber: de um lado o panorama de uma empresa que possui incentivos e benefícios fiscais, por atender as expectativas econômicas do país no que tange às exportações, e de outro, uma regulamentação que aparentemente (no entendimento da decisão recorrida e de Instrução Normativa da Receita Federal), limitaria a utilização dos créditos presumidos em questão, à de sua utilização apenas com as contribuições para o PIS/Pasep e a COFINS devidas em cada período de apuração.

1.b. Evolução histórica da legislação do Crédito Presumido da Agroindústria no regime da Não-Cumulatividade:

A fim de orientar as razões do voto, vejo a necessidade de trazer a evolução histórica da legislação de regência, relativa ao crédito presumido em questão, abordando desde comentários acerca da intenção do legislador nela prevista, bem como a interpretação e aplicação do Direito ao longo de sua existência, até os dias atuais. Faço-o de modo cronológico, conforme abaixo:

- Em 29/08/2002, com o intuito de dar início à minirreforma tributária, o Executivo Federal editou a Medida Provisória nº 66, que alterou, entre outras disposições, a forma de apuração da contribuição ao PIS/PASEP, pretendendo minimizar os efeitos da incidência cumulativa da referida contribuição;
- Em 1º de outubro 2002 a Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 209, objetivando regulamentar a matéria. Em 24 de outubro de 2002, foi editada a Medida Provisória nº 75, complementando essas modificações - MP 75/02 (que não foi aprovada pelo Congresso Nacional).
- Em 21 de novembro de 2002, foi editada a IN/SRF nº 247 e, em 17 de dezembro de 2002, foi editado o Decreto nº 4.524, almejando consolidar em um único diploma legal as formas de apuração das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS. E, em 30 de dezembro de 2002, finalmente, a MP 66/02 foi convertida na Lei nº 10.637.

Na exposição de motivos da referida Medida Provisória (que culminou na Lei 10.637/2002), verifica-se que a proposta dá curso a uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento. Após a instituição da cobrança monofásica em vários setores da economia, o que se pretendeu, na forma dessa Medida Provisória era, gradualmente, proceder-se à introdução da cobrança em regime de valor agregado – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

O modelo então proposto pela nova sistemática traduzia a demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas.

No caso específico do setor agroindustrial, constatou-se uma significativa relevância na aquisição de insumos que, no modelo proposto, não resultaria em transferência de créditos, porquanto não estariam direta e “destacadamente” sujeitos à tributação – como é o caso de insumos adquiridos de pessoas físicas.

Consequentemente, embora os produtos de origem agropecuários produzidos por pessoas físicas (ou por esses entregues para venda em cooperativas agroindustriais) não sofrerem tributação pelas contribuições ao PIS e COFINS, e, portanto, não concederem direito ao crédito aos adquirentes de tais insumos, era claro que nos custos agrícolas estavam contemplados valores provenientes da incidência das citadas contribuições, e, portanto, por respeito a sistemática de não-cumulatividade, seria desejável que se concedesse o direito ao crédito, pena de se desequilibrar a pretendida não-cumulatividade.

Por tais razões que, em 30 de maio de 2003, pela Lei 10.684, o legislador corrigiu o desequilíbrio do sistema proposto optando, então, por conceder um crédito presumido, no montante correspondente a 70% (setenta por cento) das aquisições de insumos feitas junto a pessoas físicas, com vistas a minorar o desequilíbrio entre débitos e créditos. Ao criar referido crédito presumido, o legislador incluiu os §§ 10 e 11, no artigo 3º, da Lei nº 10.637/2002, de modo a contemplar no mesmo dispositivo que já previa os demais créditos admitidos no modelo.

Assim, a partir do ano de 2003 a Lei 10.637/2002 passou a vigorar com a previsão do referido crédito, que ficou consignado no art. 3º, §§ 10 e 11, assim dispondo:

“§ 10. Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, [...] destinados à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da contribuição para o PIS/Pasep, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País

§ 11. Relativamente ao crédito presumido referido no § 10:

I - seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a setenta por cento daquela constante do art. 2º;

II - o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem ou serviço, pela Secretaria da Receita Federal.”.

Pela leitura do artigo supramencionado, desponta claro que o referido crédito seria calculado sobre o valor dos bens e serviços elencados no inciso II, do art. 3º, da mencionada Lei, que se refere a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda [...]”.

Por um viés totalmente apartado da demanda, às agroindústrias, no mesmo diploma legal (Lei nº 10.637/2002 e Lei 10.833/2003), agora com o intuito de cumprir o preceito constitucional e de estimular as exportações e, a exemplo do que já era direito daqueles que estavam no regime de apuração cumulativa das contribuições ao PIS e à COFINS, o art. 5º (e art. 6º, para a COFINS), determinou a não-incidência da contribuição para o PIS/PASEP sobre as receitas decorrentes das exportações. E assim disciplinou, em seu § 1º, inciso II que:

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

[...]

§ 1º. Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

[...]

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria”

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

[...]

§ 1º. Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

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

Agora analisando o cenário legislativo do momento acima descrito, tem-se claro que o legislador ordinário instituiu, por um lado, o crédito presumido da contribuição para o PIS e COFINS em favor da agroindústria, e por outro lado, deixou expressa a possibilidade do contribuinte que realizar exportações, compensar referidos créditos com a própria contribuição ou com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

No entanto, com o advento da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004 (resultado de conversão da Medida Provisória n. 183), o legislador houve por bem em **disciplinar inteiramente a matéria do crédito presumido**, deslocando então a permissão legal do desconto do crédito presumido para o art. 8º que assim reza:

“Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos /03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º. das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física”.

Veja-se que o artigo acima mencionado, ao disciplinar inteiramente a matéria do crédito presumido da agroindústria, praticamente manteve a redação contida originariamente no art. 3º, §§ 10 e 11, da Lei nº 10.637/2002 (e posteriormente da Lei nº 10.833/2003, quanto a COFINS).

E aí chegamos ao cerne da questão, pois que a partir dessa nova regulamentação do crédito presumido, passou a se colocar em dúvida se o legislador, ao revogar os §§10 e 11 do art. 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, para “alocá-lo” na novel legislação (art. 8º, da Lei nº 10.925/2002), teria afastado do agroindustrial a disciplina de restituição e compensação de saldos credores acumulados, **enquanto exportador**, prevista nos arts. 5º, da Lei 10.637/2002 e art. 6º, da Lei 10.833/2003, eis que referido dispositivo se reportava aos créditos apurados na forma do art. 3º da mesma lei, no qual aparentemente deixaria, a partir de agosto de 2004, de contemplar o crédito presumido da agroindústria.

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

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

“§3º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo:

I-não constitui receita bruta da pessoa jurídica agroindustrial, servindo somente para dedução do valor devido de cada contribuição; e

II-não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento”.(grifei)

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

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

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

Para que se possa extrair a interpretação coerente com todo o sistema normativo que permeia a exigência das contribuições ao PIS e a COFINS, e também para delimitar as premissas do voto, torna-se pertinente traçar um paralelo entre o tratamento dado

ao crédito presumido, para o caso também de agroindústrias exportadoras, mas que estejam submetidas ao regime cumulativo das contribuições ao PIS e COFINS.

Para tanto, mister partir da apreciação do regime da Lei nº 9.363/96 (resultante da Medida Provisória nº 674/1994), sendo que, já de antemão se percebe que não foi senão esta legislação, a inspiração legislativa inicial para a concessão do crédito presumido sob análise, sempre no sentido de afastar óbices que acabem onerando o exportador, retirando-lhe competitividade do produto nacional frente ao estrangeiro, para com isso auxiliar na missão governamental de angariar divisas que equilibrem nossa economia.

A Lei nº 9.363, de 16 de dezembro de 1996, numa evidente intenção de desonerar, ao menos parcialmente, as exportações das contribuições de PIS e COFINS – e, com isto, reduzir o chamado “Custo Brasil” –, concedeu em seu artigo 1º, um “benefício fiscal” ao contribuinte produtor-exportador de mercadorias nacionais.

Reza o aludido dispositivo:

“Art. 1º A empresa produtora exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior”.

A legislação partiu da realidade de que no preço relativo às aquisições no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, diante da tributação cumulativa então vigente para o PIS e COFINS, trazia consigo o custo dos tributos suportados nas operações anteriores, sendo certo, portanto, que o adquirente-exportador suportava tal ônus, obrigando-o a repassá-lo, financeiramente, no preço dos produtos exportados. Essa situação reside ainda hoje, para as empresas exportadoras que permaneçam no regime cumulativo, razão porque se lhes ainda aplicam os comandos da Lei nº 9.363/96.

Logo, consiste o aludido preceito num “Crédito Presumido” como forma de ressarcimento das contribuições à COFINS e ao PIS, incidentes sobre matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno, para utilização na fabricação de produtos destinados à exportação. E, diga-se, referido crédito foi concedido na *conta gráfica* do IPI, em virtude de que naquela época não existia *conta gráfica* de PIS e COFINS, para que se aproveitassem as regras de compensação com o IPI na própria conta gráfica ou então, sobejando créditos, que se usassem das normas de ressarcimento já existentes para o referido imposto.

A Lei nº 9.363/1996, em sua Exposição de Motivos, deixou expressa a intenção de se incentivar as exportações, como se depreende do trecho abaixo colacionado:

"[...] A desoneração do IPI sobre as exportações, assegurada por determinação constitucional, tem sido viabilizada pela própria técnica do imposto, que permite assegurar a manutenção do crédito incidente sobre as matérias-primas empregadas na fabricação do produto exportado, sem a qual o benefício da isenção na etapa final de exportação seria efetivamente menor.

*Por outro lado, o Governo de Vossa Excelência vem, diante da importância vital das exportações para o crescimento do emprego, da renda e da manutenção da capacidade de importar do País, criando condições e estímulos para a expansão das vendas externas, cabendo mencionar a isenção da COFINS e PIS na etapa final da exportação. **Porém, tal benefício, ainda que importante para as exportações, perde muito de sua força em decorrência da própria mecânica de incidência dessas contribuições, que, ao contrário dos tributos sobre o valor adicionado, não permite que o montante despendido sobre as matérias-primas e produtos intermediários empregados na fabricação de um produto possa ser creditado contra os débitos registrados pelo faturamento desse bem. Desse modo, a contribuição vai se acumulando 'em cascata' em todas as fases do processo produtivo.***

Por essas razões, estou propondo o presente projeto de Medida Provisória, com o objetivo de desonerar também a etapa produtiva imediatamente anterior à exportação, da incidência daquelas contribuições, o que permitirá, no âmbito dos tributos indiretos federais, a eliminação quase total dessas incidências sobre as operações comerciais de vendas de mercadorias ao exterior.

Finalmente, destaco o caráter urgente e relevante da medida, devido à necessidade de indicar aos exportadores ações objetivas que estimulem a continuidade de suas operações com o exterior".(grifei)

Verifica-se claramente a origem da instituição de crédito presumido com vistas à recuperação do PIS e da COFINS, que incidiram em etapas anteriores, e que ela reconhece ter o objetivo de desonerar as exportações, justamente porque não havia a possibilidade de efetuar o crédito e mantê-lo em conta gráfica das citadas contribuições.

Por decorrência lógica, direta e até mesmo óbvia desse objetivo, ao ser instituído o regime não-cumulativo para as contribuições ao PIS e a COFINS, pelas Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente, passando então a haver permissão para a manutenção dos créditos sobre as aquisições de insumos realizados no mercado nacional, acabou perdendo o sentido preservar o direito ao crédito presumido de IPI como ressarcimento de tais contribuições, previsto no art. 1º, da Lei nº 9.363/96, para os contribuintes que migrassem para o regime não-cumulativo.

Vejamos o tratamento:

Lei nº 10.637/2002:

"Art. 6º O direito ao ressarcimento da contribuição para o PIS/Pasep de que tratam as Leis nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, e nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, não se aplica à pessoa jurídica submetida à apuração do valor devido na forma

dos arts. 2º e 3º desta Lei.” [Revogado pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003]

Lei nº 10.833/2003:

“Art. 14. O disposto nas Leis nos 9.363, de 13 de dezembro de 1996, e 10.276, de 10 de setembro de 2001, não se aplica à pessoa jurídica submetida à apuração do valor devido na forma dos arts. 2º e 3º desta Lei e dos arts. 2º e 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002.”

Por outro lado, é importante ainda focar o tratamento que atualmente encontra-se pacificado, tanto pelo Judiciário quanto por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, sucedendo a jurisprudência do extinto Conselho Federal de Contribuintes, quanto ao alcance do direito ao “crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS e COFINS” (art. 1º, da Lei nº 9.363/96), quando as aquisições se derem junto a pessoas físicas, especialmente focando os produtos agropecuários por elas comercializados, e que posteriormente são utilizados na industrialização de **produtos nacionais exportados**:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL EM MANDADO DE SEGURANÇA. BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI N. 9.363/1996. AQUISIÇÃO DE INSUMOS DE PESSOAS FÍSICAS E/OU COOPERATIVAS. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA HIERARQUIA NORMATIVA. INTERPRETAÇÃO LITERAL DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 111 DO CTN. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO STJ.

1. "Não consubstancia fundamento de natureza constitucional, a exigir a interposição de recurso extraordinário, a afirmação de que instrução normativa extrapolou os limites da lei que pretendia regulamentar. Trata-se de mero juízo de legalidade, para cuja formulação é indispensável a investigação da interpretação dada pelo acórdão recorrido aos dispositivos cotejados, incidindo, portanto, a orientação expressa na Súmula 636/STF, segundo a qual 'não cabe recurso extraordinário por contrariedade ao princípio constitucional da legalidade, quando a sua verificação pressuponha rever a interpretação dada a normas infraconstitucionais pela decisão recorrida'" (REsp 509.963/BA, Rel. Ministro Luiz Fux, Rel. p/ Acórdão Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 18/8/2005, DJ 3/10/2005 p. 122)

2. No caso, interpretar-se a Lei n. 9.363/96 com a exclusão das aquisições de insumos de pessoas físicas e/ou cooperativas da base de cálculo do crédito presumido do IPI é fazer distinção onde a lei não a fez. Não há como, numa interpretação literal do citado art. 1º, chegar-se à conclusão de que os insumos adquiridos de pessoas físicas ou cooperativas não podem compor a base de cálculo do crédito presumido do IPI. É certo que a interpretação literal preconizada pela lei tributária objetiva evitar interpretações ampliativas ou analógicas (v.g.: REsp 62.436/SP, Min. Francisco Peçanha Martins), mas também não pode levar a interpretações que restrinjam mais do que a lei

3. Com efeito, Instruções Normativas constituem espécies jurídicas de caráter secundário, cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas leis. De consequência, à luz dos art. 97 e 99 do Código Tributário Nacional, Instruções Normativas não podem modificar Lei a pretexto de estarem regulando o aproveitamento do crédito presumido do IPI.

4. O acórdão recorrido está em perfeita sintonia com a jurisprudência desta Corte Superior de Justiça, que tem entre suas atribuições constitucionais a de uniformizar a jurisprudência infraconstitucional.

5. Recurso especial não provido.” (RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.034 - PR . (2008/0278926-1) . REL. : MIN. BENEDITO GONÇALVES. DT. JULG. 6 DE MAIO DE 2009)

“TRIBUTÁRIO – CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI – AQUISIÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS E INSUMOS DE PESSOA FÍSICA – LEI 9.363/96 E IN/SRF 23/97 – LEGALIDADE – PRECEDENTES DESTA CORTE.

1. A IN/SRF 23/97 extrapolou a regra prevista no art. 1º, da Lei 9.363/96 ao excluir da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI as aquisições, relativamente aos produtos da atividade rural, de matéria-prima e de insumos de pessoas físicas, que, naturalmente, não são contribuintes diretos do PIS/PASEP e da COFINS.

2. Entendimento que se baseia nas seguintes premissas:

a) a COFINS e o PIS oneram em cascata o produto rural e, por isso, estão embutidos no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo não havendo incidência na sua última aquisição;

b) o Decreto 2.367/98 - Regulamento do IPI -, posterior à Lei 9.363/96, não fez restrição às aquisições de produtos rurais;

c) a base cálculo do ressarcimento é o valor total das aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo (art. 2º), sem condicionantes.

3. Regra que tentou resgatar exigência prevista na MP 674/94 quanto à apresentação das guias de recolhimentos das contribuições do PIS e da COFINS, mas que, diante de sua caducidade, não foi renovada pela MP 948/95 e nem na Lei 9.363/96.

4. Inúmeros precedentes desta Corte.

5. Recurso especial provido. (RECURSO ESPECIAL Nº 1.008.021 - CE (2007/0273363-0), REL. MIN. ELIANA CALMON. DT DO JULG. 1º DE ABRIL DE 2008)

“IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS MEDIANTE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI BASE DE CÁLCULO AQUISIÇÕES DE

NÃO CONTRIBUINTES. Os valores correspondentes às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de não contribuintes do PIS e da COFINS (pessoas físicas, cooperativas) podem compor a base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96. Não cabe ao intérprete fazer distinção nos casos em que a lei não o fez. A forma de cálculo prevista na norma legal estabelece uma ficção legal, aplicável a todas as situações, independentemente da efetiva incidência das contribuições na aquisição das mercadorias ou nas operações anteriores. CRÉDITO PRESUMIDO.” (Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF / Segunda Turma / ACÓRDÃO CSRF/02-02.270 em 24.04.2006)

“IPI - CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO - AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS - A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, e material de embalagem referidos no art. 1º da Lei nº 9.363, de 13.12.96, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei nº 9.363/96). A lei citada refere-se a "valor total" e não prevê qualquer exclusão. As Instruções Normativas nºs 23/97 e 103/97 inovaram o texto da Lei nº 9.363, de 13.12.96, ao estabeleceram que o crédito presumido de IPI será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas à COFINS e às Contribuições ao PIS/PASEP (IN nº 23/97), bem como que as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de cooperativas não geram direito ao crédito presumido (IN nº 103/97). Tais exclusões somente poderiam ser feitas mediante Lei ou Medida Provisória, visto que as Instruções Normativas são normas complementares das leis (art. 100 do CTN) e não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam.” (Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF - Segunda Turma / ACÓRDÃO CSRF/02-01.416 em 08.09.2003)

Vê-se então que o estabelecimento produtor submetido ao regime *cumulativo* de apuração das Contribuições ao PIS e COFINS, que adquirir produtos agropecuários no mercado interno, junto a pessoas físicas, e **posteriormente os destinar ao exterior**, faz jus ao crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS e COFINS.

E mais, para esses contribuintes a legislação é expressa em permitir que referido crédito seja utilizado não só para a compensação das próprias contribuições, mas com outros débitos administrados pela Receita Federal do Brasil, nos termos do art. 4º, da Lei nº 9.363/96 c/c art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Reportando esses objetivos contidos na Lei nº 9.363/96, para as **empresas exportadoras** submetidas ao regime *não-cumulativo* das contribuições ao PIS e a COFINS, verifica-se que os mesmos foram igualmente preservados, eis que as Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03 asseguraram, inicialmente em seus artigos 3º, §§ 10 e 11, o direito ao crédito presumido das agroindústrias, e nos artigos 5º e 6º, respectivamente para PIS e COFINS, o

direito de manter, compensar com tributos federais, e, se o caso, de ressarcir o citado crédito presumido.

E, ao ser inteiramente regulada a matéria pela Lei nº 10.925/2004, foi igualmente preservado o direito ao crédito presumido da agroindústria, apenas sendo criados parâmetros e limites, provenientes de alteração na tributação de tais contribuições sobre insumos agrícolas.

Vejamos a Exposição de Motivos da MP nº 183, de 30 de abril de 2004, posteriormente convertida na Lei nº 10.925/2004:

“[...]

9. Se, do ponto de vista econômico, a substituição do crédito presumido pela redução das alíquotas dos já mencionados insumos tende a ser neutra para agroindústria e cerealistas, o mesmo não ocorre com as cooperativas agropecuárias e os produtores rurais pessoas físicas.

10. No caso das cooperativas, que, pelo Projeto de Conversão aprovado e em decorrência de acordo firmado com representantes do setor (OCB), passam ao regime da não-cumulatividade das contribuições, a ausência de disposição expressa que lhes estenda a possibilidade de aproveitamento do crédito presumido acarretará grave aumento da carga tributária, dado que os insumos estarão tributados.

11. Caso semelhante ocorrerá com os produtores pessoas físicas, com o agravante de sequer haver, para esses, a possibilidade de, em norma superveniente, lhes conceder o dito crédito, pelo simples fato de não serem contribuintes das mencionadas exações.

12. Em ambos os casos, o prejuízo causado repercutiria não apenas em relação ao mercado interno, pois esses estariam em desvantagem competitiva com aqueles que detêm o direito de aproveitamento do crédito presumido, mas, também no mercado internacional, pois estariam obrigados a ‘exportar’, em seus preços, o acúmulo das mencionadas contribuições.

[...]” (Grifei)

Daí porque, tendo havido a redução ou isenção da tributação de grande parte dos insumos agrícolas, acabou sendo cogitado que o “benefício” do crédito presumido deveria, por decorrência lógica, ser extinto, pois que deixaria de haver a oneração de PIS e COFINS no mercado interno.

No entanto, essa desoneração dos insumos agrícolas não eliminaria por completo a oneração do custo de produção agrícola, quando se tratassem de pessoas físicas (embora atenuasse esse referido efeito) que vendessem seus produtos agropecuários a agroindústrias que, posteriormente, destinassem sua produção a exportação, em razão de que tais pessoas não poderiam lançar a crédito, manter e restituir o custo do PIS e COFINS, ainda que parcialmente incluídos em seus custos de produção.

Daí porque a “Exposição de Motivos” é expressa em preservar o direito ao crédito presumido nas aquisições de pessoas físicas, eis que a sua extinção provocaria um prejuízo, o qual “(...) repercutiria não apenas em relação ao mercado interno, pois esses

estariam em desvantagem competitiva com aqueles que detêm o direito de aproveitamento do crédito presumido, mas, também no mercado internacional, pois estariam obrigados a 'exportar', em seus preços, o acúmulo das mencionadas contribuições."

Portanto, ao invés de extinguir por completo o crédito presumido da agroindústria, inicialmente proposto pelo Governo em função da desoneração de boa parte dos insumos de produção agrícola, o legislador optou por preservar esse direito, especialmente para evitar que o Brasil "exporte tributos".

Houve por bem o legislador, no entanto, em acatar parcialmente a proposta, pelo que acabou por limitar os produtos em que referido direito seria garantido e, ainda, acabou por reduzir a alíquota de presunção do crédito, de 70% (setenta por cento) para 35% (trinta e cinco por cento), sendo esse, concludo, o "acordo político final", que culminou na efetiva edição da Lei nº 10.925/2004 a qual, por conta dessas negociações, acabou por entender em regular inteiramente a matéria, revogando os §§10 e 11, dos arts. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deslocando por completo a disciplina do crédito presumido para o seu artigo 8º.

Portanto, se compreende perfeitamente os motivos pelos quais o legislador houve por bem em revogar os citados §§10 e 11, passando a regular a matéria no art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, mas esse fator, partindo das premissas iniciais, não teve o condão de alterar o fundamento e o objetivo previsto pela Lei n. 9.363/96, para aqueles que permanecem no regime cumulativo de apuração das contribuições, ou pelas Leis nºs. 10.637/2002, 10.833/2003, para aqueles que migraram para o regime não cumulativo.

Esse objetivo legislativo desponta claro, qual seja: buscam as Leis a desoneração tributária das contribuições ao PIS e COFINS, para os produtos nacionais destinados ao exterior. Assim sendo, ao entender que os créditos apurados sobre as aquisições feitas a pessoas físicas ou cooperativas, desde que vinculadas às receitas de exportação, só poderiam ser utilizados para fins de compensação com débitos das próprias contribuições sociais, tornariam inócuo o benefício pretendido pelo legislador ordinário.

Interpretar o contrário, como pretende a Instrução Normativa nº 660/06 e a decisão recorrida, seria permitir que convivam no ordenamento jurídico duas situações antagônicas: agroindústrias que produzem e exportam um dado produto, terão o direito de compensar e de ressarcir o crédito presumido de IPI, como ressarcimento de PIS e COFINS, provenientes das aquisições feitas junto a pessoas físicas e cooperativas, pelo fato de estarem no regime cumulativo dessas contribuições; por outro lado, agroindústrias que exportem produtos iguais, mas que estiverem no regime não-cumulativo poderão apenas compensar o crédito presumido com a própria contribuição, em regime de conta gráfica.

É de se observar que, no segundo caso, exatamente por ocuparem posição de "preponderantemente exportadoras" jamais conseguirão "gastar" seus créditos diante da, praticamente, inexistência de saldo devedor dessas contribuições, redundando a concessão dos créditos em aumento real dos custos dos produtos exportados.

Com efeito, tenho que a função interpretativa das Leis mencionadas (Leis ns. 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.925/2004, em um comparativo com a Lei n. 9.363/96), além de conferir a aplicabilidade de tais normas às relações sociais que lhe deram origem, é de, igualmente, temperar o alcance do preceito normativo, para fazê-lo corresponder às necessidades reais e atuais, ou seja, aos seus fins sociais e aos valores que pretende garantir.

É certo que se deve buscar interpretar a norma de forma a atribuir-lhe algum sentido, algum efeito prático e, no caso do crédito em referência, cujo objetivo primordial (declarado na “Exposição de Motivos” da Lei que o disciplina), é a desoneração tributária das exportações, não se pode admitir a concessão de um crédito visando ressarcir o exportador pelas incidências de contribuições em etapas anteriores e, ato contínuo, impedir que esse ressarcimento se concretize.

Sendo a recorrente produtora e exportadora *de pescados*, portanto, produtos de *origem animal*, tal como mencionado na legislação de regência, goza do benefício de incentivo às exportadores, não merecendo sofrer qualquer restrição ao intuito da legislação de tal incentivo, bem como ao princípio da não-cumulatividade dele proveniente, até porque o mecanismo do crédito presumido visa justamente eliminar uma distorção do sistema que permite manter-se a indesejada tributação “em cascata”.

Assim sendo, ao meu ver, a exposição de motivos da legislação, cujo parcial teor já foi acima colacionado, é taxativa em afastar tais hipóteses. Não é, e nem foi este o intuito da modificação dos percentuais de crédito presumido oriundo das aquisições por empresas industriais, de produtos rurais de pessoas físicas. Ao contrário, a referida modificação mostra-se como um mecanismo legislativo intentado de forma a evitar repercussões econômicas de grandes proporções, tais como o embargo econômico dos países consumidores dos produtos exportados.

Tais créditos, **uma vez acumulados por industriais exportadores** – como o caso da ora recorrente – deve ter o tratamento estipulado pelo incisos II e § 2º do art. 5º da Lei 10.637/2002 e do artigo 6º da Lei n. 10.833/2003, qual seja, poderem ser compensados com tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal ou objetos de ressarcimento em dinheiro, pois representam créditos apurados sobre os insumos de que tratam os artigos 3.º, II, ambos da Lei nºs. 10.637/02 e 10.833/03 já referidos, sendo essa remissão feita pelo art. 8º, da Lei nº 10.925/04, uma clara demonstração de que está indissociavelmente ligado, no sentido de garantir o regime de apuração não cumulativa e, como tal, igualmente se deve aplicar ao crédito respectivo, os direitos previstos para as receitas de exportação.

Diferentemente, no entanto, se daria se a agroindústria acumulasse créditos presumidos de aquisições de pessoas físicas ou cooperativa, em razão de **operações** por ele levadas a efeito **no mercado interno**. Nesse caso, aí sim, não se lhe estenderia o direito ao ressarcimento e compensação, pois não lhe socorre a legislação, devendo tais créditos serem utilizados apenas para compensação com a própria contribuição, pois que não se lhe pode estender os preceitos dos arts. 5º e 6º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Face as considerações tecidas, em função da interpretação sistemática, teleológica e até mesmo histórica que se faz do crédito presumido, enquanto mecanismo que visa desonerar os produtos nacionais da incidência em cascata das contribuições ao PIS e COFINS, considero equivocada a aplicação, **aos créditos acumulados em função de operações de exportação**, da vedação contida na Instrução Normativa nº. 660/2006.

1.d. Aplicação retroativa da Instrução Normativa nº 660/06:

Apesar de entender que a interpretação sistemática já seria suficiente para concluir que o direito a compensação e o ressarcimento do crédito presumido de IPI, previstos nos arts. 5º e 6º, das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/04, jamais foram revogados pelo art. 8º, da

Lei nº 10.925/2004, entendo ainda ser pertinente avaliar se a Instrução Normativa nº 660, editada em 17 de julho de 2006, poderia ou não produzir efeitos interpretativos retroativos.

E o faço por tratar-se de matéria relevante e de ordem pública, relativa aplicação das leis no tempo, devendo ser abordada por este Colegiado.

Como se afirmou alhures, a partir da edição do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, emergiram dúvidas quanto à preservação do direito de compensação ou de ressarcimento do crédito presumido, pelo fato de os §§10 e 11, dos arts. 3º. das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03, terem sido expressamente por ela revogados.

Nessa esteira de considerações, no ambiente de dúvida que para alguns contribuintes permanecia, foi formulado processo de consulta, resultando na edição da Solução de Consulta nº 59, de 27 de Abril de 2005, cuja ementa trouxe a seguinte norma:

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/PASEP EMENTA: CRÉDITO PRESUMIDO. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO.

COMPENSAÇÃO. As pessoas jurídicas sujeitas à sistemática de não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep que produzirem mercadorias relacionadas no caput do a/t. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, na nova redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.051, de 2004, desde que atendidos todos os requisitos exigidos pela legislação tributária, poderão usufruir de crédito presumido, na forma disposta nesse artigo e respectivos parágrafos, calculado sobre bens adquiridos de pessoa física ou de outros fornecedores descritos no § 1º do mencionado artigo. Em quaisquer dessas hipóteses, somente os créditos presumidos vinculados às receitas de exportações auferidas no mesmo período de apuração podem ser utilizados na forma dos §§ 1º e 2º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, para fins de compensação com débitos próprios relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF, ou para ressarcimento em dinheiro, observadas as disposições contidas nos dispositivos legais referidos e na legislação pertinente."

Assim sendo, se para alguns contribuintes havia a dúvida, essa teria sido dissipada pelo conteúdo da Consulta exarada pela Receita Federal.

No entanto, é certo que referida consulta teve o condão de deflagrar, inicialmente o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/05, e após, a edição da Instrução Normativa nº 660, a qual, porém, que somente veio a lume em 17 de julho de 2006, com o seguinte conteúdo:

Art.8º Até que sejam fixados os valores dos insumos de que trata o art. 7º, o crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins será apurado com base no seu custo de aquisição.

§1º O crédito de que trata o caput será calculado mediante a aplicação, sobre o valor de aquisição dos insumos, dos percentuais de:

I-0,99% (noventa e nove centésimos por cento) e 4,56% (quatro inteiros e cinquenta e seis centésimos por cento), respectivamente, no caso:

a) dos insumos de origem animal classificados no capítulo 2, exceto os códigos 02.01, 02.02, 02.03, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 0210.1 da NCM;

b) das misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18 da NCM; e

c) dos insumos de origem animal classificados nos capítulos 3, 4 e 16 e nos códigos 15.01 a 15.06 e 1516.10 da NCM, exceto o código 1502.00.1;

II-0,5775% (cinco mil e setecentos e setenta e cinco décimos de milésimo por cento) e 2,66% (dois inteiros e sessenta e seis centésimos por cento), respectivamente, no caso dos demais insumos.

§2º Para efeito do cálculo do crédito presumido de que trata o caput, o custo de aquisição, por espécie de bem, não poderá ser superior ao valor de mercado.

§3º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo:

I-não constitui receita bruta da pessoa jurídica agroindustrial, servindo somente para dedução do valor devido de cada contribuição; e

II-não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento.

Portanto, a Instrução Normativa nº 660/06 veio revogar o conteúdo interpretativo anteriormente exarado pela Solução de Consulta nº 59, passando a obrigar os agentes da Administração Tributária ao cumprimento de seus ditames, a ponto da decisão recorrida, ao fundamentar sua conclusão, ter sido expressa em citar a referida IN, e, ao mesmo tempo, se lhe atribuir caráter meramente interpretativo. Consequentemente, nos termos do art. 106, do CTN, deveria referida IN ser aplicada retroativamente. Vejamos a parte da decisão que assim se posiciona:

“[...]

Também não prospera a alegação de aplicação retroativa da IN SRF nº. 660, de 2006, uma vez que o impedimento para a compensação ou ressarcimento dos referidos créditos está implicitamente disposya na Lei, e explicitamente no acima transcrito ADI nº. 15, cujos efeitos são retroativos, fundamentado no art. 106 do CTN.”

No entanto, pela simples leitura que se faz do art. 106 do CTN, emerge claro que o que retroage é a Lei que seja expressamente interpretativa, o que, data vênha, não é o caso de ato emanado do Poder Executivo, eis que as Instruções Normativas não possuem caráter legislativo, mas sim, visam a edição de normas destinadas a fiel execução das Leis.

Não é a Instrução Normativa uma Lei, em sentido formal, material ou mesmo finalístico, de modo que não se pode atribuir a uma Instrução Normativa o caráter legiferante, não lhe cabendo um predicado exclusivo das Leis.

Diante disso, o que se tem é que, em junho de 2006 foi editado um ato pelo qual se deixou clara a interpretação do Poder Executivo, sobre os efeitos do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004 e o direito de compensar ou ressarcir créditos presumidos pelo exportador de produtos agroindustriais.

Porém, ainda que não se tivesse verificado que a interpretação sistemática, teleológica e até mesmo histórica levam a conclusão de que referido direito de compensar e ressarcir o crédito presumido da agroindústria, em favor do contribuinte exportador, não logrou ter sido revogado pelo art. 8º, da Lei nº 10.925, ainda assim teríamos um óbice intransponível, que seria o de atribuir efeitos retroativos ao art. 8º, da Instrução Normativa nº 660, de 17 de julho de 2006.

É o que se colhe do seguinte julgado do extinto Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda:

“INSTRUÇÃO NORMATIVA. IMPOSSIBILIDADE DE RETROAGIR PARA RESTRINGIR DIREITO DO CONTRIBUINTE. AFRONTA AO PRINCÍPIO TRIBUTÁRIO DA IRRETROATIVIDADE.

A Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, entretanto não é válido o dispositivo que determina a retroatividade de sua eficácia restritiva para período anterior à sua publicação.

Recurso provido.” (Acórdão nº 203-12.809. 2º Conselho de Contribuintes - 3a. Câmara. Sessão de 08 de abril de 2008)

Portanto, tratando-se de crédito presumido relativo a período anterior a edição da Instrução Normativa nº 660/2006, ou mesmo do ADI/SRF nº 15/2005, independentemente da interpretação neles veiculada estar ou não ajustada à interpretação sistemática do ordenamento jurídico pátrio, entendo que ela não poderá colher atos anteriores a sua edição, especificamente no que diz respeito aos créditos acumulados em razão de operações de exportação.

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

É importante deixar registrado que existe entendimento emanado do STJ sobre o tema em questão (*vide* Recurso Especial nº 1.240.954 – RS), o qual, se visualizado superficialmente, se posiciona em sentido oposto ao que defendo nessa exposição. Vejamos a Ementa:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. ART 8º DA LEI N. 10.925/2004. ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF 15/05. ILEGALIDADE INEXISTENTE.

1. Ambas as Turmas integrantes da Primeira Seção desta Corte Superior firmaram entendimento no sentido de que o ato declaratório interpretativo SRF 15/05 não inovou no plano normativo, mas apenas explicitou vedação que já estava contida na legislação tributária vigente.

2. *Precedentes: REsp 1233876/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 1.4.2011; e REsp 1118011/SC, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 31.8.2010.*

3. *Recurso especial não provido.*

No entanto, entendo que a decisão do STJ está plenamente correta no que diz respeito aos saldos credores de PIS e de COFINS que se acumularem em conta gráfica dos contribuintes submetidos ao regime não cumulativo de tais tributos, decorrentes de **operações realizadas no mercado interno**.

Essa, aliás, é a interpretação que penso deva emanar das normas infralegais editadas pelo Poder Executivo, tanto a IN nº 660/06 quanto o Ato Declaratório Interpretativo nº 15/05, pois que atende aos critérios interpretativos pelo método histórico, teleológico e sistemático da legislação.

Embora essa interpretação não esteja textual no precedente analisado e colacionado, posiciono-me no sentido de que o entendimento do STJ se compatibilizará com o sistema legislativo como um todo quando aplicado apenas aos contribuintes que acumularem créditos no mercado interno, **excluídos de seu espectro os saldos credores acumulados em virtude de operações de exportação**.

Portanto, embora conhecendo o entendimento do STJ, interpreto-o como não extensivo ao caso dos autos, respeitando os que interpretarem tal entendimento de modo diverso, embora sem modificação da conclusão aqui exarada, até porque a questão não encontra-se sumulada, não foi julgada em sede de recurso repetitivo ou de repercussão geral.

1.f. Alcance do Art. 56-B, da Lei nº 12.350/2010 (na redação da Lei nº 12.431/2011):

Como já mencionado no corpo do voto, em 20 de dezembro de 2010 foi sancionada a Lei nº 12.350, a qual, com redação da Lei nº 12.431/2011, acabou por deixar expressa a possibilidade de compensação/ressarcimento do saldo do crédito presumido em favor das agroindústrias, ora objeto de análise.

Nesse sentido, transcreve-se o art. 56-B, da Lei nº 12.350/10:

“Art. 56-B. A pessoa jurídica, inclusive cooperativa, que até o final de cada trimestre-calendário, não conseguir utilizar os créditos presumidos apurados na forma do inciso II do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, poderá:

I - efetuar sua compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da

Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria;

II - solicitar seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se aos créditos presumidos que tenham sido apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita auferida com a venda no mercado interno ou com a exportação de farelo de soja classificado na posição

23.04 da NCM, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.”.

Com efeito, a partir do advento do citado art. 56-B, não mais pairam dúvidas sobre a possibilidade de sua compensação/ressarcimento. As dúvidas sobrevirão para autuações que tiverem sido lavradas glosando esse referido direito.

Além disso, cumpre abordar a redação do art. 56-A, da mesma Lei nº 12.350/2010:

“Art. 56-A. O saldo de créditos presumidos apurados a partir do ano-calendário de 2006 na forma do § 3º do art. 8º, da Lei 10.925, de 23 de julho de 2004, existentes na data de publicação desta Lei, poderá:

I - ser compensado com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria;

II - ser ressarcido em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria”.

Portanto, no art. 56-B houve o reconhecimento do direito a compensação, enquanto que no art. 56-A, ambos da Lei em questão, há limitação temporal e formal para se pleitear os ressarcimentos e as compensações do crédito presumido quando acumulados em períodos retroativos.

Consequentemente, o que aqui se deve perquirir é se, por não ter a Lei nº 12.350/2010 sido expressa em determinar os seus efeitos para períodos anteriores a Janeiro de 2006 (ou seja, períodos entre Ago/2004 e Dez/2005), o direito a compensação preexistiria a sua edição? E mais, em não preexistindo, podem ser aplicados tais efeitos retroativamente?

Em resposta ao primeiro questionamento, entendo que a referida legislação em nada inovou o ordenamento jurídico naquilo que diga respeito aos saldos credores acumulados decorrentes de operações de exportação, pois que vislumbro que o art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, não teve o condão de alterar o direito de ressarcimento e de compensação para os exportadores, diferentemente dos saldos decorrentes do mercado interno, por todos os argumentos já esposados ao longo deste voto.

Quanto ao efeito retroativo, igualmente entendo-o plenamente aplicável no caso, e por dois fundamentos.

O primeiro é porque, não tendo a novel legislação inovado o Direito Positivo, a interpretação que se extrai do ato formal de promulgação da Lei, é no sentido de que está havendo o reconhecimento expresso de um direito pré-existente. É dizer: a Lei nº 12.350/10, na redação da Lei nº 12.431/11, reveste-se de caráter interpretativo, e, como tal, deve retroagir seus efeitos para colher não só as situações anteriores a sua vigência (Dez/2011), mas também aqueles fatos constituídos anteriormente a Janeiro de 2006.

No que diz respeito ao efeito retroativo para o período de Ago/2004 a Dez/2005, essa conclusão é também respaldada no princípio segundo o qual não se poderia

instituir tratamento diferenciado entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente, de modo a vedar o direito de compensação para aqueles que pleitearem compensação com créditos apurados em Dez/05, e deferi-lo para aqueles que pleitearem-no para créditos de Jan/2006, por exemplo.

Assim sendo, essa limitação temporal existente no art. 56-A, da Lei nº 12.350/2010, visou atingir o período decadencial do direito de crédito, de modo que não se pode negar aplicabilidade retroativa, dado seu caráter interpretativo (art. 106, do CTN).

Vejamos o dispositivo legal:

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

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

Portanto, com a edição das Leis nºs 12.350/10 e 12.431/11, há o reconhecimento legislativo de que a interpretação emprestada ao direito de compensação do crédito presumido da agroindústria pela Administração Tributária estava equivocada, sendo necessária a veiculação de legislação para efetivamente atribuir efeitos interpretativos a questão, e ao mesmo tempo deixar extirpadas de dúvidas que o direito a efetivação dos créditos deveria ter sido sempre preservado.

No entanto, a retroatividade não se sustenta somente neste fundamento.

Além disso, até mesmo para os que se posicionarem no sentido de que as Leis nºs. 12.350/10 e 12.431/11 não deveriam retroagir porque não teriam sido expressas nesse sentido, ou porque estariam limitando cronologicamente o direito de pleitear as compensações, entendo que ainda assim devem tais Leis colherem os fatos pretéritos, pois que, a partir do art. 56-B, das Leis citadas, deixou-se de tratar o direito de compensação como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, a qual estava materializada exatamente no dever do contribuinte abster-se de efetuar a compensação dos créditos acumulados.

Nesse sentido, invoca-se novamente o art. 106, do CTN:

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

Assim, seja pelo inciso I, seja pelo inciso II, alínea “b”, do art. 106, do CTN, devem as Leis nº 12.350/10 e 12.431/11, retroagirem os seus efeitos, e, conseqüentemente, merece guarida o pleito de ressarcimento e compensação declinado pela Recorrente.

Nesse sentido, este mesmo Conselho já tem exarado entendimentos, que abaixo destaco:

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

Ano-calendário: 2005

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

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

Em resumo da fundamentação contida nos autos:

-Considerando que a Instrução Normativa nº 660, de 17 de julho de 2006, não tem a aptidão legislativa de retroatividade para aplicar-se a fatos passados, especialmente aos saldos credores decorrentes de operações de exportação;

-Considerando, finalmente, que com o advento do art. 56-B, da Lei nº 12.350/10 (na redação da Lei nº 12.431/11), houve reconhecimento expresso do direito, e que nos termos do art. 106, incisos I e II, “ b”, do CTN, o mesmo deve retroagir os seus efeitos para o caso em análise, j’que não definitivamente julgado.

Entendo que o recurso, nesse particular, merece provimento, sendo que quanto aos valores do crédito presumido, estes deverão ser computados Autoridade preparadora para fins de compensação até o montante efetivamente existente e disponível.

Ante o exposto, voto no sentido de **não conhecer** do pedido relativo à compensação de créditos de PIS, e no mérito, por **dar parcial provimento** ao Recurso Voluntário, apenas para reconhecer o direito ao ressarcimento e compensação dos créditos presumidos da aquisições de produtos agropecuários, nos termos do art. 6º, da Lei nº 10.833/2003.

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior – Relator

Declaração de Voto

Impetro vênia ao ínclito relator para acompanhar as conclusões de seu voto por concordar apenas com a fundamentação de seu brilhante voto relativamente à aplicação do art. 106, incisos I e II, “b”, do CTN.

É como voto.

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA