



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

Processo nº 16403.000608/2008-05
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-01.761 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de abril de 2012
Matéria PIS
Recorrente COOPERATIVA AGROPECUÁRIA CASTROLANDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições para o PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

CRÉDITOS ACUMULADOS DE PIS. RECEITAS DO MERCADO INTERNO DE VENDAS NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. DIREITO DE COMPENSAÇÃO. RETROATIVIDADE DO ART. 16, DA LEI Nº 11.116/2005 A PERÍODOS ANTERIORES A 09 DE AGOSTO DE 2005. IMPOSSIBILIDADE.

Embora o direito de desconto de créditos e sua respectiva manutenção preexistisse ao art. 17, da Lei nº 11.033/2004, o direito de compensação com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal está condicionado à apuração de créditos passíveis de restituição e ressarcimento, atributo este que somente veio a ser concedido pelo art. 16, da Lei nº 11.116/2005, que impôs limitação temporal para créditos apurados a partir de 09 de agosto de 2009. Tratando-se de regramento novo no ordenamento jurídico, no tocante a matéria de compensação, não se pode aplicar o art. 16 da Lei nº 11.116/2005 a saldos credores acumulados anteriormente ao limite temporal legalmente determinado. Aplicação da Súmula nº 02 do CARF.

PIS. COOPERATIVAS. CRÉDITOS COM DISPÊNDIOS DE ARMAZENAMENTO E FRETE NAS OPERAÇÕES DE VENDA. AQUISIÇÕES ANTERIORES AO INÍCIO DA SUBMISSÃO AO REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Considerando que as cooperativas de produção agropecuária e de consumo passaram a estar sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das contribuições ao PIS e COFINS em maio (opcionalmente) ou agosto (obrigatoriamente) de 2004, é vedado o desconto de créditos sobre aquisições feitas antes do início da apuração não-cumulativa, a menos que referidos dispêndios compusessem o crédito presumido sobre o estoque de abertura.

Recurso Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho, Silvia de Brito Oliveira e Nayra Bastos Manatta.

(assinado digitalmente)

Nayra Bastos Manatta - Presidente

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nayra Bastos Manatta (Presidente), Gilson Macedo Rosenberg Filho, Silvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz Da Gama Lobo D'êça, Francisco Mauricio Rabelo De Albuquerque Silva.

Relatório

Versam estes autos de Pedido de Ressarcimentos de saldos acumulados de PIS, em decorrência de operações do mercado interno, apurados no 3º Trimestre de 2004, no valor de R\$ 210.933,27, realizadas pelo sujeito passivo, veiculado por meio de Pedido de Ressarcimento (PER) retificador 02636.58613.110808.1.5.10-8382, o qual foi vinculado as Declarações de Compensação (DCOMP) 01742.15476.140808.1.7.10-0033 e 40961.26918.150808.1.3.10-1657, pela qual se pretende compensar débitos de IRPJ (R\$ 6.648.036,96) e CSLL (R\$ 2.544.015,94), tendo sido realizado, inclusive, depósito administrativo garantidor da compensação pleiteada.

A DRF houve por bem deferir parcialmente o direito creditório no valor de R\$ 77.488,07, homologando as compensações até o referido limite, deixando de reconhecer o excedente de crédito pleiteado, sob os argumentos de que os débitos gerados no período em referência eram maiores do que os informados pelo contribuinte [1], bem assim, por ter glosado créditos provenientes da aquisição de materiais para uso e consumo [2], gastos com energia elétrica cuja conta encontrava-se em nome de um cooperado e não do sujeito passivo [3], aquisição de serviços de armazenamento e frete baseados em documentos datados de períodos anteriores a data de entrada na cooperativa [4], encargos de depreciação de bens cujo emprego no processo produtivo não restou demonstrado [5], e, finalmente, despesas financeiras que não foram demonstradas decorrerem de empréstimos e financiamentos [6].

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificado do despacho decisório em 06/11/2009, o sujeito passivo apresentou em 07/12/2009 (fls. 431/436) sua Manifestação de Inconformidade, alegando em síntese que:

- Tem direito em utilizar os créditos acumulados anteriormente a 09 de agosto de 2004, por entender que o art. 16 da Lei nº 11.116/2005, ao permitir o ressarcimento dos saldos credores de PIS e COFINS não restringiu aos saldos acumulados a partir da referida data, podendo, consequentemente, pleitear o ressarcimento de períodos anteriores a citada Lei;
- Afirma que referido direito a períodos retroativos decorrem do caráter interpretativo da Lei nº 11.033/2004;
- Contesta a glosa dos créditos de frete de mercadorias entradas no estabelecimento do contribuinte, afirmando que o crédito é determinado pelo ingresso da mercadoria, e não pela data de emissão do documento;

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Em análise e atenção aos pontos suscitados pela interessada na defesa apresentada, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR, proferiu o Acórdão de nº. 06-31.617, nos seguintes termos:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

RESSARCIMENTO EM DINHEIRO. OPERAÇÕES DE VENDA COM ISENÇÃO, SUSPENSÃO. ALÍQUOTA ZERO OU NÃO INCIDÊNCIA.

A possibilidade de recuperação de créditos, por meio de pedido de ressarcimento em dinheiro ou compensação, relativamente às operações de vendas com isenção, suspensão, alíquota zero ou não incidência, somente pode ser efetuado em relação ao saldo credor acumulado a partir de 9 de Agosto de 2004.

MOMENTO DE UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS. FRETE E ARMAZENAGEM.

O momento para as pessoas jurídicas se utilizarem do crédito para o desconto da contribuição devida ou para o pedido de compensação ou ressarcimento é o da data de aquisição dos bens para revenda ou utilizados como insumos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

Em síntese, a DRJ entendeu que o direito ao pleito de ressarcimento e compensação de créditos de PIS e COFINS, mantidos em decorrência das saídas amparadas por suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, somente teria sido franqueado ao contribuinte a partir de 09 de agosto de 2004, por expressa previsão legal, não havendo de se falar em efeito meramente declaratório da referida disposição legal, e, consequentemente, em efeito retroativo da referida permissão legal.

Com relação a glosa de créditos provenientes da aquisição de serviços de frete e armazenamento, posicionou-se no sentido de que a data legalmente prevista para o referido aproveitamento corresponde aquela da emissão do documento fiscal, por ser esta considerada a data da aquisição ou utilização dos referidos serviços.

DO RECURSO

Cientificado da decisão de 1ª instância em 07/06/2011, conforme AR de fls. 522, e não concordando com os termos em que foi proferida a mencionada decisão, o sujeito passivo apresentou tempestivamente, em 06/07/2011 seu Recurso Voluntário dirigido à este Conselho, no qual alinhou os seguintes argumentos:

1. Tem direito a utilização dos créditos acumulados até agosto de 2004, seja porque o parágrafo único do art. 16, da Lei nº 11.116/05 estabelece apenas o momento a partir do qual permitiu-se a utilização dos créditos acumulados até agosto de 2004, seja porque o art. 17, da Lei nº 11.033/2004 aplicar-se-ia retroativamente;
2. É possível aproveitar créditos sobre notas de frete e armazenagem mesmo emitidas anteriormente ao período de apuração dos créditos.

DA DISTRIBUIÇÃO

Tendo o processo sido distribuído a esse relator por sorteio regularmente realizado, vieram os autos para relatoria, por meio de processo eletrônico, em 3 (três) Volumes, numerado até a folha 548 (quinhentos e quarenta e oito), estando apto para análise desta Colenda 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, Relator.

O recurso atende aos pressupostos de desenvolvimento válido e eficaz, não havendo questões prejudiciais que possam ser conhecidas de ofício ou que tenham sido suscitadas pelas partes, devendo, portanto, dele ser conhecido.

1. Delimitação da controvérsia:

Os autos dão conta que a Recorrente pleiteia créditos do período de apuração relativo ao 3º Trimestre de 2004 (de 01 de julho a 30 de setembro), acumulados em virtude de operações por ela levadas a efeito no mercado interno, não sujeitas a incidência da contribuição (seja por serem não incidentes, isentas ou alíquota zero), mas com permissão expressa de manutenção de créditos, nos termos do art. 17, da Lei nº 11.033/2004.

Tendo em vista a manutenção dos referidos créditos, a Recorrente pleiteia que os mesmos sejam utilizados na compensação com tributos administrados pela RFB (IRPJ e CSLL, no caso concreto), fundamentando seu intento no art. 16, da Lei nº 11.116/2005.

Paralelamente, deseja que dispêndios com armazenamento e frete nas operações de venda, incorridos anteriormente a maio de 2004, sejam considerados no cálculo dos créditos a serem mantidos, sob o argumento de que embora os documentos fiscais estejam datados de períodos anteriores a maio/2004, na realidade foram escriturados em maio pelo fato de terem as operações efetivamente se concluído nessas referidas competências, e não nas datas consignadas nos documentos fiscais.

A decisão recorrida, mantendo a decisão da DRF/Ponta Grossa, referendou o deferimento parcial dos créditos homologando as compensações até o limite deferido, ao argumento de que, com relação ao direito de ressarcimento e compensação de créditos vinculados as operações não sujeitas a tributação, cuja manutenção foi permitida pelo art. 17, da Lei nº 11.033/2004, apenas seria permitido após 09 de agosto de 2004, pois que o parágrafo único do art. 16, da Lei nº 11.116/05 seria expresso nesse sentido. Com relação aos créditos com armazenamento e frete nas operações de venda, igualmente glosou seu cálculo no montante de créditos, porque gerados em períodos anteriores a maio/2004, e, portanto, sequer passíveis de serem escriturados, e, conseqüentemente, não poderiam ser sequer mantidos, quanto mais ressarcidos ou compensados. Negou, portanto, a decisão recorrida, o direito a compensação e ressarcimento dos créditos mantidos, assim como a manutenção de créditos gerados antes de maio de 2004.

Assim sendo, a controvérsia instalada nesses autos está centralizada em duas questões: a primeira reside em perquirir se o art. 17, da Lei nº 11.033/2006, que permitiu a manutenção dos créditos vinculados às saídas no mercado interno de produtos não sujeitos a tributação (isentas, alíquota zero ou não tributadas), gerados anteriormente a 09 de agosto de 2004, possibilitam a compensação permitida pelo art. 16, da Lei nº 11.116/2005. A segunda, na análise da existência ou não de direito sobre dispêndios com armazenamento e frete em operações de venda, incorridos anteriormente a maio de 2004.

Definido o objeto do recurso, passo a abordar as questões que entendo relevantes para a construção da convicção que norteia meu voto no caso em concreto.

2. Submissão das Cooperativas ao Regime Não-Cumulativo de apuração das contribuições ao PIS e a COFINS:

Inicialmente, cumpre deixar expresso que o regime de apuração de acordo com a técnica da não-cumulatividade para as sociedades cooperativas de produção agropecuária e de consumo, apenas passou a vigorar a partir da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que alterou a redação do art. 10, da Lei nº 10.833/2003, este qual passou a ter a seguinte redação:

“Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º: (...)”

VI - sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo,” (grifei)

Por força do art. 15, inciso V, da Lei nº 10.833/2003, referida disposição é aplicável a contribuição ao PIS.

Segundo art. 53, da Lei nº 10.865/2004, referida legislação entrou em vigor “na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do dia 1º de maio de 2004, ressalvadas as disposições contidas nos artigos anteriores”. Visualizando os “artigos anteriores”, nenhum deles ressalva a vigência do art. 10, da Lei nº 10.833/2003, para apurações em meses subsequentes.

Poderia, no entanto, ser cogitada da necessidade de se observar o prazo de 90 dias para que as cooperativas pudessem ser compelidas a aderir a referido regime, de modo que o Governo então concedeu o direito das cooperativas optarem por antecipar a adoção ao regime não cumulativo, a partir da edição da Lei nº 10.892, de 13 de julho de 2004:

Art. 4º As sociedades cooperativas de produção agropecuária e as de consumo poderão adotar antecipadamente o regime de incidência não-cumulativo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Parágrafo único. A opção será exercida até o 10º (décimo) dia do mês subsequente ao da data de publicação desta Lei, de acordo com as normas e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal, produzindo efeitos em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de maio de 2004.

A vigência da não-cumulatividade para essas cooperativas veio estampada na Instrução Normativa nº 635/2006, que em seu art. 33 dispõe que:

Art. 33 As sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária e as de consumo, apuram a Contribuição para PIS/Pasep e a Cofins no regime de incidência cumulativa.

§1º As sociedades cooperativas de produção agropecuária e as de consumo apuram a Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins no regime de incidência:

I - cumulativa, para os fatos geradores ocorridos até 31 de julho de 2004; e

II - não-cumulativa, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de agosto de 2004.

§2º As sociedades cooperativas que efetuaram a opção de antecipação do regime de não-cumulatividade de que trata o art. 4º da Lei nº 10.892, de 2004, devem apurar as contribuições nesse regime a partir de 1º de maio de 2004.

Portanto, até o período de apuração de abril de 2004, as cooperativas de produção agropecuária, como o é a ora recorrente, e as de consumo, estavam sujeitas a incidência cumulativa das contribuições ao PIS e à COFINS, sobre as receitas de suas atividades. A partir de maio de 2004, passaram a ter o direito de optarem por apurar seus tributos pelo regime não cumulativo, e, a partir de 01 de agosto de 2004, passaram a estar obrigadas a apurar as citadas contribuições pelo citado regime.

A partir de então, essas modalidades de cooperativas passaram a apurar as contribuições ao PIS e à COFINS pela determinação da base de cálculo de débitos e o desconto dos créditos, passando a estarem submissas as regras das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, para o PIS e para a COFINS, respectivamente, observadas as alterações pertinentes das legislações posteriores.

Definido o momento de início da apuração pelo regime da não-cumulatividade, necessário visualizar as regras para a migração do regime cumulativo para o não cumulativo, já que apenas a partir da vigência da não-cumulatividade é que se poderá cogitar em efetivar o desconto de créditos, para que sejam usados para o abatimento dos débitos.

Considerando que sobre insumos que estejam no estoque da pessoa jurídica, mas que foram adquiridos em períodos de apurações anteriores ao início da sujeição ao regime de apuração não-cumulativa das contribuições, foi então criado o mecanismo do “**crédito presumido sobre o estoque de abertura**”, que visa conceder ao contribuinte um abatimento sobre as aquisições que efetuou em períodos que não havia o direito de efetuar o crédito das contribuições, mas que acabarão compondo os custos vinculados a receita que será tributada já pela alíquota majorada pertinente a incidência não-cumulativa (art. 12, da Lei nº 10.833/2003).

Portanto, no caso da recorrente, firmo a premissa de que ela optou por passar a apurar as contribuições pelo regime não cumulativo desde 01 de maio de 2004, pois que apresentou tais documentos que compõe os autos.

Consequentemente, a recorrente não poderia se creditar de aquisições que efetuou anteriormente a 01 de maio de 2004, de forma isolada, mas apenas na hipótese em que os custos incorridos nas aquisições dos insumos adquiridos (bens ou serviços) viessem a compor os custos de seus estoques, caso em que poderia aproveitar os créditos através da

presunção legal incidente sobre o estoque de abertura, na proporção de 1/12 ao mês após o início da submissão ao regime não cumulativo.

Portanto, fica fixada a premissa de início da submissão das contribuições ao PIS e à COFINS para as Cooperativas de produção agropecuária e as de consumo, como podendo ser em 01 de maio ou em 01 de agosto de 2004, sendo que no caso concreto da recorrente o fora em 01 de maio de 2004. Consequentemente, que os créditos de insumos adquiridos anteriormente a esta data, dar-se-á, exclusivamente, quando os mesmos compuserem o estoque de abertura previsto para a mudança dos regimes de apuração, do cumulativo para o não cumulativo.

3. Créditos sobre dispêndios com Armazenamento e Fretes incorridos anteriormente a Maio/2004:

Na esteira das considerações acima discorridas, tenho que os dispêndios com armazenamento e fretes nas operações de venda, mesmo que incorridos pela recorrente e ainda que consumados já no mês de maio de 2004, não poderiam ser apropriados pela cooperativa, pois que são decorrentes de aquisições efetuadas em períodos pretéritos ao início da apuração não-cumulativa.

Observo que no caso, o que é relevante em minha análise, é o início do período em que se passou a apurar a contribuição pelo regime da não-cumulatividade, já que reconheço que é possível o lançamento de créditos extemporâneos, não apropriados nos períodos em que incorridos. Porém, no período em que incorridos, não era dado apropriar os créditos, de modo que seu lançamento extemporâneo não encontra guarida legal.

Além disso, referido dispêndio, por se tratar de despesas incorridas após a conclusão do processo de produção dos produtos vendidos, não compõe o custo dos estoques de produtos acabados ou em elaboração, e, consequentemente, não podem sujeitar-se ao crédito presumido dos estoques de abertura de que trata o art. 12, da Lei nº 10.833/2003.

Finalmente, ainda que se pudesse demonstrar que contabilmente referidos dispêndios compõem os estoques da recorrente, no caso em concreto, observa-se que o procedimento da recorrente não foi o de inserir tais dispêndios no custo dos estoques, caso em que faria jus ao crédito presumido a razão de 1/12 ao mês, a partir de maio de 2004, mas sim, de lançar na apuração diretamente como despesas com armazenamento e frete nas operações de venda, incorridos pela cooperativa, e, nesta hipótese, acabou por não materializar o direito ao crédito através da via presumida do estoque de abertura.

Assim, neste particular não assiste razão à recorrente em sua irresignação.

4. Direito de Ressarcimento e Compensação: aplicação retroativa do art. 16, da Lei nº 11.116/2005:

A outra questão que ocorre aos autos, reside na pretensão recursal de atribuir aos créditos mantidos conforme art. 17, da Lei nº 11.033/2004, o direito de ressarcimento e compensação que estão regulados pelo art. 16, da Lei nº 11.116/2005, sustentando a recorrente

que este último dispositivo teria caráter meramente interpretativo, aplicando-se, portanto, a períodos retroativos a 09 de maio de 2004.

De início, nos termos em que afirmados alhures, referido direito de utilização dos créditos mantidos para fins de ressarcimento ou de compensação, apenas seria cogitável a partir de 01 de maio de 2004, ou para estoques de abertura em 30 de abril de 2004, já que anteriormente a isso, a recorrente não estava sujeita a apuração das contribuições ao PIS e à COFINS pelo regime não cumulativo.

Feita essa ressalva, cumpre passar a análise da questão posta.

Com efeito, a decisão recorrida (e o despacho decisório) sustenta que o direito em ressarcir e compensar os créditos das cooperativas, *mantidos* em sua escrita por força da permissão do art. 17, da Lei nº 11.033/2004, se aplicaria apenas para créditos acumulados a partir de 09 de agosto de 2004, aplicando os seguintes preceitos legais:

ART. 17 DA LEI Nº 11.033/2004:

“Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.”

ART. 16 DA LEI Nº 11.116/2005:

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

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

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

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.”

Por outro lado, a recorrente sustenta que a menção existente no parágrafo único, do art. 16, da Lei nº 11.116/2005, de que os saldos credores acumulados a partir de 09 de agosto de 2004 poderiam ser objeto de ressarcimento e compensação a partir da edição daquela Lei, não impediria que os saldos credores apurados anteriormente igualmente fossem objeto de pedido de ressarcimento e compensação, mas sim, que a referida menção apenas estaria estabelecendo que para os saldos credores acumulados a partir daquele termo, poderia ser pleiteados a partir da edição da Lei, revelando referido preceito, portanto, que a Lei estaria sendo *meramente interpretativa* quanto ao direito que preexistia a sua edição. É dizer: sustenta a recorrente que para créditos anteriores a 09 de agosto, poderia ser pleiteado o ressarcimento e compensação através de PER e Dcomp.

Entendo, no entanto, que devemos separar os institutos jurídicos envolvidos na questão, para então focalizar os efeitos que deles são decorrentes. E mais, para se identificar se a Legislação posterior estaria sendo meramente interpretativa, para se lhe atribuir efeitos retroativos, nos termos do art. 106, do CTN, entendo que é indispensável avaliar se no direito anterior haveria a interpretação pretendida pelo aplicador da Lei, pois que se a lei posterior inovar o ordenamento, automaticamente não será apenas interpretativa.

Inicialmente, é importante deixar expresso que o direito à manutenção dos créditos vinculados às vendas com suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência das contribuições ao PIS e à COFINS, franqueado pelo art. 17, da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, é fruto da conversão do art. 16, da Medida Provisória nº 206, de 09 de agosto de 2004.

Antes de vir a lume este dispositivo (art. 17, da Lei nº 11.033/2004), não havia proibição de se descontar créditos sobre os dispêndios incorridos com aquisição de mercadorias para revenda ou de bens ou produtos utilizados como insumos na fabricação de produtos que, quando vendidos, gerariam receitas não sujeitas ao pagamento das contribuições, por estarem agasalhadas por suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência. Igualmente não havia determinação de estorno do crédito que houvesse sido tomado pelo contribuinte, em proporcionalidade com as receitas não sujeitas ao pagamento das contribuições.

Se poderia perquirir, então, se o preceito do art. 17, da Lei nº 11.033/2004, inovou o ordenamento jurídico, ou apenas trouxe às claras um direito que já era inerente ao regime da não-cumulatividade que passou a vigorar com a edição das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

E pela análise que faço da legislação anterior a edição da MP nº 206, de 09 de agosto de 2004 (convertida na Lei nº 11.033/2004), entendo que esta novel legislação em nada inovou no ordenamento, pois que o Direito Positivo anterior não impedia o desconto de créditos sobre mercadorias, bens ou produtos utilizados como insumo na fabricação de bens ou serviços que seriam (re)vendidos sob o pálio da não tributação pelas contribuições ao PIS e à COFINS, em virtude de suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência.

Assim, o direito ao creditamento e sua manutenção na escrita do contribuinte era um direito inerente a sistemática da não-cumulatividade, que não nascera com a edição da MP nº 206, de 09 de agosto de 2004, convertida na Lei nº 11.033, em 21 de dezembro daquele ano, preexistindo aos citados regramentos, por força da leitura que se fazia do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, com relação a COFINS, e cuja conclusão é plenamente aplicável ao PIS, por identidade de regramentos, neste particular. Igualmente referido direito de crédito decorre da inexistência de determinação legal para que houvesse o estorno dos aludidos créditos.

Cumpré, agora, visualizar a legislação vigente anteriormente à edição da Lei nº 11.116/2005, que veio trazer a permissão para que os créditos mantidos e acumulados na escrita do contribuinte, em virtude da realização de vendas não sujeitas ao pagamento das contribuições (por força de suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência), fossem objeto de ressarcimento em dinheiro ou de compensação com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

O mesmo exercício de comparação entre o que da legislação tributária constava antes e após a edição da referida Lei nº 11.116/2005, será utilizado para perquirir se antes era permitido o pleito de ressarcimento em dinheiro ou compensação com outros tributos

(que não com as próprias contribuições ao PIS e COFINS), caso em que a legislação posterior terá efeito meramente interpretativo, ou, caso contrário, terá inovado o ordenamento.

A matriz legal para o pedido de compensação de créditos entre tributos diferentes, administrados pela Secretaria da Receita Federal, está estampada no art. 74, da Lei nº 9.430/1996, assim redigido:

*Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, **passível de restituição ou de ressarcimento**, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)*

Verifica-se, pela leitura do dispositivo supra, que não basta que seja apurado crédito pelo sujeito passivo, devendo referido crédito ser **passível de restituição ou de ressarcimento**. Assim, além de ser um crédito permitido em lei, também a lei igualmente deverá qualificar o crédito como *passível de restituição ou ressarcimento*, para franquear ao contribuinte o direito de pleitear a compensação com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Nesta esteira, focalizando a legislação anterior, vigente quando do pleito de compensação de saldos credores mantidos por permissão da legislação de regência da não-cumulatividade, respaldado ainda pelo art. 17, da Lei nº 11.033/2004, encontramos o art. 5º, da Lei nº 10.637/2002, que assim prevê:

“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.”.

Pela leitura do dispositivo acima, verifica-se que a prerrogativa de **ressarcimento em dinheiro de créditos acumulados das contribuições ao PIS e à COFINS**, e

consequentemente o direito de utilizar tais saldos credores na compensação com débitos de outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, era restrito aos saldos credores vinculados às receitas de exportação.

A legislação de regência, como se viu, permitia o crédito sobre mercadorias para revenda, ou de aquisições de bens ou direitos utilizados como insumo na fabricação de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, permitindo a manutenção de tais créditos na escrita do contribuinte.

Porém, quanto ao direito de ressarcimento em dinheiro, e consequentemente de compensação com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal (cf. art. 74, da Lei nº 9.430/06), a legislação de regência vigente para o PIS e COFINS quando da edição da Lei nº 11.116/2005, não previa estes direitos aos contribuintes.

Portanto, embora fosse permitido o desconto de créditos e sua manutenção (para mim mesmo antes da Lei nº 11.033/2004), não havia previsão do direito de ressarcimento em dinheiro, e, por consequência, não era franqueado ao contribuinte o direito de compensação com outros tributos administrados pela SRF, antes que viesse ao ordenamento jurídico o art. 16, da Lei nº 11.116/2005.

Portanto, entendo que o art. 17 da Lei nº 11.033, que trata do direito de crédito e de sua respectiva manutenção, não inovou o ordenamento jurídico, mas, por via oblíqua, o art. 16, da Lei nº 11.116/2005, que trata do direito de ressarcimento em dinheiro e de compensação com outros tributos administrados pela SRF, efetivamente inaugurou direitos aos contribuintes, anteriormente não previstos.

Aqui, então, chegamos ao ponto de confluência entre o art. 17, da Lei nº 11.033/2004 e do art. 16, da Lei nº 11.116/2005, cabendo replicar este último dispositivo:

ART. 16 DA LEI Nº 11.116/2005:

“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: (...)”

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.”

Diante deste dispositivo, sustenta a recorrente que o art. 16, da Lei nº 11.116/2005, ao se reportar aos créditos acumulados nos termos do art. 17, da Lei nº 11.033/2004, e, sendo este direito preexistente à este dispositivo (art. 17), faria com que o direito a compensação igualmente retroagiria, juntamente com o citado art. 17.

De fato, em retroagindo o direito previsto no art. 17, da Lei nº 11.033/2004, pois que em nada inovara o ordenamento jurídico, igualmente deveria retroagir o dispositivo previsto no art. 16 da Lei nº 11.116/2005. O raciocínio é lógico e jurídico.

Porém, não se pode olvidar de que o direito de ressarcimento e compensação não era preexistente, tendo “nascido” com o art. 16, da Lei nº 11.116/2005, o qual, em seu parágrafo único, impôs uma limitação temporal, afirmando que os pleitos nele veiculados se aplicariam ao saldo credor acumulado a partir de 09 de agosto de 2004. Ao assim proceder, limitou a aplicabilidade do direito de ressarcimento e compensação, os quais não estão legalmente atrelados com o direito de desconto de créditos e sua manutenção.

Viu-se que a legislação relativa a compensação exige o atributo de que o crédito apurado seja passível de ressarcimento, e esse direito foi temporalmente limitado pelo parágrafo único do art. 16, da Lei nº 11.116/2005, e, para superar esta limitação, somente com fundamentos de inconstitucionalidade de lei, o que é vedado ao CARF segundo a Súmula nº 02.

Registro que se estivéssemos diante de receitas vinculadas a exportação, referido direito existiria. Porém, no caso está claro que as receitas são provenientes de vendas no mercado interno de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições.

Finalmente, poder-se-ia indagar que o legislador, ao permitir o creditamento e manutenção de crédito, mas simultaneamente vedar o direito de ressarcimento ou de compensação (limitando-o no tempo), estaria “dando com uma mão e retirando com a outra”, e, nesse sentido, me compadeço dos contribuintes. Concordo plenamente.

Porém, a matéria relativa a compensação tributária é regulada pelo art. 170, do Código Tributário Nacional, que assim se posiciona:

Art. 170. 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.

Parágrafo único. Sendo vencido o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.”
(grifei)

Verifica-se que a matéria de “compensação tributária” está adstrita ao que a legislação assim o disciplinar. E a legislação a que se reporta o art. 170, do CTN, é o art. 66, da Lei nº 8.383/91, para pagamentos indevidos de tributos e restrita a compensação à tributos de mesma espécie e destinação constitucional, e o art. 74, da Lei nº 9.430/96, para tributos de espécies diversas, mas administrados pela Secretaria da Receita Federal.

É inegável que o “encontro de contas” inerente a compensação tributária como espécie de “extinção do crédito tributário”, por envolver direitos públicos, indisponíveis, deve ser aplicado dentro dos contornos legais.

Nesse sentido, por mais que possa parecer inadequado se conceder o direito de descontar créditos e de se os manter, e ao mesmo tempo, não franquear o direito de ressarcimento e compensação, com nefastos efeitos em termos de aumento do custo de produção e do chamado “custo Brasil”, a verdade é que não é viável ao Conselheiro aplicar

direitos relativos a compensação, que estão na dependência de permissão legal de restituição e ressarcimento.

Entendo que este atributo apenas passou a existir com a edição da Lei nº 11.116/2005, para os créditos acumulados em virtude de acúmulo de créditos provenientes de vendas não sujeitas ao pagamento das contribuições, não podendo legislar positivamente, para coibir eventuais sentimentos de injustiça. Esse papel está destinado ao Legislativo e ao Judiciário, conforme o caso assim o permitir.

Por força do exposto, não há como atribuir ao art. 16, da Lei nº 11.116/2005, efeitos retroativos a 09 de agosto de 2004, tendo a decisão recorrida agido com acerto neste aspecto, devendo ser mantida.

Conclusão:

Ante o exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior – Relator.