



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13982.000468/2005-52
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-014.344 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de abril de 2024
Recorrente COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/2004 a 30/09/2004

O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

OVOS INCUBÁVEIS. PARCERIA RURAL. COMPRA E VENDA. DIREITO AO CRÉDITO PRESUMIDO.

Considerando que há no contrato de parceria a previsão de que o produtor rural adquire a propriedade dos ovos incubáveis em função de produzir para si e para o parceiro, e que houve a compra e venda dos insumos veiculada em nota fiscal pertinente, é incabível sua descaracterização para prestação de serviços, devendo ser concedido o direito ao cômputo do crédito presumido de que trata o art. 8º, da Lei nº 10.925/2004 sobre referidas aquisições.

AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL DO CRÉDITO PRESUMIDO.

O montante de crédito presumido é determinado pela aplicação da alíquota de 60% (sessenta por cento) quando se tratar de insumos utilizados nos 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.

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. APROVEITAMENTO. RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. VEDAÇÃO.

A legislação que permite pedido de ressarcimento ou compensação dos créditos presumidos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, estipula termos a quo para a sua realização. Impossível a retroatividade para pedidos realizados anteriormente à vigência daquela própria legislação, por violação aos termos por ela estipulados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar o direito ao ressarcimento ao crédito presumido da agroindústria, por falta de previsão legal, vencidos os Conselheiros José Renato Pereira de Deus (Relator) e Mariel Orsi Gameiro; e por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o creditamento sobre a prestação de serviço de limpeza, com a manutenção predial, com serviços de pintura do setor fabril, desde que não caracterizem benfeitorias e melhoramentos que devam ser adicionados aos valores dos imóveis para futuras depreciações, com fretes na operação de venda dos produtos acabados, com armazenagem, com a aquisição de avental plástico, de bota de borracha, de camisa, de camiseta impermeável, de calça proteção, de desinfetante, de creme protetor microbiológico, de detergentes, de lenha de eucalipto, de luva, de óleos lubrificantes, de peças para máquinas, de protetor auricular, de correias industriais, de material de embalagens, de caixas de papelão, de material de conservação. Bem como conceder o direito ao desconto de crédito presumido sobre a aquisição dos ovos incubáveis, e a aplicação do percentual de 60% sobre os insumos utilizados na industrialização dos produtos previstos no § 1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Designada a Conselheira Denise Madalena Green para elaborar o voto vencedor, sobre a rejeição do direito ao ressarcimento ao crédito presumido da agroindústria.

(documento assinado digitalmente)

Aniello Miranda Aufiero Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denise Madalena Green, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), José Renato Pereira de Deus, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mariel Orsi Gameiro, Aniello Miranda Aufiero Junior (Presidente)

Relatório

Por bem descrever os fatos, transcrevo e adoto como parte de meu relato o relatório do acórdão nº 07-20.514, da 4ª Turma da DRJ/FNS, proferida na sessão de 16 de julho de 2010:

Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório que homologou parcialmente pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição ao PIS, relativo ao 3º Trimestre de 2004.

A Delegacia da Receita Federal em Joagaba/SC manifestou-se pelo reconhecimento parcial do direito creditório postulado, com base no não acatamento da apuração de créditos em relação a:

- a) aquisições de matéria-prima, produtor intermediário e/ou insumos adquiridos anteriormente a 01/08/2003, data a partir da qual, conforme o artigo 21, da Lei nº 10.865/04, as cooperativas de produção agropecuária poderiam descontar estes créditos;
- b) aquisições de bens e serviços não enquadrados com insumos, como:
 - b.1) material de uso geral;
 - b.2) material de embalagem e etiquetas, utilizadas no acondicionamento para transportes das mercadorias;
 - b.3) peças de reposição e serviços gerais;
 - b.4) material de segurança;
 - b.5) conservação e limpeza;
 - b.6) manutenção predial;
 - b.7) ovos incubáveis, considerados como serviços adquiridos de pessoas físicas;
 - b.8) outros itens;
- c) despesas de energia elétrica incluídas em duplicidade;
- d) gastos com transporte de produtos entre filiais, classificados pela cooperativa como despesas de armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda;
- e) crédito presumido decorrente de atividades agroindustriais, tendo em vista não serem passíveis de ressarcimento, apenas de desconto, ou ainda decorrente das aquisições terem sido procedidas anteriormente a 01/08/2005;
- f) crédito presumido relativo a estoque de abertura — foram incluídos itens que não se enquadram como insumos, bem como foram utilizados percentuais incorretos, que geraram um crédito superior ao permitido;
- g) créditos a descontar na importação — foram incluídas importações com data de registro da DI anteriores a 09 de agosto de 2004;

Além destas glosas, foram refeitos os cálculos referentes ao rateio proporcional das receitas de exportações.

A interessada apresenta manifestação de inconformidade frente esta decisão, com os argumentos abaixo expostos.

Em relação às aquisições de matéria prima e produtos intermediários com data de emissão de nota fiscal anterior a 01/08/04, entende que a decisão merece ser reformada, tendo em vista os produtos terem sido adquiridos após 01/12/02, quando já vigorava a lei que estabeleceu a sistemática da não-cumulatividade do PIS. A decisão colidiu com o disposto no §1º, art. 30, da Lei nº 10.637/02.

Aduz, baseado em voto do Ministro José Delgado no RESP nº 1.005.598/RS, que, após 01/12/02, data da vigência da Lei nº 10.637/02, o crédito do PIS não cumulativo deve ser calculado com base na alíquota utilizada para quantificar o débito do PIS, isto é, 1,65%, enquanto àquelas aquisições feitas anteriormente ao período acima, deve ser

apropriado o crédito de 0,65%, em consonância com o que dispunha a legislação do PIS cumulativo.

Sustenta ainda que, alternativamente, estes insumos deveriam ser considerados no estoque de abertura.

No tocante aos bens e serviços não enquadráveis como insumos, salienta que a decisão considera o conceito de insumo de forma restrita, excluindo incontáveis insumos que a seu ver não são aplicados no produto.

Aduz que, em atenção ao artigo 3º da Lei nº 10.833/04, todas as aquisições de bens e serviços utilizados diretamente como insumo na fabricação de produtos destinados A venda geram direito ao crédito.

Desta forma, os valores glosados se enquadrariam perfeitamente como insumos, tanto na ótica da Lei nº 10.833/04 quanto da IN/SRF nº 404/2004, artigo 8º.

Em relação as peps de reposição de máquinas e equipamentos, sustenta o direito a compensação baseado na similaridade com os créditos decorrentes de depreciação de máquinas, combustíveis e lubrificantes e energia consumida, anexando solução de consulta nº 80, de 13/06/08, que permitiria o creditamento.

Em relação às aquisições de caixas de papelão e etiquetas, aduz em primeiro lugar que é equivocada a afirmação da autoridade fiscal de que estes materiais foram utilizados no acondicionamento para transporte. Informa que o material utilizado nas embalagens tem por finalidade garantir a proteção adequada ao produto para minimizar a contaminação, prevenir danos e acomodar o rótulo.

Explicita particularidades de algumas embalagens especiais, afirmando que as embalagens são colocadas com fins comerciais.

No que tange as aquisições de material de segurança, produtos de conservação e limpeza e bens destinados A manutenção predial, defende o mesmo entendimento exposto em relação ao conceito de insumo, agregando a informação de que, no caso de equipamentos de proteção individual, os mesmos são obrigatórios nos termos da NR 6 e 8.

Quanto à aquisição de ovos incubáveis, salienta que não se trata de remuneração de serviço prestado por pessoa física.

Informa a adoção do modelo de produção integrado ou verticalizado, que consiste em uma combinação de dois ou mais estágios sucessivos de produção e ou distribuição em propriedade da empresa ou terceiros, mas sob o controle da empresa proprietária.

Neste modelo, a agroindústria, por meio de contrato de parceria, fornece ao produtor rural lotes de matrizes poedeiras e ou reprodutores de suínos, lotes de pinto de um a dois dias de vida, assim como leitões. O produtor rural pessoa física, chamado de integrado ou parceiro integrado cuida das matrizes poedeiras, até a fase anterior à incubação dos ovos. O parceiro integrado, de igual modo cria os pintos de um dia e ou leitões até a época do abate, recebendo assistência técnica, ração e medicamentos.

O parceiro produtor, em contrapartida, recebe da empresa uma parcela da produção, em cada lote, obtendo para si uma parcela do que foi produzido.

A parcela pertencente ao parceiro produtor, após apurada a sua participação no lote, normalmente é vendida para a empresa. o caso dos autos, ou seja, a parcela recebida pelo parceiro produtor corresponde a sua quota no lote de ovos produzidos para incubação, que foi vendida a empresa.

Assim, não se trataria de remuneração paga à pessoa física e sim de compra e venda de ovos para incubação.

Desta forma, a decisão deve ser reformada para, no mínimo, reconhecer o direito ao crédito presumido sobre as compras de ovos para incubação.

No tocante às despesas de armazenagem de mercadorias e fretes na operação de venda, aduz que o frete incidente sobre as transferências de uma unidade produtora para outra unidade produtora deve ser considerado insumo de produção.

Explica que na granja de aves são produzidos ovos, que é um produto semi-acabado para o incubatório. No incubatório são produzidos pintos de um dia que é um produto semi-acabado para o produtor. No estabelecimento do produtor são produzidas aves terminadas que é um produto semi-acabado para o abatedor. E o processo se encerra apenas no estabelecimento industrializador, de onde sai o produto acabado para o estabelecimento comercial.

Em relação aos dispêndios com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, para fins de comercialização, sustenta a possibilidade do creditamento, salientando o posicionamento da 9ª Região Fiscal (solução de consulta nº 71, de 28/02/05).

No tocante aos valores creditados a título de crédito presumido e alocados no campo de receita de exportação, a recorrente salienta que, em que pese a utilização da interpretação literal leve ao entendimento exposto pela autoridade fiscal, esta interpretação não é única nem isolada.

Afirma que os créditos presumidos deixaram de figurar nas disposições do artigo 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03 pela simples necessidade de adequá-los à realidade da não-cumulatividade, e não com o objetivo de pedir a compensação ou o ressarcimento de créditos presumidos.

Afirma ainda que mesmo na vigência da Lei nº 10.925/04 os créditos presumidos são passíveis de compensação ou ressarcimento, em razão de que os artigos 5º e 6º das leis 10.637/02 e 10.833/03, em seu §1º, regulam a utilização dos créditos apurados na forma do respectivo artigo 3º, e não dizem que são exclusivamente os créditos relacionados no artigo 3º de ambas as leis.

O inciso II do caput do artigo 3º das leis em questão, permitem, pois duas formas de apropriação de créditos sobre bens utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens: uma de forma direta, que são os denominados créditos ordinários pagos pelos respectivos fornecedores daqueles bens; outra de forma presumida, nas limitações estabelecidas pelo artigo 8º da Lei nº 10.925/04.

Tanto os créditos ordinários com os presumidos vincular-se-iam à forma dos créditos estabelecida pelo artigo 3º de ambas as leis, e por isso mesmo seriam passíveis de compensação com outros tributos, ou de ressarcimento em espécie.

Defende, caso não seja acatado sua argumentação, que isto provocaria o desrespeito da norma constitucional que veda a incidência das contribuições sobre as receitas de exportação, pois somente reconhecer a manutenção dos créditos sem possibilitar sua utilização ou recuperação implicaria em onerar os produtos exportados.

Argumenta que o crédito presumido do Pis e da Cofins constitui forma de subvenção, espécie de estímulo financeiro, para reduzir o impacto tributário existente sobre a produção.

Aduz, após explicar a sistemática da dedução, compensação e ressarcimento dos créditos do tributo em tela, afirma que, frustradas as outras formas de ressarcimento, a

Unido deve efetuar o pagamento, mediante a entrega ao beneficiário da respectiva soma em dinheiro.

Defende que, embora não esteja prevista expressamente no texto do artigo 8º, da Lei nº 10.925/04, há que se reconhecer a possibilidade de ressarcimento em relação ao crédito presumido do PIS/COFINS.

No que tange a aplicação do percentual de 60% sobre os insumos adquiridos, quando deveriam ter sido aplicado o percentual de 35%, aduz que, em relação As aquisições de suíno padrão, leitões para terminação e aves para abate, o artigo 8º da Lei nº 10.925/04 estabelece o percentual de 60% sobre o valor das aquisições.

Argumenta que a Solução de Consulta nº 39, de 27/04/2006, apresenta decisão dos órgãos fazendários neste sentido. No tocante As aquisições de milho inteiro e quebrado, deve, de igual modo, ser reconhecido o direito ao crédito presumido tendo por base o percentual de 60%, em razão de que tais insumos são destinados A alimentação de aves e suínos.

Em relação ao crédito presumido relativo A abertura de estoque glosado em decorrência dos itens não serem enquadrados como insumo, a interessada reitera suas considerações já expostas sobre o tema.

No que diz respeito ao percentual utilizado, de 1,65%, enquanto a decisão manifesta o entendimento que o percentual correto seria de 0,65%, reitera os argumentos já manifestados em relação às aquisições de matéria prima e produtos intermediários com data de emissão de nota fiscal anterior a 01/08/04.

Por derradeiro, em relação a glosa do PIS pago, em razão do registro das declarações de importação terem sido efetuados em data anterior a 09/08/04, afirma que, conforme o artigo 15 da Lei nº 10.965/04, o direito ao crédito existe a partir da produção de efeitos da lei. Entende, assim, que não se pode falar em vedação ao crédito das importações efetuadas anteriormente à 09/08/04..

Argumenta ainda que não se poderiam utilizar as disposições contidas na Lei nº 11.116/05 para negar direito ao crédito, pois não houve inovação na ordem jurídica, mediante a criação de direito novo, pois a regra do direito do PIS/COFINS Importação fora estabelecida em momento anterior.

Requer, por fim, a reforma da decisão prolatada, a produção de todas as provas em direito admitido, que o presente recurso seja recebido com efeitos suspensivo e devolutivo, bem como seja determinada a aplicação da taxa Selic entre a data do pedido de restituição até a data da completa satisfação do crédito.

A DRJ em Florianópolis - SC julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente, tendo sido o acórdão ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/2004 a 30/09/2004

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados A venda; as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; e

os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DE DESPESAS COM EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO.

Despesas efetuadas com o fornecimento equipamentos de proteção aos empregados, adquiridos de outras pessoas jurídicas ou fornecido pela própria empresa, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados, consumidos ou daqueles que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida no processo de fabricação ou na produção de bens destinados à venda.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DE DESPESAS COM PEÇAS DIVERSAS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

As peças para manutenção de máquinas e equipamentos, para que possam ser consideradas como insumos, permitindo o desconto do crédito correspondente da contribuição, devem ser consumidas em decorrência de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação/beneficiamento

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados para as transferências de mercadorias (produtos acabados ou em elaboração) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos da Cofins e da Contribuição ao PIS/PASEP.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIAS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Os créditos presumidos da agroindústria somente podem ser aproveitados como dedução da própria contribuição devida em cada período de apuração, não existindo previsão legal para que se efetue o seu ressarcimento.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. CRÉDITO PRESUMIDO. ESTOQUE DE ABERTURA.

As alíquotas para o cálculo do crédito presumido sobre o estoque existente em 31 de julho de 2004 são de 0,65% para a Contribuição para o PIS/Pasep e de 3% para a Cofins.

CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.

De acordo com o disposto nos arts. 13 e 15 da Lei nº 10.833, de 2003, não incide atualização monetária sobre créditos de COFINS e da Contribuição para o PIS/Pasep objeto de ressarcimento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/08/2004 a 30/09/2004

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO.
COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITORIO. ONUS DA
PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A contribuinte recorrente, não conformada com a decisão acima transcrita, interpôs o recurso voluntário, no qual mantém as alegações outrora trazidas na manifestação de inconformidade.

No processo judicial nº 1034569-29.2020.4.01.3400, que tramita perante a 22ª Vara Federal Cível da SJDF, foi proferida sentença concedendo a segurança pleiteada pela contribuinte a qual determinou a exame e a conclusão fundamentada de diversos processos da recorrente contribuinte, a qual recebeu o seguinte dispositivo:

Ante o exposto, **CONCEDO A SEGURANÇA**, para determinar que a autoridade coatora proceda ao exame e à conclusão fundamentada dos processos indicados na inicial (incluindo a emenda a inicial de id n. 262539393) e que, na hipótese de reconhecimento de direito creditório, que seja afastada a compensação de ofício, bem como a inscrição dos créditos na ordem de pagamento da Receita Federal do Brasil, no prazo máximo improrrogável de sessenta dias, sob pena de fixação de multa, sem prejuízo de remessa dos autos ao MPF para apuração de responsabilidades.

Em julgamento realizado em agosto de 2022, o julgamento foi convertido em diligência, para que fosse aclaradas as seguintes dúvidas:

Retornando aos autos, para uma decisão justa e precisa, necessito que sejam clareados os seguintes pontos, atendo-se a diligência em apontar onde são utilizados os itens glosados, bem como indicar onde estão os documentos comprobatórios da aquisição de referidos produtos, tendo por base os fundamentos jurídicos apresentados no Recurso Voluntário:

Bens e Serviços - material de uso geral, material de embalagens e etiquetas, peças de reposição e serviços gerais, material de segurança, material de conservação e limpeza, material de manutenção predial, ovos incubáveis, fretes e outros itens.

1a) Material de uso geral - avental plástico, bota de borracha, camisa, camiseta impermeável, calça proteção, desinfetante, creme protetor microbiológico, detergentes, lenha de eucalipto, luva, óleos lubrificantes, papel toalha, peças para máquinas, protetor auricular, correias industriais.

1b) Material de Embalagens e Etiquetas - caixas de papelão e etiqueta;

1c) Material de Conservação e Limpeza;

1d) Manutenção Predial, Serviço de Pintura e de Construção Civil;

1e) Fretes, armazenagem e ovos incubáveis.

Quanto ao frete, quais foram os valores dos fretes utilizados para transporte de documentos, transporte de insumos entre estabelecimentos, transporte de produto intermediário entre estabelecimentos e transporte de produto final para venda?

Ao responder essas interrogações, peço que elabore um parecer conclusivo que possibilite identificar cada custo/despesa acima descrito para fins de uma análise jurídica deste Colegiado.

Da conclusão da diligência deve ser dada ciência à contribuinte, abrindo-lhe o prazo de trinta dias para, querendo, pronunciar-se sobre o feito.

Seguindo o que determinou a r. decisão, o processo foi trazido para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

I - Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

II – Mérito

No mérito, inicialmente, exponho o entendimento deste relator acerca da definição do termo "insumos" para a legislação da não-cumulatividade das contribuições.

É cediço que o conceito de insumo para fins de apuração do crédito de PIS/COFINS no regime não cumulativo previsto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, sendo que tal conceito já se encontra consolidado junto ao CARE/CSRF e foi pacificado pelo STJ (REsp n. 1.221.170/PR – Tema 779/780), julgado mediante a sistemática repetitiva. Além disso, destaca-se a importância da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, emitida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no final de setembro de 2018, a qual deve ser observada pela Administração Pública, conforme o artigo 19 da Lei 10.522/2002.

Feitas estas considerações, passa-se à análise específica dos pontos controvertidos suscitados pela Recorrente em seu recurso, todos relacionados aos itens glosados pela fiscalização.

Por tratar do mesmo objeto, destoando apenas quanto ao período de apuração da contribuição, por comungar em parte das razões de decidir utilizadas pela I. Conselheiro Relator

Gilson Macedo Rosenberg Filho e, concordar com o voto vencedor prolatado pelo I. Conselheiro João Carlos Cassuli Junior no que se refere aos créditos sobre a aquisição de ovos incubáveis e nas conclusões da declaração de voto sobre a correção pela taxa selic dos créditos ressarcíveis, no acórdão nº 3402-002.495, peço licença para utilizá-las como minhas.

Passo a transcrevê-las:

(...)

Regressando a lide, passo ao exame dos itens reclamados pelo recorrente, tendo por base a diligência realizada e o conceito de insumo alhures detalhado.

1 - Bens e Serviços material de uso geral, material de embalagens e etiquetas, peças de reposição e serviços gerais, material de segurança, material de conservação e limpeza, material de manutenção predial, ovos incubáveis, fretes e outros itens.

Quanto à imensa lista de elementos que não foram considerados para o cálculo do crédito da Cofins, me reservo a analisar apenas aqueles que o recorrente buscou demonstrar participar de seu processo produtivo. Para os demais, nego de pronto sua inclusão no cálculo do crédito em virtude das alegações estarem órfãs de informações que sustentem seu direito. É bom lembrar que a lide versa sobre pedido de ressarcimento, cujo ônus da prova é do recorrente.

a) Material de uso geral avental plástico, bota de borracha, camisa, camiseta impermeável, calça proteção, desinfetante, creme protetor microbiológico, detergentes, lenha de eucalipto, luva, óleos lubrificantes, papel toalha, peças para máquinas, protetor auricular, correias industriais.

Entendo que os valores gastos com o avental plástico, camisa, desinfetante, luva, a bota de borracha, a camiseta impermeável, a calça de proteção, o creme protetor microbiológico, o protetor auricular, os óleos lubrificantes e as peças para as máquinas do parque fabril subsumem ao conceito de insumo, devendo fazer parte do cálculo do crédito da Cofins. Quanto aos demais elementos mencionados neste item nego seu aproveitamento por falta de prova.

b) Material de Embalagens e Etiquetas caixas de papelão e etiqueta.

Quanto a esse item, apenas as caixas de papelão utilizadas no acondicionamento dos produtos para fins de proteção contra ataque ambientais, choques, vibrações impróprias, esmagamento, etc, fazem parte do processo produtivo do recorrente, de forma que devem ser incluídos nos cálculos dos créditos como sendo insumos. Mesma sorte não teve o elemento “etiqueta”, pois não têm nos autos provas mínimas de sua utilização no processo produtivo.

c) Material de Conservação e Limpeza

Após diligência realizada no estabelecimento do recorrente, é pacífico que os serviços de limpeza compreendem a lavagem e desinfecção das instalações, máquinas e equipamentos industriais; lavanderia industrial (lavagem dos uniformes utilizados pelos funcionários que atuam no processo produtivo). Portanto, em vista da atividade desenvolvida pela sociedade ser de cunho alimentício, entendo que os valores referentes a estes custos devem fazer parte do cálculo do crédito da Cofins, por estarem contemplados no conceito de insumo.

d) Manutenção Predial, Serviço de Pintura e de Construção Civil

A diligência revela que a manutenção predial e os serviços de pintura e construção civil foram realizados no estabelecimento fabril e a compra de todos os itens foi utilizada nos

estabelecimentos industriais, conforme demonstrado através das cópias dos documentos fiscais e razão contábil. O Fisco apurou que os serviços de pintura foram realizados no acesso a indústria e lateral do prédio bloco administrativo II (pintura circulação de acesso aos vestiários parede/platib, pintura na sala de manutenção de baterias, pintura em calhas, teto, tirantes, suporte de expedição, pintura no setor mec preparação e piso da oficina, pintura no setor abt, serviço de manutenção civil no setor abt e serviço manutenção civil piso setor Produtivo.

Nesta senda, apenas os custos com a manutenção predial e serviços de pintura do setor fabril tem o direito de fazer parte do cálculo do crédito da exação, desde que não caracterizem benfeitorias e melhoramentos que devam ser adicionados aos valores dos imóveis para futuras depreciações. Os custos com a manutenção e pintura dos prédios administrativos e outros setores não podem compor o referido crédito.

e) Fretes.

Em relação ao frete informa a recorrente e não contesta o Fisco:

... Em relação ao frete informamos que do valor total de R\$ (...) glosado no 3º trimestre de 2005, R\$ (...) correspondem a transporte de produtos acabados em operação de venda; R\$ (...) referem a despesas com armazenagem de produto final para venda, R\$ (...) a transporte de produtos acabados entre estabelecimentos para venda (frete transferência).

O transporte de produto acabados entre estabelecimentos é contabilizado na conta de estoque 12319, do estabelecimento destinatário. Posteriormente, quando ocorre a efetiva operação de venda do produto, este valor do frete fará parte do custo da mercadoria vendida. Os gastos com frete na operação entre estabelecimentos são imprescindíveis para a efetivação da venda dos produtos fabricados pela recorrente e agregam o custo do próprio produto. É que a empresa comercializa a sua produção em todo território nacional, porém, as suas unidades industriais estão localizadas nos Estados do RS, SC e MS, que transferem a sua produção para os estabelecimentos comerciais localizados nos Estados do PR, SP, RJ, MG, PE e DF. Portanto, os gastos com frete para transferência da produção das unidades industriais para comercialização pelas unidades comerciais agregam o custo do produto, revestindo a característica de insumo ou serviço utilizado na fabricação de produtos destinados a venda.

Das informações coletadas conclui-se que as despesas com fretes estão divididas entre as relativas ao transporte de produtos acabados em operação de venda, ao transporte entre estabelecimentos de produtos acabados e ao frete sobre as compras dos insumos utilizados para industrialização dos produtos a serem comercializados.

O aproveitamento do custo com frete relativo ao transporte de produto acabado para venda está previsto na Lei que instituiu a não cumulatividade.

Ressalto apenas que o ônus deve ser suportado pelo vendedor.

Os custos dos fretes referentes à aquisição dos insumos incorporam ao custo dos insumos, desde que estejam discriminados na nota fiscal de compra e assumidos pelo comprador. Cumpridos esses requisitos, estarão acobertados pela legislação. Assim, o único problema a ser resolvido se refere ao frete correspondente ao transporte de bens acabados entre estabelecimentos da mesma sociedade. Conforme já mencionado o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da Cofins tem um alcance maior do que matériaprima, produto intermediário e material de embalagem relacionados ao IPI e menor que os custos de produção do IRPJ. Contudo, defendo que nos casos em que a Lei previu, expressamente, o tipo do bem ou o do serviço que poderá ser utilizado para descontar créditos das exações, aplico os cânones legais. É o caso da despesa com fretes, o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 prevê que apenas os fretes utilizados

na operação de venda poderão servir de créditos a serem descontados do valor apurado de exação.

No caso em questão, o transporte de produto acabado de um estabelecimento a outro da mesma sociedade não dá direito ao crédito, pois falta previsão legal. Se fosse produto semi-acabado, meu entendimento seria diverso, uma vez que esse frete faria parte do processo produtivo da empresa. Portanto, quanto a esse custo, mantenho afastados os valores da base de cálculo do crédito da Cofins.

f) Armazenagem

As despesas com armazenagem também foi prevista no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 como integrante dos créditos descontáveis da exação. De sorte que afasto a glosa efetuada pela fiscalização e mantida pela instância *a quo*.

g) Ovos incubáveis (razões do voto vencedor)

Conselheiro João Carlos Cassuli Jr., Redator designado.

Apesar de ter acompanhado o voto do Ilustre Conselheiro Relator em praticamente todas as matérias em debate nestes autos, com a devida vênia a maioria do Colegiado não pode acompanhá-lo no tocante ao direito de desconto de crédito presumido nas aquisições dos chamados ovos incubáveis, cabendo-me a honrosa tarefa de redigir o voto vencedor neste particular.

Além de adotar integralmente o Relatório muito bem lançado pelo Ilustre Relator, também é importante colher do voto vencido neste particular, a questão conforme tratada tanto pela autoridade fiscal prolatora do despacho que originou o litígio, como pela Recorrente, sendo conveniente reprisá-la nos seguintes termos:

“g) Ovos incubáveis

A operação na visão do recorrente:

(...) no modelo de integração/parceria, a empresa firma um contrato de parceria com o parceiro produtor, pessoa física, em que a empresa se compromete a fornecer as matrizes, pintos, leitões, medicamentos, alimentação e assistência técnica, enquanto que o parceiro produtor, pessoa física, participa com as instalações, água, luz, mão-de-obra de alimentação e manutenção do lote dos animais recebidos.

O parceiro produtor, pessoa física, em contrapartida, recebe da empresa (agroindústria), uma parcela da produção, em cada lote, obtendo para si uma parcela do que foi produzido. Tal parcela é estabelecida através da aplicação de uma fórmula específica, constante no contrato, com base na conversão de produção ou conversão alimentar para determinar o fator de eficiência e produção.

A parcela pertencente ao parceiro produtor, após apurada a sua participação no lote, normalmente é vendida para a empresa.

É o caso dos autos, ou seja, a parcela recebida pelo parceiro produtor corresponde a sua quota no lote de ovos produzidos para incubação, que foi vendida a empresa. Ou seja, o parceiro produtor emitiu nota fiscal para acobertar a venda da sua parte na produção. (...)

A operação na visão da Autoridade Fiscal:

Verifica-se que o contrato de parceria, anexado aos autos, tem por objeto o fornecimento à cooperativa de ovos para incubação, ovos férteis destinados à produção de pintos de corte. No caso em exame, são formalizados contratos de parceria entre a cooperativa (parceira) e o produtor integrado (matrizeiro), pessoa física.

Este sistema de parceria para fornecimento de ovos para incubação, comumente denominado de integração, de fato, é tradicionalmente empregado no setor avícola.

A parceira assume a obrigação de fornecer ao produtor os insumos necessários à produção, quais sejam lotes de aves, machos e fêmeas, além de rações, medicamentos e vacinas, bem como o transporte das aves e dos ovos que saírem da propriedade.

O matrizeiro, por sua vez, tem por atribuição a guarda e conservação das aves postas à sua disposição, devendo cumprir uma série de prescrições relativas à criação das aves, além de suprir água potável e energia elétrica nas quantidades necessárias à atividade.

Exige-se do matrizeiro instalações físicas adequadas, constituídas, no contrato em apreço, de três aviários de 14m x 130m, além dos equipamentos que se fizerem necessários, "de acordo com a avaliação e orientação do departamento técnico da segunda (parceira)", sendo do matrizeiro a responsabilidade pela mão de obra necessária.

Quanto à partilha dos frutos da parceria, reproduz-se a cláusula contratual que a define:

“Cláusula segunda (...)

Parágrafo segundo: Ajustam as partes, para efetivação da parceria, que 88% (oitenta e oito por cento) dos ovos provenientes de cada lote de aves entregues, é de propriedade da PARCEIRA, sendo o saldo remanescente de 12% (doze por cento) de propriedade do MATRIZEIRO.”

O contrato estabelece ainda que, "em relação ao percentual de 12% (doze por cento) dos ovos produzidos, de propriedade do MATRIZEIRO, compromete-se este a dar à PARCEIRA preferência na sua compra, cujas condições serão dispostas em documento específico”

Pois bem, como se percebe da leitura das cláusulas deste contrato, bem como dos usos e costumes referentes a contratos de parceria avícola, a parceira exige, para ingresso na atividade, que o matrizeiro possua os aviários e as máquinas conforme suas especificações, bem como que este entregue os ovos nos padrões exigidos pela parceira.

Para tal, o matrizeiro deverá fazer investimentos em ativos com elevada especificidade. Esta necessidade de criar um relacionamento em ativos específicos transforma o relacionamento à medida que a transação se desdobra. Antes dos investimentos em ativos específicos serem feitos, uma parte pode ter várias alternativas de negócio, sendo que ela poderia escolher um entre os muitos possíveis negociantes. Mas, depois que o investimento em ativos específicos é feito, as partes têm poucas, se tiver, alternativas de negócios. Assim, uma forma de oferta competitiva não se torna mais possível. Ou seja, uma vez que tal investimento em ativos dedicados é feito, o relacionamento muda de uma posição na qual a parte teria uma grande quantidade de negociantes para uma situação em que tem apenas um negociante.

No caso analisado, não há a possibilidade (ou se há, é muito pequena) de negociação da produção com a sua segunda melhor alternativa. O produto, em que pese no contrato restar estabelecido que uma parte ser propriedade do matrizeiro, na realidade não lhe pertence, sendo ele apenas o responsável pela condução do setor de produção.

Por esta tarefa, a parceira agrícola paga ao matrizeiro uma remuneração, em pecúnia, cujo valor é definido de acordo com a produção.

Assim sendo, os valores pagos pela cooperativa aos matrizeiros correspondem à remuneração paga a pessoa física.”

Pois bem, os pontos de vistas de parte a parte ficaram muito bem expostos, e, a partir deles, acabo por concluir diferentemente do que concluiu o Ilustre Relator, que acabou

agasalhando o ponto de vista da Fiscalização, para conceber a operação como sendo uma prestação de serviços e não uma compra e venda de insumos.

Tenho que a operação está documentalmente comprovada como sendo uma compra e venda, não só pelos expressos termos do contrato, mas pela emissão de Nota Fiscal de venda de insumos, que permite o trânsito dos ovos incubáveis dos parceiros/matriseiros para a adquirente Cooperativa. Tais documentos existentes nos autos, para serem desconsiderados pela fiscalização, deveriam ser objeto de decreto de nulidade por *simulação* (ou outro vício do negócio jurídico), e atendendo a forma pertinente para assim se o decretar, tais como descrição dos fatos, comprovação pertinente dos fatos supostamente reais, o fundamento legal da imputação realizada, para se ter a conclusão a que chegou a Administração. Assim sendo, considerando que os documentos que retrataram a operação de compra e venda não foram total ou mesmo legalmente invalidados, tem-se que deve prevalecer a essência da operação, tal e qual retratada no contrato e na Nota Fiscal, que é a compra e venda, e não aquela imputada como sendo simulada, que seria a prestação de serviços.

E, por se tratar de compra e venda de bens, milita em favor da Recorrente o direito ao desconto do crédito presumido de que trata o art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, pela alíquota definida no voto do Ilustre Relator, adicionando porém tais aquisições dentre aquelas que permitem o respectivo desconto de créditos.

Assim sendo, com as vênias do Ilustre Relator e daqueles que pensam em sentido contrário, sou pelo provimento do recurso para conceder o direito ao desconto de crédito presumido sobre a aquisição à pessoas físicas, dos ovos incubáveis.

AGROINDÚSTRIA – RESSARCIMENTO.

A Autoridade Fiscal glosou o crédito presumido decorrente de atividades agroindustriais pelo entendimento de serem passíveis de ressarcimento, apenas de desconto com a própria Cofins na apuração do *quantum debeatur*.

Já o recorrente defende que, embora não esteja prevista expressamente no texto do artigo 8º, da Lei nº 10.925/04, há que se reconhecer a possibilidade de ressarcimento em relação ao crédito presumido do PIS/COFINS.

Assim, o cerne da questão é definir se os créditos presumidos da agroindústria podem ser objeto de processo de ressarcimento ou de compensação tributária.

A solução da lide passa necessariamente pelas irradiações das modificações impostas pela Lei nº 10.925/2005 ao regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins.

Diante desse quadro convém identificar as respectivas mudanças e seus reflexos no caso em questão.

A Lei nº 10.637/2002, assim dispõe sobre o assunto:

Art. 2º Para determinação do valor do PIS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65.

(...)

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.

§ 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.

Assim, a agroindústria poderia aproveitar os créditos presumidos para dedução do valor a recolher resultante de operações no mercado interno, compensar com débitos próprios de tributos administrados pela SRF e, caso não conseguisse utilizá-los até o final de cada trimestre, pleitear seu ressarcimento.

Ocorre que os §§ 10 e 11 do art. 3º supra foram revogados pela Medida Provisória nº 183, de 30 de abril de 2004 (publicada nessa mesma data em Edição extra do Diário Oficial da União), *verbis*:

Art. 3º Os efeitos do disposto nos arts. 1º e 5º dar-se-ão a partir do quarto mês subsequente ao de publicação desta Medida Provisória.

Art. 4º Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 5º Ficam revogados os §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e os §§ 5º, 6º, 11 e 12 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

A partir de agosto de 2004 produziria efeitos, portanto, a revogação desses créditos presumidos da agroindústria.

Sobreveio a conversão dessa Medida Provisória na Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004 (Diário Oficial de 26/07/2004), reinstituindo os créditos presumidos da agroindústria com alterações, conforme arts. 8º e 15:

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).

(...)

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

(...)

Art. 17. Produz efeitos:

(...)

II na data da publicação desta Lei, o disposto:

a) nos arts. 1º, 3º, 7º, 10, 11, 12 e 15 desta Lei;

(...)

III a partir de 1º de agosto de 2004, o disposto nos arts. 8º e 9º desta Lei

Observe que a Lei nº 10.925/2004 instituiu novas hipóteses de créditos presumidos com vigência a partir de 01/08/2004, tanto nas especificidades de seu cálculo quanto na forma de seu aproveitamento. Importa notar que, quanto ao aproveitamento, essa Lei dispôs apenas sobre a possibilidade da pessoa jurídica, indicada no *caput* dos arts. 8º e 15, “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.”

De outro lado, a mesma Lei nº 10.925 manteve as revogações promovidas pela MP nº 183, *verbis*:

Art. 16. Ficam revogados:

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

a) os §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002; e

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

Assim, como os créditos previstos no art. 3º, §§ 10 e 11 da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, §§ 11 e 12 da Lei nº 10.833/2003 foram expressamente revogados pelo art. 16 da Lei nº 10.925/2004, não sendo mais apurados na forma do art. 3º daquelas leis, não há mais possibilidade de efetuar compensação ou pedido de ressarcimento em dinheiro em relação a aqueles créditos, por falta de previsão legal. Pelo mesmo motivo, não é possível a compensação e o ressarcimento em relação aos créditos estabelecidos pelos arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004.

Em função da revogação promovida pela Medida Provisória nº 183 não ter produzido efeitos antes da reinstituição dos créditos presumidos da agroindústria pela Lei nº 10.925, pode-se concluir que o aproveitamento de tais créditos não sofreu solução de continuidade.

Deste modo, em que pese à reinstituição de créditos presumidos para a agroindústria pela Lei 10.925, não houve mudanças nas formas de aproveitamento para dedução,

compensação e ressarcimento previstas nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que contemplam apenas os créditos apurados “na forma do art. 3º e não esses “novos” créditos.

Com efeito, não é despendendo reiterar que a compensação e o ressarcimento admitidos pelo art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, respeitam unicamente aos créditos apurados na forma do art. 3º das mesmas Leis:

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

[...];

§ 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.

[...]; (grifos acrescentados)

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

[...];

§ 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.

[...]; (grifos acrescentados)

Neste diapasão, a IN SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, dispõe seu art. 21, caput:

“Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

Como se pode notar o legislador não fez tal alteração, nem previu na própria Lei nº 10.925/2004 outra forma de aproveitamento desse crédito presumido que não a dedução da própria contribuição devida em cada período. Portanto, desejou que apenas essa forma de aproveitamento fosse possível.

Por derradeiro, ao analisarmos o caput do art. 16, da Lei nº 11.116/2005, notamos que este dispositivo trata especificamente do saldo credor apurado na forma do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, senão vejamos:

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

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

II pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.”

Noutro giro, não se pode perder de vista que a vedação do art. 8º, § 4º, da Lei nº 10.925, de 2004, constitui norma especial, porquanto se refere unicamente à situação específica ali descrita. Destarte, apenas excepciona, sem, contudo, conflitar com a norma geral do art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, que permite ao vendedor manter os créditos vinculados às operações de venda efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição ao PIS, previsão esta genérica e atinente às operações em geral.

Observe-se, ainda, que a previsão contida no caput dos arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004, admite que as pessoas jurídicas aludidas “*poderão deduzir da contribuição para o PIS/PASEP, devidas em cada período de apuração*” o crédito presumido ali tratado.

Neste passo, entendo que prevalecem as vedações contidas no § 4º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em relação às situações específicas previstas naquele artigo.

Posteriormente, a Lei nº. 12058, de 13 de outubro de 2009 aduziu importantes modificações no tema, a saber:

a) Permitiu a compensação dos saldos dos créditos presumidos em discussão com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB;

b) Autorizou o ressarcimento em dinheiro destes mesmos créditos, sob a ressalva de que o pedido só poderia ser efetuado para créditos apurados nos anos-calendário de 2004 a 2007, a partir do mês subsequente ao da publicação da lei. E o pedido referente aos créditos apurados no ano-calendário de 2008 e no período compreendido entre 01/2009 e o mês de publicação da lei, a partir de 01/01/2010.

Por fim, a Lei nº. 12.350, de 20 de dezembro de 2010, ratificou os direitos concedidos pela Lei nº. 12058/2009, no sentido de manter a permissão ao ressarcimento e a compensação dos créditos presumidos apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei 10.925, de 23 de julho de 2004.

Não se pode esquecer que o art. 106 do CTN autoriza a aplicação de lei nova a ato não definitivamente julgado, 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.

Pelas assertivas feitas, afluem razões jurídicas para as seguintes conclusões:

1 A Lei nº 10.925/2004 instituiu novas hipóteses de créditos presumidos com vigência a partir de 01/08/2004, tanto nas especificidades de seu cálculo quanto na forma de seu aproveitamento;

2 A partir de agosto de 2004, a legislação deixa de possibilitar a compensação ou o ressarcimento de créditos presumidos de agroindústria de PIS/COFINS de operações de exportação, podendo apenas servir para abater o PIS/Cofins devido na sistemática da não cumulatividade.

Ou seja, o valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, art. 8º, somente pode ser utilizado para deduzir da contribuição para o PIS/Cofins apurado no regime de incidência não cumulativa;

3 A partir de 13/10/2009, a legislação retornou com a possibilidade de ressarcir ou compensar os créditos referentes à agroindústria.

Após esse singelo passeio pela legislação da não cumulatividade aplicada às agroindústrias, retornando ao caso em questão, conforme consta nos autos, a sociedade buscou compensar créditos presumidos de agroindústria da Cofins em operações de exportação com débitos de outros tributos.

Partindo das premissas acima cravadas, não é necessário empreender qualquer esforço de interpretação para concluir que os créditos adquiridos de agroindústria são considerados créditos presumidos, podendo ser objeto de pedido de ressarcimento. Portanto o ressarcimento pretendido pelo contribuinte deve prosperar sendo imperiosa a reforma da decisão proferida em primeira instância.

PERCENTUAL DO CRÉDITO PRESUMIDO

O recorrente afirmar que houve erro na aplicação do percentual sobre os insumos adquiridos - suíno padrão, leitões para terminação e aves para abate - em seu julgamento o percentual do crédito presumido deveria ser de 60% e não de 35% como foi feito pela DRJ/Joaçaba. Mesma sorte deveria ter as aquisições de milho inteiro e quebrado em razão de que tais insumos são destinados à alimentação de aves e suínos.

O art. 8º da Lei nº 10.925/2004 trata do percentual em questão:

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)

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01,

10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

II pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

III pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (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 nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 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 nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 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 15 de junho 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. (Renumerado pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:

I do crédito presumido de que trata o caput deste artigo;

II de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo.

§ 5º Relativamente ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo, o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem, pela Secretaria da Receita Federal.

§ 10. Para efeito de interpretação do inciso I do § 3º, o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos. (Incluído pela Lei nº 12.865, de 2013)

De acordo com as modificações aduzidas pela Lei nº 12.865/2013, o percentual aplicado aos insumos utilizados para industrialização dos produtos previstos no § 1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 é de 60%. Portanto, o pleito do recorrente tem amparo legal, de sorte de aplicar o percentual citado de reforma da decisão *a quo* quanto a esta matéria.

CRÉDITOS A DESCONTAR.

Alega o recorrente que a decisão vergastada glosou valores em razão de que foram importados bens através do regime aduaneiro DRAWBACK, com suspensão do PIS, tendo, entretanto, o sujeito passivo se apropriado do crédito, contrariando disposição contida na Lei nº 10.865/04, art, 15, § 1º, que autoriza a apropriação do crédito apenas quanto aos valores efetivamente pagos, o que não seria o caso de importações amparadas pelo DRAWBACK.

Entretanto, a divergência entre os valores solicitados e os reconhecidos pela autoridade fiscal, reside noutra situação de fato. Nos meses de (...) , a recorrente, por motivo ignorado, deixou de incluir no pedido de ressarcimento, a totalidades as DI's registradas no mencionado período.

A totalidade das DI's, por ocasião da apreciação do pedido de ressarcimento do referido, também não foram computadas pela autoridade fiscal.

Quanto a essa matéria, entendo que é defeso o aditamento de pedido de ressarcimento visando à inclusão de novos créditos financeiros ao pedido inicial. Novos direitos devem ser pleiteados em novo pedido de ressarcimento, sob pena de cerceamento do direito de defesa e de inobservância do devido processo legal.

Nesta linha, acertou a DRJ/Joaçaba em não aceitar a inclusão de novos créditos financeiros ao pedido inicial de ressarcimento sem que fosse efetuado por meio do Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP).

Conclusão

Desta forma, por todo o acima exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o creditamento sobre a prestação de serviço de limpeza, com a manutenção predial, com serviços de pintura do setor fabril, desde que não caracterizem benfeitorias e melhoramentos que devam ser adicionados aos valores dos imóveis para futuras depreciações, com fretes na operação de venda dos produtos acabados, com armazenagem, com a aquisição de avental plástico, de bota de borracha, de camisa, de camiseta impermeável, de calça proteção, de desinfetante, de creme protetor microbiológico, de detergentes, de lenha de eucalipto, de luva, de óleos lubrificantes, de peças para máquinas, de protetor auricular, de correias industriais, de material de embalagens, de etiquetas, de caixas de papelão, de material de conservação. Bem como conceder o direito ao desconto de crédito presumido sobre a aquisição dos ovos incubáveis, o direito ao ressarcimento ao crédito presumido da agroindústria e a aplicação do percentual de 60% sobre os insumos utilizados na industrialização dos produtos previstos no § 1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator

Voto Vencedor

Conselheira Denise Madalena Green, Redatora designada.

Com todo respeito ao voto do ilustre relator, mas tenho entendimento diferente quanto à possibilidade de ressarcimento/compensação de crédito presumido da agroindústria acumulado em período anterior à vigência da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009.

O caput do artigo 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, permite a concessão de crédito presumido para as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, não se confundindo com o regime que disciplina o aproveitamento dos créditos básicos da não-cumulatividade.

Transcrevo a redação do art. 8º e 17 da Lei nº 10.925, de 2004, para maior clareza:

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).

(...)

Art. 17. Produz efeitos:

I - a partir do 1º (primeiro) dia do 4º (quarto) mês subsequente ao de publicação desta Lei, o disposto: (grifou-se)

Pela legislação de regência, vigente há época dos fatos (1º Trimestre de 2006), não deixa margem a dúvidas, que a partir de 1º de agosto de 2004, o crédito presumido, apurado na forma ali prevista, apenas **poderá ser deduzido da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS devida em cada período de apuração**, não havendo, portanto, qualquer permissão legal para a utilização dos créditos presumidos concedidos por aquela lei, a possibilidade de ressarcimento em dinheiro ou mesmo compensação com outros tributos federais.

Este posicionamento foi firmado perante a Receita Federal pelo Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2005, ainda vigente:

Art. 1º O valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não-cumulativa.

Art. 2º O valor do crédito presumido referido no art. 1º não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, § 1º, inciso II, e § 2º, a Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 1º, inciso II, e § 2º, e a Lei nº 11.116, de 2005, art. 16.

Art. 3º O valor do crédito relativo à aquisição de embalagens, previsto na Lei nº 10.833, de 2003, art. 51, §§ 3º e 4º, não pode ser objeto de ressarcimento, de que trata a Lei nº

10.637, de 2002, art. 5º, § 2º, a Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 2º, e a Lei nº 11.116, de 2005, art. 16.

Nesse mesmo sentido foi o julgamento do Processo nº 10925.000822/2007-05, relativo à COFINS, do mesmo período, que foi objeto do mesmo procedimento fiscal. Vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

(...)

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIAS. APROVEITAMENTO.

Por expressa disposição legal, o aproveitamento do crédito presumido previsto no artigo 8º da Lei nº 10.925 de 23 de julho de 2004, não contempla o ressarcimento e/ou a compensação; apenas a dedução do valor da contribuição devida.

(Acórdão nº 3401-01.716 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Processo nº 10925.000822/2007-05, Rel. Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, Sessão de 15 de fevereiro de 2012)

Por sua vez, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) também possui decisões a respeito do tema, impedindo o direito:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DO PIS E DA COFINS. LEI 10.925/2004. POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO COM OUTROS TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA RECEITA FEDERAL. **VEDAÇÃO IMPOSTA PELO ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF 15/05. ILEGALIDADE INEXISTENTE.**

1. Não se confunde o crédito presumido instituído pelos arts. 8º e 15 da Lei 10.925/2004 com o resultante do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

2. O primeiro representa benefício fiscal concedido exclusivamente para o fim de dedução das contribuições ao PIS e à Cofins devidas pelas empresas que atuam no setor alimentício.

3. De modo diverso, o outro saldo credor tem origem na aplicação da sistemática da não cumulatividade, e em tal hipótese a compensação é expressamente autorizada pelo art. 16 da Lei 11.116/2005, por força das vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição ao PIS e à Cofins. 4. Inexistindo, ademais, norma autorizativa (art. 170 do CTN), conclui-se que o ato interpretativo do Fisco não extrapolou os limites do art. 8º da Lei 10.925/2004. Precedente do STJ. (STJ, Recurso Especial nº 1.342.717 – SC, j. 02/10/2012). (grifou-se)

Esta interpretação, portanto, tornou-se pacífica e reiterada.

Já o art. 36 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009, por sua vez, efetivamente introduziu no mundo jurídico outras hipóteses para a utilização dos saldos credores de créditos apurados na forma do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, relativos aos bens nele mencionados, especificamente a compensação com quaisquer outros tributos, vencidos ou vincendos, administrados pela RFB, ou ainda o ressarcimento em espécie. Confira-se:

Art. 36. O saldo de créditos presumidos apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, relativo aos bens classificados nos códigos 01.02,

02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29 da NCM, existentes na data de publicação desta Lei, poderá: (Produção de efeito)

I - ser compensado com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições 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.

§ 1º O pedido de ressarcimento ou de compensação dos créditos presumidos de que trata o caput deste artigo somente poderá ser efetuado:

I - relativamente aos créditos apurados nos anos-calendário de 2004 a 2007, **a partir do primeiro dia do mês subsequente ao de publicação desta Lei;**

II - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2008 e no período compreendido entre janeiro de 2009 e o mês de publicação desta Lei, a partir de 1º de janeiro de 2010.

§ 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 §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

(...)

Art. 47. O disposto nos arts. 31 a 37 desta Lei produzirá efeitos a partir do primeiro dia do mês subsequente ao de publicação desta Lei. (grifou-se)

A publicação superveniente do citado diploma legislativo condiciona o exercício da faculdade em testilha, a que o protocolo do pleito se dê a partir de 1º de novembro de 2009, para os créditos apurados no curso do exercício de 2006. No presente caso, o Pedido de Ressarcimento – PER nº 22350.83524.291106.1.1.08-0041, no valor total de R\$ 433.994,37 – referente ao PIS, foi protocolado em 29/11/2006 (fls.02/03) e o Pedido de Compensação – DCOMP nº 00567.06246.100907.1.3.08-2220, foi transmitido em 10/09/2007 (fls.08/11), afastando qualquer dúvida quanto a inviabilidade do pleito da recorrente em pretender o ressarcimento/compensação em momento anterior.

Resta evidente, que só há permissão legal a partir da edição do art. 36 da Lei nº 12.058/2009, que prevê expressamente a sua entrada em vigor a partir de 01/11/2009. Apenas para ilustrar, cito o Acórdão nº 9303-010.814 desta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, com ementa nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

(...)

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS. CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

O valor do crédito presumido a que fazem jus as agroindústrias somente pode ser utilizado para desconto do valor devido da contribuição apurada no período, não podendo ser aproveitado em ressarcimento. A autorização para ressarcir ou compensar os créditos presumidos apurados neste período **alcança somente os pleitos formulados a partir de 01/11/2009**. (Acórdão nº 9303-010.814). (Acórdão nº 9303-011.002 –

CSRF / 3ª Turma, Processo nº 13053.000094/2009-90, Rel. Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Sessão de 12 de novembro de 2020). (grifou-se)

Por fim, é importante cuidar para não confundir a retroatividade em benefício do contribuinte, isso não existe no Direito Tributário. Ressalta-se, em linhas gerais, que a norma contida no art. 106, do Código Tributário Nacional¹, prevê que lei apenas retroagirá nos seguintes casos: a) quando for materialmente interpretativa, em suma, a lei tributária interpretativa é aquela promulgada para explicar uma lei anterior; b) quando for mais benéfica para o contribuinte em matéria de infração, desde que o ato não tenha sido definitivamente julgado.

Logo, não há como fazer a norma retroagir em relação aos pedidos feitos anteriormente a ela quando especificamente faz remissões não só aos créditos, mas também ao momento para a execução dos pedidos. Ao mesmo tempo que amplia as possibilidades para aproveitamento dos créditos, estipula termo *a quo* para a realização dos pedidos. No caso concreto, entendo que a retroação implicaria violação da própria lei. Assim, pela literalidade da lei, e por razões de lógica, só podem ser aceitos os pedidos posteriores à sua vigência.

Diante do exposto, entendo que em face da literalidade da lei, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário em relação ao pedido de ressarcimento ou compensação do crédito presumido da agroindústria, previsto no artigo 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green

¹ 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;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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;