



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

Processo nº 13841.000221/2005-41
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-002.704 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de dezembro de 2015
Matéria Ressarcimento - Pis/Pasep
Recorrente Costa Ribeiro Exportação e Importação Ltda.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

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

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

Recurso ao qual se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, na forma do relatório e do voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Presidente.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Francisco José Barroso Rios, José Henrique Mauri, Luiz Augusto do Couto Chagas, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 2ª Turma da DRJ Campo Grande (fls. 135/141), a qual, por unanimidade de votos, não acolheu as razões contidas na manifestação de inconformidade formalizada pela interessada, relativamente a pedido de ressarcimento acolhido apenas em parte pela autoridade administrativa responsável pelo exame inicial do pleito.

A lide decorre de pedido de ressarcimento de créditos do PIS/Pasep - Mercado Externo, no valor de 4.536,68, apurado segundo o regime de incidência não-cumulativa, correspondente ao quarto trimestre de 2004. O pedido foi fundamentado no § 1º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002.

A DRF em Limeira/SP, por meio do Despacho Decisório de fls. 87/88, deferiu apenas parcialmente o pedido formulado, tendo reconhecido o direito creditório no montante de R\$ 17,34. A parte glosada corresponde ao crédito presumido da agroindústria relativo ao mercado externo, o qual, segundo a autoridade fiscal, é legalmente admitido apenas para desconto da correspondente contribuição devida.

Inconformada, a interessada apresentou manifestação de inconformidade onde aduziu o seguinte:

a) que a Instrução Normativa nº 600/2006 não poderia ter sido aplicada retroativamente, sob pena de ferir a segurança jurídica, o direito adquirido e o ato jurídico perfeito, previstos no art. 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal;

b) que ainda que se admitisse a aplicação da Instrução Normativa em tela, a compensação ora pleiteada não o é com relação a outros tributos e contribuições, mas refere-se à própria contribuição; e,

c) que indeferir a compensação afrontaria o art. 151, inciso III, do Código Tributário nacional (CTN) e a própria Constituição Federal.

Os argumentos em evidência, todavia, não foram acolhidos pela primeira instância, que indeferiu o pleito em decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

CRÉDITO PRESUMIDO DECORRENTE DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL

A IN SRF nº 660/2006 e o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2005 vedam expressamente a compensação ou ressarcimento dos créditos presumidos apurados a partir de 01/08/2004 com base no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, permitindo apenas deduzi-los das contribuições devidas.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A ciência da decisão vergastada ocorreu em 18/10/2014 (fls. 145). Inconformada, a interessada apresentou, em 23/10/2014 (fls. 146), o recurso voluntário de fls. 146/161, onde se insurge contra a decisão de primeira instância com fundamento nos mesmos argumentos outrora apresentados, em especial contra a aplicação retroativa da IN SRF nº 660/2006, cujos ditames, ainda que aplicados, não impediriam a compensação, já que os débitos compensados também dizem respeito a PIS. Aduz ainda que o aproveitamento do crédito presumido da agroindústria não possui nenhuma vedação, já que a compensação com a própria contribuição ou com tributos administrados pela Receita Federal foram claramente o desejo do legislador ao estipular tais normas.

Com base nos argumentos em tela, requer seja dado provimento ao seu recurso, com o consequente reconhecimento do direito ao crédito presumido decorrente das vendas da agroindústria ao exterior, ou, alternativamente, que seja autorizado o creditamento dos valores no Sped EFD - PIS COFINS/DACON, a fim de que sejam compensados posteriormente com outros débitos.

É o relatório.**Voto**

Conselheiro Francisco José Barroso Rios

Conforme argumentos aduzidos em seu recurso voluntário, vê-se que a lide se restringe ao suposto direito de utilização, para fins de ressarcimento ou de compensação, do crédito presumido da contribuição para o PIS decorrente das vendas da agroindústria efetuadas para o exterior.

O problema inerente à forma de utilização do crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep previsto no artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004, já foi objeto de julgamento por este CARF quando do exame do processo nº 10945.004981/2007-32, julgado em 05/05/2011 (acórdão nº 3802-00.457), da relatoria do i. Conselheiro José Fernandes do Nascimento, cujo entendimento, abaixo transcrito, também adoto como razões para decidir a presente contenda:

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

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

A instituição do referido benefício fiscal foi feita pela Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, que acrescentou os §§ 10 e 11 ao art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002. A forma de utilização do mencionado crédito presumido foi expressamente definida no § 10 do citado preceito legal, ao passo que [a]

forma de apuração do seu valor foi estabelecida no § 11. Tais preceitos legais tinham a seguinte redação, in verbis:

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

(...)

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

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

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

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

(...).

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

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, **poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.** (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

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

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

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

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

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

(...).

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

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

[...]

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

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

Não se pode olvidar que, em se tratando de benefício fiscal, o texto veiculado no referido preceito legal deve ser interpretado de forma literal ou restritiva, conforme determinação contida no art. 111¹ do CTN.

¹ "Art. 111 - Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias".

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

[...]

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

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

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

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

A alegação da Recorrente é verdadeira apenas em relação aos créditos ordinários, ou seja, aqueles apurados de acordo com o regime da não-cumulatividade, instituído no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e desde que tais créditos estejam vinculados exclusivamente à receita de exportação de mercadorias ou da prestação de serviços para o exterior, conforme expressamente determina o § 3º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, que, apesar se referir à Cofins, também se aplica à Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, conforme disposto no inciso III do art. 15² da Lei nº 10.833, de 2003.

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

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

² "Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

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

(...)"

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

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

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

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

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

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

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

(...). (grifos não originais).

É oportuno esclarecer ainda que, somente dão direito ao crédito ordinário ou normal (i) os bens adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e (ii) os custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País. Da mesma forma, também não dão direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da citada Contribuição. Neste sentido dispõem o inciso II do § 2º e os incisos I e II do § 3º, ambos do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, a seguir reproduzidos:

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

(...) (grifos não originais)

A contrário sensu, não dão direito ao crédito normal ou ordinário os bens adquiridos de pessoas físicas, bem como o valor das aquisições de bens

não sujeitos ao pagamento da respectiva Contribuição, inclusive no caso isenção.

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

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

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

(os destaques em sublinhado não constam do original)

Vale lembrar que exegese acima é plenamente aplicável à COFINS, a qual, juntamente com o PIS, é objeto de tratamento no *caput* do artigo 8º da Lei nº 10.925/04.

Chamo atenção para a parte em que o nobre relator destacou a possibilidade de utilização de compensação e ressarcimento mas unicamente em relação aos créditos “apurados de acordo com o regime da não-cumulatividade, instituído no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e desde que tais créditos estejam vinculados exclusivamente à receita de exportação de mercadorias ou da prestação de serviços para o exterior, conforme expressamente determina o § 3º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003 [...]”. Portanto, aduzido direito de compensação ou ressarcimento não alcança os créditos presumidos de que trata a Lei nº 10.925/04, que, conforme ressaltado, são passíveis de utilização unicamente para a dedução da correspondente contribuição devida.

Quanto ao disposto no § 2º do artigo 5º da IN 660/06⁴, segundo o qual “é vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do caput do art. 3º a utilização de

³ Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

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

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

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

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

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

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

⁴ Art. 5º A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, pode descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos:

[...]

§ 1º O direito ao desconto de créditos presumidos na forma do caput aplica-se, também, à sociedade cooperativa que exerça atividade agroindustrial.

créditos presumidos na forma deste artigo”, importa destacar que referida instrução normativa não inovou quando tratou da impossibilidade de utilização dos créditos presumidos da recorrente para fins de ressarcimento ou de compensação com outros tributos. Como visto, o *caput* do artigo 8º da Lei nº 10.925/04 restringe o emprego dos referenciados créditos à dedução da contribuição correspondente, de sorte que nada há na instrução normativa em comento que extrapole o ditame legal reportado.

Em outras palavras, a vedação contida na IN encontra-se em conformidade com os limites para a utilização do crédito presumido definidos pelo legislador. O mesmo se diga em relação ao disposto no § 3º, inciso II, do artigo 8º da IN 660/06, que expressamente veda a utilização dos créditos presumidos para fins de compensação.

Toda essa exegese é corroborada pelo novo tratamento dado à matéria a partir da edição da Lei nº 12.350, de 20/12/2010. Os artigos 56-A e 56-B da norma em evidência passaram a autorizar a compensação ou o ressarcimento dos créditos presumidos nas condições específicas traçadas pelo legislador, conforme se observa abaixo:

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).

§ 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).

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).*

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).

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

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).

O artigo 56-A da Lei nº 12.350/2010 corrobora tudo o que aqui já foi dito no sentido de que o direito de compensação ou de ressarcimento não alcançava os créditos presumidos de que trata a Lei nº 10.925/04, sendo os mesmos passíveis unicamente de utilização para a dedução da correspondente contribuição devida. Com efeito, não faria sentido o legislador editar norma permissiva de hipótese de compensação e de ressarcimento se a legislação outrora vigente já contemplasse tal possibilidade.

Quanto ao artigo 56-B da Lei nº 12.350/2010, a exceção criada pelo legislador - que fortalece o entendimento aqui adotado - também não socorre o sujeito passivo, já que restrita aos produtores de farelo de soja. Com efeito, conforme a informação fiscal que subsidiou o despacho decisório que reconheceu apenas em parte o direito pleiteado pela interessada, a mesma tem como atividade a "*exportação, importação, comércio e benefício de café*".

No tocante ao disposto no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2005, o qual veda expressamente a utilização do crédito presumido para fins de compensação ou ressarcimento, tal dispositivo infralegal veio somente esclarecer aquilo que a lei já trazia em seu bojo. Assim, tal norma complementar de direito tributário não desbordou de seu cunho meramente interpretativo, posto que restringiu-se unicamente à sua função complementar de esclarecer e uniformizar a aplicação da norma tributária *stricto sensu*.

Para terminar, importa ressaltar que o entendimento acima está em perfeita sintonia com o seguinte julgado do Superior Tribunal de Justiça, que, ao examinar o Recurso Especial nº 200900758996, assim se manifestou:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS PRESUMIDOS DECORRENTES DA LEI 10.925/04 COM QUAISQUER TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. CRÉDITOS NÃO PREVISTOS NA NORMA LEGAL AUTORIZADORA. ART. 11 DA LEI 11.116/05. DIREITO LÍQUIDO E CERTO NÃO EVIDENCIADO. 1. Recurso especial interposto nos autos de mandado de segurança, impetrado pela contribuinte com objetivo de ver reconhecido o direito de compensar seus créditos presumidos de PIS e de COFINS, oriundos da Lei 10.925/04, com quaisquer tributos administrados pela Receita Federal, nos termos do art. 16 da Lei 11.116/05. Aduz que são ilegais os atos regulamentares do Poder Executivo (Ato Interpretativo Declaratório 15/2005 e a Instrução Normativa SRF 660/2006) que se contrapõem a essa pretensão. 2. O direito à compensação tributária deve ser analisado à luz do princípio da legalidade estrita, em conformidade com o que dispõe o art. 170 do CTN: "A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos,

do sujeito passivo contra a Fazenda Pública". Precedentes: AgRg no Ag 1.207.543/PR, de minha relatoria, PRIMEIRA TURMA, DJe 17/06/2010; AgRg no AgRg no REsp 1012172/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 11/5/2010; AgRg no REsp 965.419/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe 5/3/2008. 3. Dispõe o art. 16, inciso I, da Lei 11.116/05: "O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis 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". 4. A compensação autorizada pelo art. 16 da Lei 11.116/05 não contempla a utilização dos créditos presumidos disciplinados na Lei 10.925/04, o que, por si só, à luz do art. 170 do CTN, afasta o direito líquido e certo vindicado nesta impetração. 5. Além disso, a concessão de créditos presumidos pela Lei 10.925/04 tem por escopo a redução da carga tributária incidente na cadeia produtiva dos alimentos, na medida em que a venda de bens por pessoa física ou por cooperado pessoa física para a impetrante (cerealista) não sofre a tributação do PIS e da COFINS, ou seja, dessa operação, pela sistemática da não cumulatividade, não há, efetivamente, tributo devido para a adquirente se creditar. 6. Essa finalidade é suficiente para diferenciar esses créditos presumidos daqueles expressamente admitidos pela Lei 11.116/05, os quais são efetivamente existentes, por decorrerem da sistemática da não cumulatividade prevista nas Leis 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04. Aliás, a Lei 10.637/02 (com redação incluída pela Lei 10.865/04), em seu art. 3º, § 2º, inciso II, exclui de sua sistemática o crédito derivado "da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição". 7. Ademais, a própria Lei 10.925/04, em seus arts. 8º e 15, só prevê a utilização desses créditos presumidos para o desconto daquilo que for devido de PIS e de COFINS. 8. Portanto, os atos regulamentares expedidos pelo Poder Executivo ora impugnados pela recorrente, ao impedirem a compensação ora postulada, não inovaram no plano normativo nem contrariaram o disposto no art. 16 da Lei 11.116/05, mas, apenas explicitaram vedação que, como visto, já estava contida na legislação tributária vigente. 9. Recurso especial não provido.

(STJ. Primeira Turma. Recurso Especial nº 200900758996. Relator: Min Benedito Gonçalves. Data da decisão: 24/08/2010. Publicado em 31/08/2010. Decisão unânime) (grifos nossos)

Da conclusão

Diante das considerações acima expostas, voto para **negar provimento ao recurso voluntário interposto pela recorrente.**

Sala de Sessões, em 09 de dezembro de 2015.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator

CÓPIA