



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

Processo n° 10166.721554/2010-95
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-003.660 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de abril de 2018
Matéria Pis e Cofins
Recorrente ASA ALIMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

DECADÊNCIA.

Não havendo acusação ou qualquer evidência de fraude, assim como não existindo nenhuma controvérsia nos autos sobre a existência de pagamentos parciais do Pis e da Cofins, assim como a existência de débitos e créditos, em lançamento realizado com base na premissa "insuficiência de recolhimento", em tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo de decadência será de 5 (cinco) anos, a contar do fato gerador, com base no julgamento do REsp 973.733 RS do STJ em sede de recurso repetitivo e Art. 150, §4.º, do CTN.

CRÉDITO. INSUMOS.

O creditamento de Pis e Cofins não cumulativo, ligado ao conceito de insumo, deve seguir posição intermediária entre aquela restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, normalmente adotada pela Receita Federal e aquela totalmente flexível, normalmente adotada pelos contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo.

FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Conforme precedentes desta Turma de Julgamento em da CSRF deste Conselho, é permitido o creditamento sobre os gastos com Frete entre Estabelecimentos.

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. INSUMOS. DIREITO À CRÉDITO.

A justa medida do conceito de insumo é caracterizá-lo como o 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.

No caso julgado, são exemplos de insumos os gastos realizados com os equipamentos de proteção individual.

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CRÉDITOS. INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO.

O art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/03, introduzido pela Lei nº 10.865/04, veda o crédito do valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

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.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. BENS ADQUIRIDOS DE SOCIEDADES COOPERATIVAS. COOPERATIVA AGROPECUÁRIA.

Insumos adquiridos de cooperativas agropecuárias geram direito ao crédito integral na apuração do PIS e da Cofins no regime não cumulativo, nos termos da legislação de regência.

CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. LEI 10.925/04. ART. 8º. ALÍQUOTA APLICÁVEL. PERCENTUAL. LEI 12.865/13. CARÁTER INTERPRETATIVO. APLICAÇÃO A FATOS PRETÉRITOS.

O percentual definido no inciso I do § 3º do artigo 8º Lei 10.925/04 aplicado sobre alíquota básica das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins para o cálculo do Crédito Presumido da Atividade Agroindustrial, tal como definido em caráter interpretativo na Lei 12.865/13, é de 60% na aquisição de quaisquer insumos aplicados na fabricação de 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.

SUSPENSÃO. ART. 9º DA LEI Nº 10.925/2004. EFICÁCIA DESDE 1º DE AGOSTO DE 2004.

Em conformidade com o disposto no art. 17, III da Lei nº 10.925/2004, aplica-se desde 1º de agosto de 2004 a suspensão da incidência do PIS e da Cofins prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

DECADÊNCIA.

Não havendo acusação ou qualquer evidência de fraude, assim como não existindo nenhuma controvérsia nos autos sobre a existência de pagamentos parciais do Pis e da Cofins, assim como a existência de débitos e créditos, em lançamento realizado com base na premissa "insuficiência de recolhimento", em tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo de decadência

será de 5 (cinco) anos, a contar do fato gerador, com base no julgamento do REsp 973.733 RS do STJ em sede de recurso repetitivo e Art. 150, §4.º, do CTN.

CRÉDITO. INSUMOS.

O creditamento de Pis e Cofins não cumulativo, ligado ao conceito de insumo, deve seguir posição intermediária entre aquela restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, normalmente adotada pela Receita Federal e aquela totalmente flexível, normalmente adotada pelos contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo.

FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Conforme precedentes desta Turma de Julgamento em da CSRF deste Conselho, é permitido o creditamento sobre os gastos com Frete entre Estabelecimentos.

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. INSUMOS. DIREITO À CRÉDITO.

A justa medida do conceito de insumo é caracterizá-lo como o 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.

No caso julgado, são exemplos de insumos os gastos realizados com os equipamentos de proteção individual.

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CRÉDITOS. INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO.

O art. 3o , § 2o, II, da Lei nº 10.833/03, introduzido pela Lei nº 10.865/04, veda o crédito do valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

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.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. BENS ADQUIRIDOS DE SOCIEDADES COOPERATIVAS. COOPERATIVA AGROPECUÁRIA.

Insumos adquiridos de cooperativas agropecuárias geram direito ao crédito integral na apuração do PIS e da Cofins no regime não cumulativo, nos termos da legislação de regência.

CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. LEI 10.925/04. ART. 8º. ALÍQUOTA APLICÁVEL. PERCENTUAL. LEI 12.865/13. CARÁTER INTERPRETATIVO. APLICAÇÃO A FATOS PRETÉRITOS.

O percentual definido no inciso I do § 3º do artigo 8º Lei 10.925/04 aplicado sobre alíquota básica das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins para o cálculo do Crédito Presumido da Atividade Agroindustrial, tal como definido em caráter interpretativo na Lei 12.865/13, é de 60% na aquisição de quaisquer insumos aplicados na fabricação de 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.

SUSPENSÃO. ART. 9º DA LEI Nº 10.925/2004. EFICÁCIA DESDE 1º DE AGOSTO DE 2004.

Em conformidade com o disposto no art. 17, III da Lei nº 10.925/2004, aplica-se desde 1º de agosto de 2004 a suspensão da incidência do PIS e da Cofins prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

NULIDADE. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DETERMINAÇÃO DE DILIGÊNCIA. OMISSÕES E DEFICIÊNCIAS SANADAS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTENTE

Inexiste nulidade do auto de infração que deixa de pormenorizar a apuração do crédito tributário conquanto a omissão seja sanada e oportunizado ao contribuinte o exercício do direito de defesa e o contraditório antes do julgamento administrativo. Inteligência e aplicação dos arts. 14, 15, 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72 - PAF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento, vencido o conselheiro relator, e em reconhecer a decadência em relação aos meses de janeiro a junho de 2005, vencidos os conselheiros Charles Mayer de Castro Souza, Winderley Moraes Pereira e Paulo Roberto Duarte Moreira. A conselheira Tatiana Josefovicz Belisário acompanhou o relator, quanto à decadência, pelas conclusões. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para: reconhecer em favor do contribuinte a divergência no cálculo dos créditos, conforme relatório fiscal de diligência; negar o direito ao crédito de Pis e Cofins tomado sobre insumos sujeitos a alíquota zero; reconhecer o crédito aproveitado sobre as despesas com EPIS; reconhecer o crédito aproveitado sobre as despesas com fretes entre estabelecimentos; reconhecer que insumos adquiridos de cooperativas agropecuárias geram direito ao crédito integral na apuração do PIS e da Cofins no regime não cumulativo; reconhecer o crédito presumido previsto no Art. 8.º da Lei n. Lei n. 10.925/04, na alíquota de 60%; reconhecer a aplicação do art. 9º da Lei nº 10.925/2004 que determina a suspensão da incidência do Pis e da Cofins; reconhecer o crédito aproveitado sobre os custos relativos aos insumos adquiridos e fornecidos pelo contribuinte ao parceiro criador. Vencidos, quanto à glosa de créditos referentes à parceria, os conselheiros Winderley Moraes Pereira, Tatiana Josefovicz Belisário e Marcelo Giovani Vieira. Ficou de apresentar declaração de voto o conselheiro Marcelo Giovani Vieira. Designado para redigir o voto vencedor, quanto à preliminar de nulidade, o conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira. Fez sustentação oral, pela contribuinte, o Dr. Rodrigo Borba, OAB/PR nº 60203. escritório Arauz e Advogados Associados.

(assinado digitalmente)

CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA – PRESIDENTE.

(assinado digitalmente)

PEDRO RINALDI DE OLIVEIRA LIMA - RELATOR.

(assinado digitalmente)

PAULO ROBERTO DUARTE MOREIRA - REDATOR DESIGNADO.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Cássio Schappo, Marcelo Giovani Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Winderley Moraes Pereira, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 2787 em face de uma segunda decisão de primeira instância proferida no âmbito da DRJ/DF de fls. 2767, que julgou a Impugnação de fls. 2014 procedente em parte e manteve em parte os Autos de Infração de Pis e Cofins de fls. 1939 e 1955, respectivamente.

Como é de costume desta Turma de julgamento a transcrição do relatório do Acórdão de primeira instância, segue para apreciação conforme fls. apontadas acima:

"Em 15/07/2010, foram lavrados contra a interessada os Autos de Infração da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS/Pasep e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, atinentes ao período de apuração de 01/01/2005 a 31/12/2007, cujo crédito tributário lançado de ofício perfaz o montante de R\$19.326.369,76, assim discriminados por exação fiscal:

Auto de Infração do PIS/Pasep (fls. 1938/1954)			
Contribuição	Juros de Mora (calculados até 30/06/2010)	Multa Proporcional (75%)	Total
R\$1.599.656,29	R\$656.543,38	R\$1.199.742,10	R\$3.455.941,77
Infrações			Período de Apuração
PIS (Faturamento) – Incidência Não Cumulativa – Falta/Insuficiência de Recolhimento do PIS			01/01/2005 a 31/12/2007

Auto de Infração da Cofins (fls. 1955/1971)			
Contribuição	Juros de Mora (calculados até 30/06/2010)	Multa Proporcional (75%)	Total
R\$7.343.543,50	R\$3.013.726,98	R\$3.509.137,51	R\$13.870.427,99
Infrações			Período de Apuração
Cofins – Incidência Não Cumulativa – Falta/Insuficiência de Recolhimento da Cofins			01/01/2005 a 31/12/2007

Teve início a ação fiscal em razão de a contribuinte apresentar, no ano de 2008, DCTF e DICON retificadoras, nas quais foram reduzidos o PIS e a Cofins a pagar. Em paralelo, encaminhou a empresa uma série de PER/DCOMP, pleiteando a restituição dos valores de créditos de PIS e Cofins que ela entendeu que teriam sido apurados a maior nas declarações primitivas.

Assim, conclui a Fiscalização pela necessidade de uma auditoria para que fossem efetuadas as verificações necessárias, mediante análise dos livros contábeis e fiscais e correspondentes documentos de suporte da escrituração.

A fiscalizada exerce atividade agrícola, preponderantemente na produção de pintinhos, ovos e abate de frangos, produção de frangos resfriados e congelados e cortes de frangos resfriados e congelados.

Constatou a autoridade tributária que a empresa utilizase do sistema de integração para operar a produção de abate de frangos.

Dessa maneira, em uma parceria estabelecida com um terceiro, a fiscalizada, denominada ParceiraProprietária, fornece ao ParceiroCriador pintinhos de um dia, além da rações, medicamentos e prover assistência técnica. Transcorrido o intervalo de quarenta a cinquenta dias, quando o pintinho já se tornou um frango, o produto é retornado para a ParceiraProprietária, para o abate, ocasião em que são agregados embalagens plásticas, grampos, caixas de papelão para acondicionamento, temperos, conservantes e corantes. A etapa final é a revenda da produção para o mercado interno e externo.

A fiscalizada ainda efetua vendas de ovos férteis, pintinhos de um dia, frango vivo, rações, bovinos abatidos, massas prontas, dentre outros produtos.

Analizando os livros contábeis e fiscais da empresa e a documentação de suporte, e após inúmeras interações com a contribuinte, no sentido de dirimir dúvidas sobre os procedimentos adotados pela empresa, concluiu a Fiscalização que ocorreram infrações, relativas à (i) apuração de créditos da não cumulatividade e (ii) exclusão de receitas no cômputo da base de cálculo das contribuições, conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 1972/1998, relacionadas em síntese a seguir.

1. Apuração de Créditos da NãoCumulatividade.

1.1. Bens e Serviços Utilizados como Insumos (Frota Insumos e Frota Serviços).

A empresa considerou para o cálculo dos créditos peças de reposição e combustíveis referentes à frota de veículos. Ocorre que tal frota é utilizada para a transferência de produtos entre estabelecimentos industriais, de produtos entre estabelecimentos industriais, ou destes para os centros de distribuição, ou ainda de um centro de distribuição para outro.

O art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, admite o aproveitamento de crédito calculado sobre o valor dos gastos efetuados com a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora.

Ou seja, aquelas despesas com fretes utilizados para o transporte interno de mercadorias não se enquadram na operação de venda disposta em lei. Ainda, apenas conferem direito a crédito os insumos empregados no produto ou no serviço, conforme atividade do sujeito passivo. Como a empresa não é de transporte, não haveria como pleitear o aproveitamento de créditos.

Tampouco se enquadram na hipótese prevista na legislação aquelas despesas decorrentes dos serviços de manutenção da frota dos veículos destinados para a transferência interna dos produtos.

Nesse contexto, foram glosados os correspondentes créditos de PIS e da Cofins.

1.2. Insumos Adquiridos de Pessoas Jurídicas.

No caso foi efetuado apenas um ajuste para Fiscalização, já que o contribuinte declarou como presumido insumos sujeitos ao creditamento normal. Assim, foram excluídas as aludidas aquisições de “crédito presumido” e incluídas como créditos de insumos adquiridos no mercado interno.

1.3. Insumos Adquiridos de Cooperativas.

As cooperativas podem excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins os valores decorrentes da comercialização de produtos dos cooperados, além de receitas decorrentes de beneficiamento/industrialização de produtos dos cooperados, conforme o art. 15 da Medida Provisória 2.158, de 2001.

Por sua vez, o art. 3º, § 2º, inc. II das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, dispõe que não gera crédito as aquisições não sujeitas ao pagamento de contribuição.

Assim, foram glosados os créditos decorrentes de aquisições efetuadas de cooperativas.

1.4. Insumos Sujeitos à Alíquota Zero.

O art. 1º, § 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, estabelece que não integram a base de cálculo das contribuições as aquisições isentas ou sujeitas à alíquota zero.

Por sua vez, o art. 3º, § 2º, inc. II das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, dispõe que não gera crédito as aquisições não sujeitas ao pagamento de contribuição.

Assim, foram glosados os créditos decorrentes de aquisições sujeitas à alíquota zero descritas nos incisos III do art. 28 da Lei

nº 10.865 de 2004, e nos incisos VII e X do art. 1º da Lei nº10.925, de 2004.

1.5. Despesas de Fretes Para Transferência de Produtos Entre Estabelecimentos (Frete Transferência).

Foram glosados os créditos apurados decorrentes de despesas com fretes contratados para a transferência de produtos entre estabelecimentos internos, pelos mesmos motivos expostos no item 1.1.

1.6. Insumos Referentes a EPI – Equipamentos de Proteção Individual (EPIS – Insumos).

A fiscalizada considerou as despesas referentes a uniformes e equipamentos de proteção a trabalhadores como integrantes da base de cálculo dos créditos não cumulativos.

Na legislação de regência, arts. 2º e 3º, inciso II e §§ 1º e 2º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o art. 60 da IN SRF nº 247, de 2002, e os arts. 2º e 3º, inciso II e §§ 1º, 2º e 15 da Lei nº 10.833, de 2003, c/c os arts. 4º, 7º e 8º da IN SRF nº 404, de 2004, não há previsão normativa para que os valores de despesas realizadas com uniformes ou equipamentos de proteção individual aos empregados, adquiridos de outras pessoas jurídicas ou fornecidos pela própria empresa, possam ser aproveitados na apuração dos créditos não cumulativos, por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados, consumidos ou aqueles que sofram alterações, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em razão da ação diretamente exercida no processo de fabricação ou na produção de bens destinados à venda.

Assim, foram glosados os correspondentes créditos da não cumulatividade.

1.7. Insumos Referentes à Parcela da Produção Pertencente ao Parceiro Criador.

Apenas podem ser aproveitadas aquelas despesas com bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos que forem destinados à venda.

Nesse sentido, a autoridade tributária, analisando o sistema de integração, concluiu que o Parceiro Criador tem direito, a título de remuneração, a uma percentagem sobre o total de quilos das aves vidas produzidas que foram devolvidas ao Parceiro Proprietário.

Ou seja, a parcela das aves destinada ao Parceiro Criador para fins de remuneração pelos serviços prestados, não constitui produção da fiscalizada, e por consequência não é destinada à venda.

Ocorre que a contribuinte havia apurado créditos não cumulativos sobre a totalidade dos insumos empregados na criação dos frangos.

Dessa maneira, intimou a Fiscalização que fossem refeitos os cálculos, no sentido de segregar aqueles insumos referentes à parcela da produção que foi destinada ao ParceiroCriador.

Dessa maneira, efetuou a Fiscalização a glosa dos créditos não cumulativos, proporcionalmente apurados sobre o quinhão de produção do ParceiroCriador, sobre os bens e serviços utilizados como insumos, despesas de energia elétrica, despesas de aluguéis e despesas de armazenamento e frete.

1.8. Crédito Presumido – Atividades Agroindustriais.

A fiscalizada considerou para o cálculo dos "CRÉDITOS PRESUMIDOS ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS" as despesas relativas a aquisições de insumos agrícolas e agropecuários adquiridos de pessoas físicas e jurídicas, quais sejam: frango vivo (NCM 0105.99.00); ovos férteis (NCM 0407.00.11); pintos de 1 dia (NCM 0105.11.90); leitões para recria e suínos vivos para abate (NCM 0103.92.00); milho (NCM 1005.90.10); sorgo (NCM 1007.00.90) e cordeiros para abate (NCM 0104.10.90), utilizando-se da alíquota correspondente a 60% do valor das aquisições (art. 8º, § 3º, inciso I, da Lei nº 10.925/2004).

Conforme a IN SRF nº 660, de 2006, o percentual de 60% é aplicável somente nos casos de aquisições de 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, nos termos do art. 8º, § 3º, inciso I, da Lei nº 10.925, de 2004 e art. 8º, §1º, inciso I, da IN SRF nº 660/2006.

Ou seja, a maior parte dos insumos da fiscalizada não se encontra classificada nos citados capítulos/códigos da NCM: frango vivo (NCM 0105.99.00); pintos de 1 dia (NCM 0105.11.90); leitões para recria e suínos vivos para abate (NCM 0103.92.00); milho (NCM 1005.90.10);

sorgo (NCM 1007.00.90); cordeiros para abate (NCM 0104.10.90),

razão pela qual o crédito presumido deve ser calculado com base no inciso III, § 3º, do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, na forma estabelecida no art. 8º, caput e § 1º, inciso II, da IN SRF nº 660/2006.

Assim, o crédito presumido, para tais insumos, deve ser calculado mediante a aplicação, sobre o seu valor de aquisição, do percentual de 2,66% (35% da alíquota de 7,6% da COFINS não cumulativa)

e 0,5775% (35% da alíquota de 1,65% do PIS não cumulativo).

Ainda, a partir de 15/06/2007, com a vigência da Lei n.º11.488/2007, o citado crédito presumido referente às aquisições de soja e seus derivados classificados nos Capítulos

12, 15 e 23, todos da TIPI, é 3,8% (50% da alíquota de 7,6% da COFINS não cumulativa)

e 0,825% (50% da alíquota de 1,65% do PIS não cumulativo).

Nesse sentido, a diferença apurada dos créditos presumidos calculados a maior foi glosada pela Fiscalização.

1.9. Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado.

O art. 3º, inciso IV, c/c com o § 1º, da Lei nº 10.637, de 2002, autoriza o aproveitamento de créditos não cumulativos calculados tomando como base os encargos de depreciação e amortização de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Contudo, o art. 3º, § 2º do mesmo diploma legal estabelece que não gera direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição, e o § 13 informa que tais custos não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado.

Assim, foram glosados os créditos não cumulativos calculados sobre a depreciação dos bens do ativo imobilizado que, quando foram adquiridos pela fiscalizada, estavam sujeitos à alíquota zero.

2. Exclusões da Base de Cálculo.

2.1. Receitas com Suspensão.

A fiscalizada excluiu da base de cálculo das contribuições as receitas referentes a vendas de aves vivas para agroindústria com base no art.

9º da Lei nº 10.925, de 2004.

Contudo, a suspensão da exigibilidade dependia do estabelecimento de termos e condições para a sua aplicação, o que se deu somente com a edição da IN SRF nº 636/2006, publicada no DOU de 4 de abril de 2006, posteriormente revogada pela IN SRF nº 660/2006. Portanto, somente a partir dessa data (04/04/2006) é que se tornou possível efetuar vendas com a referida suspensão.

Ou seja, a efetiva aplicação da suspensão da exigibilidade das contribuições prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, estava condicionada ao estabelecimento de seus termos e condições pela Secretaria da Receita Federal (SRF), conforme estipulação do § 2º do mesmo artigo. A doutrina esclarece que se trata de norma de eficácia limitada ou condicionada, dependente de posterior regulamentação pela SRF.

Tal regulamentação deuse com a IN nº 660, de 2006, no inciso I do art. 11, ao dispor que produziria efeitos, em relação à suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o art. 2º, a partir de 4 de abril de 2006, data da publicação da Instrução Normativa nº 636, de 24 de março de 2006, que regulamentou o art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004.

Nesse sentido, aqueles valores referentes às receitas de vendas que foram excluídos da base de cálculo, referentes aos períodos de 01/01/2005 a 03/04/2006, com base no art. 9º da Lei nº 10.925/2004, foram adicionados pela Fiscalização.

2.2. Receitas de Venda no Mercado Interno de Produtos de Fabricação Própria.

Encontradas divergências entre os valores escriturados e os informados em DACON referentes às “Receitas de Venda no Mercado Interno de Produtos de Fabricação Própria”, foram efetuados ajustes pela autoridade tributária, para que prevalecesse a escrituração da fiscalizada.

2.3. Outras Receitas.

Encontradas divergências entre os valores escriturados e os informados em DACON referentes às “Outras Receitas”, foram efetuados ajustes pela autoridade tributária, para que prevalecesse a escrituração da fiscalizada.

2.4. Receitas Isentas, Não Alcançadas pela Incidência, com Suspensão e Alíquota Zero.

Encontradas divergências entre os valores escriturados e os informados em DACON referentes às “Receitas Isentas, Não Alcançadas pela Incidência, com Suspensão e Alíquota Zero”, foram efetuados ajustes pela autoridade tributária, para que prevalecesse a escrituração da fiscalizada.

Esclareceu ainda a Fiscalização que os créditos remanescentes (fichas 11B e 14 da Dacon/Pis e fichas 17B e 24 da Dacon/Cofins), referentes aos créditos de aquisição no mercado interno vinculado à receita não tributada no mercado interno e vinculado à receita de exportação, não foram compensados, vez que tais valores foram objeto de pedido de ressarcimento efetuados por meio de várias PER/DCOMP.

Também não foram compensados os pagamentos realizados com os códigos 6912 (PIS) e 5856 (COFINS), já que objeto de pedido de restituição por meio de PER/DCOMP encaminhadas à Receita Federal.

Cientificada dos lançamentos, em 26/07/2010 (Ciência do Sujeito Passivo nos Autos de Infração), a interessada apresentou a impugnação de fls. 2014/2049 em 25/08/2010 (carimbo de recepção às fls. 2014). Apoiadas nos documentos já acostados

aos autos, a peça defensiva discorre sobre os seguintes pontos, resumidos a seguir.

Do Auto de Infração.

O agente fiscal na lavratura do auto de infração desconsiderou (1) os créditos ordinários e presumidos a que reconhecidamente a impugnante tem direito por força de não cumulatividade; (2) mais de R\$ 5.000.000,00 recolhidos por meio de DARF em pecúnia pela impugnante a título de PIS/COFINS dos anos de 2005, 2006 e 2007, em valores originais; (3) direito creditório reconhecido conforme demonstram os despachos decisórios em anexo datados de 29/04/10 e 03/05/10, no qual a Secretaria da Receita Federal do Brasil em Brasília reconheceu o montante de R\$ 951.013,21 (novecentos e cinquenta e um mil treze reais e vinte e um centavos), de créditos de PIS e COFINS.

Ocorre que, após trabalho de revisão de sua equação contábil fiscal, a impugnante constatou que acumulou, durante os anos de 2005 a 2007, por força da aplicação equivocada da legislação, entre créditos legítimos e não apropriados no período e pagamentos a maior de PIS/COFINS, o montante de R\$ 3.069.031,51 (três milhões sessenta e nove mil trinta e um reais e cinquenta e um centavos) de ressarcimento de créditos e benefícios fiscais, e restituição por pagamento a maior de R\$ 4.244.622,38 (quatro milhões duzentos e quarenta e quatro mil seiscentos e vinte e dois reais e trinta e oito centavos), totalizando R\$ 7.313.653,94 (sete milhões trezentos e treze mil seiscentos e cinquenta e três reais e noventa e quatro centavos) valores estes que foram objeto de pedidos eletrônicos de ressarcimento encaminhados por meio de várias PER/DCOMP.

Por sua vez, tais os pedidos de restituição não foram analisados até o presente momento pela Secretaria da Receita Federal uma vez que a fiscalização que resultou no presente auto foi instaurada exatamente para esse fim.

Mostrase arbitrário e ilegal o procedimento do Auditor Fiscal ao desconsiderar todos e quaisquer créditos e exclusões a favor do contribuinte, bem como aqueles pagamentos realizados em pecúnia pelo contribuinte sob os códigos 6912 PIS e 5856 COFINS durante os anos de 2005, 2006 e 2007 (comprovantes de pagamento anexos),

decidindo então autuá-lo, através da utilização de uma técnica peculiar e, digamos bastante pessoal.

Mesmo que sejam pertinentes todas as glosas e exclusões constantes da autuação, obviamente que o montante principal do tributo apurado, segundo a torcida lógica definida pelo agente fiscal, será gritantemente superior ao efetivamente devido, tendo em vista que os créditos e valores já pagos pelo contribuinte nos exercícios objeto da fiscalização foram simplesmente esquecidos.

Da Nulidade do Auto de Infração.

Decorre do art. 142 do CTN que é da essência do lançamento a apuração do quantum debeatur, que somente pode ser encontrado pelo agente administrativo após subsumir o fato ao

conceito abstrato e genérico da lei, a fim de encontrar a base de cálculo e alíquotas do tributo devido, no caso contribuições para o PIS e COFINS.

Assim, no caso em tela, não poderia o agente público apenas operar glosas e exclusões e desconsiderar créditos e pagamentos, ao argumento de que estes fazem parte de outros processos administrativos, os quais, aliás, são a própria razão de ser da ação fiscalizadora que culminou nos autos sob impugnação.

Nesse sentido, deve ser reconhecida a nulidade material do auto de infração, por vício de objeto, qual seja, equívoco na apuração do montante a pagar.

Mérito. Das Deduções Indevidas – Bens e Serviços Utilizados como Insumos de Frota.

O agente fiscal operou a glosa de todos os créditos de bens e serviços utilizados como insumos de frota pela impugnante. A questão deve ser avaliada sob vários enfoques.

Todo o custo com peças de reposição, pneus, serviços de mecânica, etc, vinculados ao transporte próprio de insumos utilizados ou agregados ao produto final, geram direito a crédito por parte da impugnante, não obstante tenha o digno agente fiscal tratado tudo como transferência de produtos entre estabelecimentos da impugnante.

As operações de transporte do pintinho para o integrado e depois o frango para abate no frigorífico fazem parte da cadeia produtiva e, por isso, geram direito a crédito de PIS/COFINS.

Mesmo no caso de frete próprio (de compras das matérias primas, Insumos da frota pneus, óleo diesel, peças), que embora não haja receita tributável no transporte, o custo dos insumos de transporte encontrase incluso no preço de venda do produto final, razão pela qual, a não apropriação desses custos significaria a presença da figura da cumulatividade das contribuições ora impugnadas.

Por outro lado, continuando a separação das diversas situações inerentes ao transporte de mercadorias e insumos, verificase que o serviço de frete contratado de terceiros para transporte de matériaprima e insumos de produção, bem como aquele que objetiva a venda de produto acabado, são situações que também geram direito a crédito.

No caso de frete contratado de terceiros para transporte de matériaprima e insumos de produção, a tomada de crédito de PIS/COFINS sobre tais serviços decorre da aplicação genérica do inc. II, do art. 3º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Já o direito a tomada de crédito de PIS/COFINS do serviço de frete contratado de terceiros para transporte de produtos acabados na operação de venda, decorre da disposição

específica do inc. IX, art. 3º c/c art. 15, ambos da Lei nº 10.833/03, que conferem à pessoa jurídica enquadrada no regime não cumulativo o direito de aproveitar os créditos derivados de operações de frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Assim como o mesmo deve ser dito para os custos de bens e serviços despendidos no transporte próprio de produtos acabados na operação de venda que, se suportados pelo vendedor, a teor do que dispõe o inc.

IX, art. 3º c/c art. 15, ambos da Lei 10.833/03, também geram direito a crédito a ser considerado na operação da não cumulatividade.

Portanto, constatase a ocorrência de quatro situações de transporte que geram direito a tomada de crédito: (1) transporte próprio de insumos; (2) transporte próprio de produtos acabados; (3) serviço de transporte contratado de terceiros de insumos; e (4) serviço de transporte contratado de terceiros de produtos acabados.

Verificase que o agente fiscal misturou os quatro tipos de custos com transporte a outros dois, quais sejam, o custo de frete intercompany de produto acabado contratado de terceiros e o frete próprio intercompany de produto acabado.

Se houvesse alguma dúvida quanto ao direito de não cumulatividade dos custos de frete, somente se verificaria plausível em relação ao que se chama frete intercompany de produto acabado contratado de terceiros e o frete próprio intercompany de produto acabado.

Contudo, houve por bem o digno agente fiscalizador glosar todo e qualquer custo de frete. Ou seja, para facilitar o trabalho, todo custo direto e indireto com frete foi glosado.

Tratase de postura de reflete violação de direito, que deve ser revista para se reconhecer o aproveitamento dos créditos não cumulativos, tendo em vista que não há qualquer ressalva prevista na legislação.

Deduções Indevidas – Bens e Serviços Utilizados como Insumos de Frota Transporte InterCompany.

A glosa dos créditos não cumulativos apurados sobre os custos com transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos da impugnante também se mostra ilegal.

A transferência de mercadorias do estabelecimento industrial para o estabelecimento distribuidor representa custo intrínseco a qualquer processo logístico de empresa que atua em âmbito nacional e geram direito ao crédito previsto no art. 3, inc. II, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

A Solução de Divergência Cosit nº 11, de 2007 veio restringir ilegalmente o direito de crédito decorrente de custo essencial à atividade econômica da impugnante, em clara usurpação de

competência legal, vez que opera restrição que a legislação federal não faz.

Assim como na atividade industrial da impugnante as matérias primas e insumos de produção tiveram sempre como objetivo a industrialização e produção de bens e mercadorias para comercialização, o mesmo deve ser dito para as transferências dos produtos acabados.

Ademais, quando o legislador conferiu o direito aos créditos em relação às despesas com armazenagem, na operação de venda, teve a intenção de abranger as hipóteses em que as mercadorias são armazenadas em centros de distribuição, ou em outra unidade da mesma empresa, já que toda esta operação (armazenagem em centro de distribuição, transferência à loja varejista, venda e entrega ao cliente) encontrase inserida no contexto da "operação de venda".

Assim, não há como compreender que, no conceito de insumos de produção de mercadorias destinadas a venda, não esteja incluso ou não seja necessário os serviços de transportes de mercadorias até os centros de distribuição. Quando o legislador se referiu aos Bens e Serviços utilizados como Insumo na Prestação de Serviços e na Produção ou Fabricação de Bens destinados a venda (Artigo 3º, inciso II da Lei nº 10.737/02), ele notadamente estava considerando como referidos "insumos" todos os gastos que ocorrem desde o recebimento das matérias primas até a entrega dos produtos acabados ao consumidor. Caso contrário não haveria necessidade e nem justificativa para mencionar o real destino final dos produtos.

Deduções Indevidas – Insumos Adquiridos de Cooperativa.

Em nenhum momento a legislação que rege a não cumulatividade do PIS/COFINS excetua a tomada de crédito de aquisições de matériaprima provenientes de cooperativas.

Não há na legislação que impõe a não cumulatividade qualquer previsão que indique que a tomada ou não de crédito esteja ligada ao tipo societário da fornecedora desses insumos. Assim, as restrições à tomada de crédito, quando existentes, ocorrem em função da natureza do produto adquirido, independente da natureza societária da pessoa jurídica fornecedora.

A exclusão do custo do ato cooperativo da base de incidência do PIS/COFINS para as sociedades cooperativas, ditada por legislação específica, não pode gerar a equivocada conclusão de que a operação não é tributada na origem, como lamentavelmente entendido no auto de infração. A exclusão da base do ato cooperativo importa numa dedução, pois, nas demais operações, realizadas com não cooperados, a tributação se dá de forma integral.

Mostrase, portanto, legal a tomada de créditos ordinários decorrentes da aquisição de farelos e carnes de sociedades

cooperativas, inclusive permitida pela Solução de Consulta nº 268 de 05 de outubro de 2004:

Admitese o crédito calculado na forma do art. 3º, da Lei n.º 10.833, sobre aquisições junto a sociedade cooperativas, de bens a serem utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, desde que respeitadas as disposições legais e normativas atinentes à matéria, cumulado, a partir de 1º de agosto de 2004, com o crédito presumido previsto no art. 8º da lei 10.925, de 2004, desde que atendidas as condições determinadas pelo mencionado dispositivo legal. Quanto ao crédito presumido objeto dos §§ 5º e 6º do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, destinase, enquanto vigente, apenas aos bens e serviços adquiridos de pessoas físicas, nas condições previstas nos referidos dispositivos, não havendo possibilidade de ser estendido aos mesmos bens, se adquiridos de sociedades cooperativas, por falta de expressa previsão legal.

Deduções Indevidas – Insumos Sujeitos à Alíquota Zero.

O agente fiscal opera verdadeira confusão entre a tomada de créditos e a formação do débito de PIS/COFINS da impugnante, vez que, com o objetivo de glosar a tomada de créditos utiliza argumento relativo ao débito.

O §3º, do artigo 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, não fala de aquisições, de entradas, mais sim da tributação do produto vendido pela impugnante à alíquota zero:

Art. 1. A contribuição para o PIS/PASEP tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I decorrentes de saídas isentas de contribuição ou sujeitas a alíquota zero; O dispositivo legal transcrito não trata da tomada de créditos por parte da impugnante, mas, sim, da etapa do débito, ou seja, se a venda do produto acabado pela impugnante gozar do benefício da alíquota zero, referida receita não deve integrar a base de cálculo tributável do PIS/COFINS.

De igual sorte a citação do inc. II, § 2º, do art. 3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003, como suporte à glosa dos créditos de insumos adquiridos à alíquota zero, mostrase como um equívoco legal:

Art. 3 ...omissis § 2º Não dará direito a crédito o valor:

II da aquisição de bens ou serviços não sujeito ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumos em serviços ou serviços sujeitos a alíquota zero (0), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Assim, quando o dispositivo acima fala em alíquota zero, quer dizer que, os produtos finais, acabados, que gozem de isenção ou alíquota zero, e que utilizem insumos com esse mesmo benefício, não gerarão direito a créditos, de outro lado, aqueles produtos finais, acabados, que sejam tributados, garantem o direito de manutenção dos créditos de insumos adquiridos, mesmo que com alíquota zero.

Deduções Indevidas – Insumos Referentes à Parte da Produção Pertencente ao Parceiro Criador.

Equivocouse a autoridade tributária ao interpretar o sistema de integração implementado pela impugnante.

Observase que a glosa não recaiu apenas sobre os insumos e serviços despendidos e direcionados para a integração, mas sim sobre todos os créditos da agroindústria do impugnante. Ou seja, foi aplicada uma glosa linear de 10% sobre bens utilizados como insumos, serviços utilizados como insumo, fretes, despesas com energia elétrica, aluguéis de prédios e máquinas e crédito presumido da atividade agroindustrial.

Cabe esclarecer que a impugnante mantém com seus integrados contratos de parceria rurais firmados com base no art. 96, inc. V, da lei 4.504/64 (Estatuto da Terra), visando a criação, engorda e terminação de aves para abate.

Referido contrato, determina expressamente que constituem obrigações da impugnante fornecer: (1) pintos de um dia; (2) rações; (3)

medicamentos; (4) assistência técnica e (5) transporte. Por outro lado, cabe ao integrado: (1) prestar serviços para criação e terminação de aves; (2) fornecer combustível para aquecimento (gás, lenha); (3)

fornecer cama do aviário (maravalha, serragem, etc); (4) a manutenção de carreadores de acessos aos aviários; (6) fornecer adequada estrutura de aviários e a (7) suportar o risco pela mortandade de animais.

Do resultado obtido com a terminação das aves, o parceiro rural recebe uma percentagem sobre o total de quilos de aves vivas produzidas, sendo que, referido percentual constitui-se na remuneração em razão dos serviços prestados, e por ter despendido recursos com combustível, aquecimento, etc, para cumprir com a sua parte no processo de parceria.

De outra banda, a impugnante recebe sua parte do lote, por ter ingressado na parceria com ovos, pintinhos, ração, medicamentos, assistência técnica, etc. E foi com relação a estes insumos, fornecidos por ela integradora, que a impugnante tomou créditos.

Ou seja, sobre ovos, pintos de um dia, ração, medicamentos assistência técnica, transporte, deve a impugnante fazer créditos,

já que sua parte de aves vivas resultantes da criação se justifica exatamente por ter despendido tais custos.

Contudo, sobre os custos da parceira com gás, lenha, maravalha, serragem e serviços de criação, a impugnante não pode tomar crédito, já que são arcados pelo integrado.

Também assiste à impugnante o direito de aproveitar, integralmente, os créditos referentes às situações que não tem qualquer ligação com o processo de integração, como aqueles apurados sobre as despesas com bens utilizados como insumos, serviços utilizados como insumos, fretes, despesas com energia elétrica, alugueis de prédios e máquinas e crédito presumido da atividade agroindustrial.

Nesse contexto, deve ser reconhecida a improcedência da aleatória glosa linear sobre 10% de todos os créditos da impugnante, bem como daquela relacionada aos insumos repassados aos produtores, vez que, em ambos os casos, os custos de tais bens foram integralmente arcados pela impugnante, integrando o preço final do produto.

Crédito Presumido – Atividade Agroindustrial.

Efetuiu o agente fiscal a glosa do Crédito Presumido de PIS/COFINS sobre as aquisições no mercado interno de frango vivo, leitões e suínos para abate, milho em grão, sorgo e cordeiros para abate, desconsiderando o disposto no caput do artigo 8º da Lei nº 10.925 de julho de 2004, que determina que a base de cálculo do crédito presumido é o valor dos bens referidos no inciso II do caput do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, e o direito de apropriação é das pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam os produtos mencionados no próprio caput de acordo com as respectivas NCMs citadas no dispositivo legal.

Para efeitos de apropriação do crédito presumido de que trata o artigo 8º da Lei nº 10.925 de 2.004, os insumos de produção que geram o direito ao referido crédito são aqueles adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física ou ainda aqueles recebidos de 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 códigos 1006.20 a 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM.

Assim, somente geram direito ao crédito presumido ao estabelecimento produtor industrial, os insumos de produção in natura, ou seja, aqueles que se encontram em estado natural, isentos de processamento industrial (dicionário Aurélio). Nesse sentido o disposto no artigo 7º da IN RFB nº 660 de 17 de julho de 2006, alterada pela IN RFB nº 977 de 14 de dezembro de 2009 corrobora nosso entendimento ao definir os insumos que geram direito ao crédito presumido, como sendo os "Produtos Agropecuários" sob condição de recebimento com suspensão das contribuições ao PIS/Pasep e a Cofins. (artigo 7º inciso I da IN nº 660/06).

Os insumos de produção de que trata o inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, utilizados pela Agroindústria da Carne são de fato produtos agropecuários, entre os quais citamos os seguintes:

frango vivo, suínos vivos, soja, milho e sorgo em grãos para fabricação de ração e utilização na engorda destes animais, além de outros, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física ou de cerealista.

Sendo assim, a redação do inciso I, parágrafo 3º, art. 8º, da Lei 10.925 de 23 de julho de 2004, ao citar o percentual de 60% de crédito presumido, 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, está se referindo as pessoas jurídicas, ou cooperativas que produzam tais produtos, cabendo a estas o percentual de 60% (sessenta por cento) de crédito presumido, a ser aplicado sobre as aquisições dos insumos de produção desde que adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperados pessoa física ou de cerealista e se trate de produtos agropecuários recebidos com Suspensão do PIS/Pasep e da Cofins.

Pelo exposto, entendese que não há outra interpretação a ser conferida aos dispositivos legais supra mencionados, uma vez que os produtos dos 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, citados no inciso I § 3º artigo 8º da Lei 10.925/04, não são produtos in natura, passíveis de crédito presumido e também não tem o benefício da "Suspensão" na sua comercialização, uma vez que os mesmos já passaram por processo de industrialização, sendo comercializados com tributação integral das contribuições ao PIS/Pasep e a Cofins, sem qualquer benefício fiscal de suspensão.

Para uma melhor visualização, relacionamos os produtos citados no inciso I, §3º do artigo 8º da Lei 10.925 de 23 de julho de 2004:

Capítulo 2 Carnes e miudezas, comestíveis; Capítulo 3 Peixes e crustáceos, moluscos e outros invertebrados aquáticos; Capítulo 4 Leite e laticínios; ovos de aves; mel natural; produtos comestíveis de origem animal, não especificados nem compreendidos em outros Capítulos; Capítulo 16 Preparações de carne, de peixes ou de crustáceos, de moluscos ou de outros invertebrados aquáticos; Capítulo 15.01 Gorduras de porco (incluída a banha) e gorduras de aves, exceto as das posições 02.09 ou 15.03; Capítulo 15.02 Gorduras de animais das espécies bovina, ovina ou caprina, exceto as da posição 15.03; Capítulo 15.03 Estearina solar, óleo de banha de porco, óleoestearina, óleo margarina e óleo de sebo, não emulsionados nem misturados, nem preparados de outro modo; Capítulo 15.04 Gorduras, óleos e respectivas frações, de peixes ou de mamíferos

marinhos, mesmo refinados, mas não quimicamente modificados; Capítulo 15.05 Suarda e substâncias gordas dela derivadas, incluída a lanolina.

Capítulo 15.06 Outras gorduras e óleos animais, e respectivas frações, mesmo refinados, mas não quimicamente modificados; Capítulo 15.10 Gorduras e óleos animais, e respectivas frações; Capítulo 15.17 Margarina; misturas ou preparações alimentícias de gorduras ou de óleos animais ou vegetais ou de frações das diferentes gorduras ou óleos do presente Capítulo, exceto as gorduras e óleos alimentícios, e respectivas frações, da posição 15.16; Capítulo 15.18 Gorduras e óleos animais ou vegetais, e respectivas frações, cozidos, oxidados, desidratados, sulfurados, aerados, estandolizados ou modificados quimicamente por qualquer outro processo, com exclusão dos da posição 15.16; misturas ou preparações não alimentícias, de gorduras ou de óleos animais ou vegetais ou de frações de diferentes gorduras ou óleos do presente Capítulo, não especificadas nem compreendidas em outras posições.

A lei não é colocada em nosso sistema positivo para ser apenas um "enfeite", razão pela qual afigura-se totalmente incabível a interpretação dada às normas supra referidas pelo agente fiscal, pois, entender que o produtor rural, pessoa física, possa realizar operações de vendas dos produtos acima citados para a agroindústria utilizar como matéria prima em seu processo industrial e acima de tudo aceitar que estes mesmos produtos possam ser vendidos por empresa agropecuária ou cooperativa de produção agropecuária, com o benefício fiscal da "Suspensão" das contribuições ao PIS e a COFINS é o mesmo que determinar ao Contribuinte Agroindustrial que legisle em causa própria, quando há falta de previsão legal. Os produtos acima são tributados pelo PIS e a COFINS, quando do seu faturamento pelas empresas pessoas jurídicas e o Produtor Rural pessoa física jamais produzirá estes produtos em nível industrial, pois o nosso sistema legal assim não permite.

Das Receitas com Suspensão.

Segundo entendimento da administração tributária a suspensão da incidência do PIS e da COFINS não eram aplicáveis ao período de janeiro de 2005 a abril de 2006, pois dependiam das condições a serem estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, que somente vieram a tona com a publicação da IN SRF nº 660/2006.

Ocorre que, desde o advento da Lei nº 10.925/2004 (alterada pela Lei 11.051/2004), todas as operações de venda de aves vivas para cooperativas e pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real tiveram a incidência do PIS e COFINS suspensas.

Por ocasião da edição da citada lei, o art. 17 informou que a suspensão produziria efeitos a partir de 1ª de agosto de 2004.

Em seguida, sobreveio a Lei nº 11.051, de 30 de dezembro de 2004, que alterou a redação do art. 9º da Lei nº 10.925/2004, ao incluir o parágrafo 2º, dispondo que a suspensão de que trata este artigo aplicarseá nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal – SRF.

Mais de um ano depois, foi editada a IN SRF nº 636, de 2006, que sem produzir qualquer alteração material, limitouse a reiterar os comandos da norma legal instituidora do benefício, em especial o comando que previa a data inicial de vigência da suspensão de PIS/COFINS, ou seja, de que produziria efeitos a partir de 1º de agosto de 2004.

Com efeito, percebe-se, pelo iter legislativo acima exposto, que a eficácia do benefício da suspensão, originalmente contemplada no art.

17, da Lei 10.925/04, foi chancelada pelo art. 5º, da IN SRF nº 636/2006, razão pela qual a previsão do § 2º, art. 9º, da Lei 10.925/04 (introduzida pela Lei 11.051), não tem a característica de norma de eficácia contida, e sim natureza de norma de eficácia plena.

Certamente, as razões motivadoras do lançamento ora guerreado, tem a ver com as disposições da IN SRF nº 660/2006, que quis fazer de conta que aquilo que foi dito pelo art. 5º, da IN SRF nº 636/2006, não foi dito.

Ora, a malfadada IN SRF nº 660/2006, que assim como a anterior reproduziu nos detalhes o comando material da Lei nº 10.925/04 (no que respeita à suspensão), não poderia, como fez, impedir o aproveitamento do benefício da suspensão gozado pela impugnante durante o ano de 2005, ao prever que tal benefício somente passaria a vigorar a partir de abril de 2006.

Não é dado nem à lei em sentido formal, quanto menos à disposições normativas de categoria inferior, o condão de atingir o direito adquirido e o ato jurídico perfeito que, no caso dos autos, está caracterizado na condição de fruição do benefício da suspensão outorgado à impugnante pelo art. 17, da Lei 10.925/04 e art. 5º, da IN SRF 636/06.

Destaquese, nos termos do que dispõe os arts. 96 e 100, do CTN, que incluemse na legislação tributária os atos normativos emanados da autoridade fazendária.

Desta forma, em se tratando de normas relativas ao lançamento, qualquer inovação ou modificação de critérios administrativos não atingem situações já consolidadas, permanecendo hígidas todas as questões constituídas anteriormente à edição de tais atos normativos e que são, portanto, definitivas.

Neste passo, as modificações introduzidas pela IN SRF 660/06 não poderiam alterar a data de eficácia do benefício da suspensão de PIS/COFINS que foram expressa e anteriormente consignadas no art.

17, da Lei 10.925/04 e art. 5º, da IN SRF 636/06.

O pretório Excelso já decidiu, em diversas ocasiões, que a mudança de critérios ou orientações da autoridade fiscal não pode prejudicar o contribuinte, que agiu de acordo com o

critério anterior, predominante ao tempo da tributação, como por ex. no Agravo de Instrumento 29978, julgamento em 13/03/1964.

Tal postura está relacionada com a previsibilidade e segurança jurídica, postulados que fazem valer o princípio constitucional da irretroatividade do direito aos atos e decisões da administração pública.

Foi inspirado em tais premissas que o legislador inseriu expressamente o princípio da imutabilidade do lançamento no art. 146, do CTN.

Notese que a vontade do fisco em alargar a base de arrecadação através da postergação da eficácia da norma que estabelecida a suspensão do PIS/COFINS deve respeitar a estabilidade das relações jurídicas, bem como a certeza e segurança do direito. É defeso ao fisco retroagir em suas ações para atingir atos administrativos já consolidados, sob pena de violação, também, ao princípio da irretroatividade, de forma ampla, expresso no art. 5º, XXXVI, e de forma específica, no art. 150, III, b, ambos da CF/88.

Tratase de matéria sumulada no extinto Tribunal Federal de Recursos:

"Súmula 227 A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco na autoriza a revisão de lançamento."

No mesmo sentido foi proferida a recente decisão pelo STJ sobre a matéria:

TRIBUTÁRIO. OMISSÃO. SÚMULA 284/STF. PIS/COFINS.

SUSPENSÃO DE INCIDÊNCIA. ART. 9º DA LEI 10.925/2004, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.051/2004. EFICÁCIA. 1...

2. Hipótese em que se discute a data a partir da qual passou a ter eficácia o benefício de suspensão da incidência do PIS/Cofins, previsto no art. 9º da Lei 10.925/2004, com a redação dada pela Lei 11.051/2004. O Tribunal de origem entendeu que o termo seria 30.12.2004 (publicação da Lei 11.051/2004).

3. O Fisco aponta ofensa ao art. 9º, S 2º, da Lei 10.925/2004, que remeteria o termo inicial do benefício à regulamentação. Defende a suspensão da incidência a partir de 4.4.2006, data prevista na IN SRF 660/2006 (argumento principal).

4. Também indica violação do art. 34, II, da Lei 11.051/2004. Sustenta que a suspensão da exigibilidade não poderia ter eficácia antes de 1º.4.2005, conforme previsto nesse dispositivo legal (argumento subsidiário).

5. O art. 9º, § 2º, da Lei 10.925/2004, com a redação dada pela Lei 11.051/2004, faz referência aos "termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal SRF", para fins de aplicação do benefício fiscal. A Fazenda defende que este

benefício, portanto, é previsto por norma de eficácia limitada, a depender da disciplina pela SRF para sua aplicação.

6. A primeira Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal que regulou a matéria foi a IN SRF 636, publicada em 4.4.2006. Seu art. 5º previa o início de vigência retroativamente, a partir de 1º.8.2004, data prevista consoante o art. 17, III, da Lei 10.925/2004 como termo inicial do benefício de suspensão da incidência do PIS/Cofins.

7. A IN SRF 636/2006 não tem, por si só, o condão de infirmar o acórdão recorrido, pois, logicamente, o confronto dessas duas normas (IN SRF 636/2006 e Lei 11.051/2004) permite apenas reconhecer o benefício a partir de 30.12.2004 (data mais recente, entre o início de eficácia da IN SRF 636/2006 1º.

8.2004 e o da Lei 11.051/2004 30.12.2004),

como decidiu o Tribunal a quo.

8. A Fazenda Nacional defende que a posterior IN SRF 660, publicada em 25 de julho de 2006, revogou a IN SRF 636/2006 (publicada em 4.4.2006, previa o início de eficácia retroativamente, a partir de 1º.8.2004) e acabou com a previsão de retroatividade do benefício.

Essa segunda IN determinou que o benefício teria eficácia somente a partir de 4.4.2006, quando publicada a primeira Instrução (argumento principal).

9. É como se a Receita Federal tivesse, com a IN SRF 660/2006, mudado de idéia e passado a reconhecer o início de eficácia não mais retroativamente, em 1º.8.2004 (como previa o art. 5º da IN SRF 636/2006), mas apenas em 4.4.2006 (data de publicação da IN SRF 636/2006). Esse argumento não pode subsistir.

10. O benefício da suspensão de incidência do PIS/Cofins foi claramente concedido em favor da contribuinte pela Lei 11.051, publicada em 30.12.2004, que deu nova redação ao art. 9º, S 2º, da Lei 10.925/2004. As Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal (IN SRF 636 e 660 de 2006) não trouxeram inovações significativas em relação à normatização da matéria, restringindo-se a repetir e a detalhar minimamente a norma legal.

11. Ademais, ainda que se reconheça que o disposto no art. 9º, § 2º, da Lei 10.925/2004, com a redação dada pela Lei 11.051/2004, tem característica de norma de eficácia limitada, sua aplicação foi viabilizada pela publicação da IN SRF 636/2006, cujo art. 5º previu sua entrada em "vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de agosto de 2004" (fato incontroverso).

12. A posterior revogação da IN SRF 636/2006 pela IN SRF 660/2006 não poderia atingir o ato jurídico perfeito e o direito dos contribuintes à fruição do benefício a partir de 1º.8.2004; no

caso da contribuinte, desde 30.12.2004 (data de publicação da Lei 11.051, que ampliou o benefício em seu favor).

13. De fato, o acolhimento do pleito da Fazenda significaria impedir o aproveitamento do benefício entre 30.12.2004 (data da ampliação da suspensão em favor da contribuinte pela Lei 11.051/2004) e 4.4.2006 (data de publicação da IN SRF 636/2006), o que já havia sido reconhecido pela própria Secretaria da Receita Federal quando da publicação da IN SRF 636/2006 (art. 5º desse normativo 14. Segundo a Fazenda Nacional, ainda que não se aceite 4.4.2006 como termo inicial para o benefício (data prevista na IN SRF 636/2006),

impossível reconhecê-lo antes de 1º.4.2005 (data prevista no citado art.

34, II, da Lei 11.051/2004 argumento subsidiário).

15. Há erro no argumento subsidiário da recorrente, pois a discussão recursal refere-se ao art. 9º da Lei 10.925/2004 (suspensão da incidência do PIS/Cofins) e não ao art. 9º da Lei 11.051/2004 (crédito presumido). Foi o benefício do crédito presumido que teve sua eficácia diferida para o primeiro dia do 4º mês subsequente ao da publicação (art. 34, II, da Lei 11.051/2004), mas isso não tem relação com o presente litígio.

16. A alteração do art. 9º da Lei 10.925/2004, ampliando o benefício fiscal de suspensão de incidência do PIS/Cofins em proveito da recorrida (objeto desta demanda), foi promovida pelo art. 29 da Lei 11.051/2004 (e não por seu art. 9º).

Esse dispositivo legal (art. 29) passou a gerar efeitos a partir da publicação da Lei 11.051/2004, nos termos de seu art. 34, III, como decidiu o Tribunal de origem.

17. O art. 34, II, da Lei 11.051/2005, suscitado pela Fazenda, refere-se a matéria estranha ao debate recursal, de modo que carece de comando suficiente para infirmar o fundamento do acórdão recorrido.

Aplicase, nesse ponto, o disposto na Súmula 284/STF." (Resp 11.36.

835, Rei. Min. Herman Benjamin 2ª Turma, julg. 10.04.10 STJ)

Da Real Situação Fiscal do Impugnante Relativamente ao PIS/Cofins dos Exercícios de 2005, 2006 e 2007.

Para a adequada apuração da base de cálculo do PIS/COFINS dos anos de 2005, 2006 e 2007, devem ser consideradas as exclusões previstas em lei para as receitas que compõem a base de cálculo das contribuições e os créditos apurados em razão do regime da não cumulatividade, sob pena de se impor ao administrado uma exação totalmente a margem da lei.

Observe-se que a SRFDF, após analisar as PERD/COMP dos exercícios de 2003 e 2004 conforme despachos anexos, entendeu existir e deferiu a restituição (após compensações de ofício) de saldo credor para a impugnante na ordem de R\$ 951.013,21.

Certamente o mesmo ocorrerá após avaliação das PERD/COMP dos exercícios de 2005, 2006 e 2007, pois nestes casos, utilizando a mesma lógica dos anos de 2003 e 2004, a impugnante pleiteia o montante de R\$3.069.031,51 de ressarcimento de créditos e benefícios fiscais, e restituição por pagamento a maior de R\$4.244.622,38, totalizando R\$7.313.653,94.

Nesse contexto, não poderia o agente fiscal autuar a impugnante em quase R\$20.000.000,00 sem proceder a qualquer ajuste na base de cálculo nos termos da legislação vigente.

São ponderações que se prestam a demonstrar a indignação do administrado com o conteúdo do auto de infração ora impugnado, que fez tábua rasa dos mais mezesinhos princípios constitucionais que regem a administração pública e tributária, em especial o da estrita legalidade e da eficiência.

Do Pedido.

Requer a impugnante que seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração. Alternativamente, requer sejam o mesmo julgado totalmente improcedente.

Em 25/01/2011, a DRJ/Brasília encaminhou Despacho de fls.

2304/2306 para a unidade preparadora, para que a Fiscalização esclarecesse determinados aspectos das glosas efetuadas nos créditos da não cumulatividade, demanda que foi satisfatoriamente atendida por meio da Informação Fiscal de fls. 2381/2382, documento do qual teve ciência a contribuinte, e optou por não se manifestar."

A DRJ/DF proferiu este Acórdão de primeira instância administrativa fiscal com a seguinte Ementa:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano calendário: 2005, 2006, 2007

UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS. COMPENSAÇÃO. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE. APROVEITAMENTO NO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE. DUPLICIDADE.

Os créditos do regime não cumulativo podem ser aproveitados por meio de lançamentos de débito e crédito escriturados em conta gráfica.

Contudo, para determinadas situações, como aqueles créditos vinculados à receita de exportação, podem ser utilizados para fins de 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. Uma vez formalizada a opção pelo contribuinte no sentido de promover a utilização dos créditos não cumulativos por meio de PER/DCOMP, não há que

se falar seu em aproveitamento contábil, ou escritural, no procedimento de lançamento de ofício, sob pena de duplicidade.

DESPESAS COM FRETE PRÓPRIO E DE TERCEIROS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO OU ACABADOS. DESPESAS COM MANUTENÇÃO DA FROTA. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NÃO CUMULATIVO.

Aquelas despesas com frete, próprio ou contratado de terceiros, inclusive as de manutenção da frota, como troca de bateria, óleo para o motor, combustíveis e correspondentes serviços, como revisão de cabeçote, recapagem de pneus, revisão de rodas e carter, troca de cabo velocímetro, tacógrafo, dentre outros, que não se destinam diretamente à revenda, mas à transferência de produtos entre estabelecimentos da própria empresa, não são consideradas insumos, por ausência de previsão legal, razão pela qual não podem ser incluídas na base de cálculo dos créditos não cumulativos.

AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NÃO CUMULATIVO.

A não cumulatividade tem como pressupostos balisares a plurifasia, ou seja, ocorrência de pelo menos duas etapas, e o direito de o contribuinte auferir crédito decorrentes de eventos consumados na fase anterior, como, por exemplo, aquisição de bens a serem utilizados na produção ou fabricação de ativo que será destinado à revenda e se converterá em receita para a empresa. Quando se fala em pelo menos duas etapas, não se pode olvidar a necessidade de que ambas sejam regularmente tributadas. Nesse contexto, caso a operação antecedente, de aquisição de bens ou contratação de serviços, não tenha sofrido tributação, não poderá o adquirente creditarse na etapa seguinte.

AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. INSUMOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NÃO CUMULATIVO.

Não dará direito a crédito não cumulativo o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, ou seja, aqueles insumos que quando adquiridos estavam sujeitos à alíquota zero. A única exceção aplicável é no caso de isenção, situação na qual a impossibilidade para o creditamento não cumulativo ocorre apenas quando os tais insumos foram revendidos ou utilizados para compor produtos ou integrar serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. INSUMOS ADQUIRIDOS JUNTO À SOCIEDADE COOPERATIVA.

*IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO
NÃO CUMULATIVO.*

Não dará direito a crédito não cumulativo insumos adquiridos ou serviços contratados junto a sociedades cooperativas cuja operação de aquisição ou contratação não se encontrava sujeita ao pagamento das contribuições sociais.

*CRÉDITO PRESUMIDO. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL.
COEFICIENTE PARA DETERMINAÇÃO DA BASE DE
CÁLCULO DO CREDITAMENTO APLICÁVEL.*

A pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária e 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, mediante aplicação de alíquota sobre o valor das aquisições, de 60% daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos Processo 10166.721554/201095 códigos 15.17 e 15.18, de 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI, e de 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, situação no qual se incluem o frango vivo (NCM 0105.99.00); ovos férteis (NCM 0407.00.11); pintos de 1 dia (NCM 0105.11.90); leitões para recria e suínos vivos para abate (NCM 0103.92.00); milho (NCM 1005.90.10); sorgo (NCM 1007.00.90) e cordeiros para abate (NCM 0104.10.90).

*BASE DE CÁLCULO. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA SOBRE A
RECEITA BRUTA. VENDA PARA PESSOAS JURÍDICAS
CEREALISTAS DE DETERMINADOS PRODUTOS. NORMA
DE EFICÁCIA LIMITADA. AUSÊNCIA DE NORMAS
REGULADORAS PELO PODER EXECUTIVO.*

O disposto no artigo 9º, inciso I, da Lei nº 10.925/2004, consubstanciou-se em norma de eficácia limitada, uma vez que a suspensão da incidência das contribuições no caso de vendas de produtos de que tratam o inciso I do § 1º do art. 8º do citado diploma legal dependia da edição de regulamentação por parte do Poder Executivo, que veio a ocorrer com a IN SRF nº 660, de

17 de julho de 2006, estabelecendo que a norma contida no artigo 9º, inciso I, passou a produzir efeitos a partir de 04 de abril de 2006, momento a partir do qual se revestiu de plena eficácia.

CONTRATO DE PARCERIA AVÍCOLA. SISTEMA DE INTEGRAÇÃO. PRODUÇÃO DESTINADA AO PARCEIRO CRIADOR A TÍTULO DE REMUNERAÇÃO PELOS SERVIÇOS PRESTADOS. INSUMOS CORRESPONDENTES GLOSADOS.

Contrato de parceria avícola celebrado entre parceiroproprietário e parceirocriador, no qual se estabelece sistema de integração em que o parceiroproprietário fornece rações, medicamentos e assistência técnica, e o parceirocriador fica responsável pelas instalações e fornecimento de energia, gera situação na qual as despesas decorrentes do processo de produção do frango para abate devem ser devidamente segregadas para fins de aproveitamento dos créditos não cumulativos, levando-se em consideração a parcela de produção a que tem direito o parceirocriador pela remuneração dos serviços prestados. Assim, o parceiroproprietário pode aproveitar-se apenas dos créditos não cumulativos cujos insumos estejam relacionados aos produtos destinados à revenda, ou seja, os insumos correspondentes ao quinhão direcionado ao parceirocriador não podem ser utilizados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano calendário: 2005, 2006, 2007

UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS. COMPENSAÇÃO. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE. APROVEITAMENTO NO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE. DUPLICIDADE.

Os créditos do regime não cumulativo podem ser aproveitados por meio de lançamentos de débito e crédito escriturados em conta gráfica.

Contudo, para determinadas situações, como aqueles créditos vinculados à receita de exportação, podem ser utilizados para fins de 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. Uma vez formalizada a opção pelo contribuinte no sentido de promover a utilização dos créditos não cumulativos por meio de PER/DCOMP, não há que se falar seu em aproveitamento contábil, ou escritural, no procedimento de lançamento de ofício, sob pena de duplicidade.

DESpesas com frete próprio e de terceiros para transporte de produtos em elaboração ou acabados. Despesas com manutenção da frota. Transferência de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa. Impossibilidade de creditamento não cumulativo.

Aquelas despesas com frete, próprio ou contratado de terceiros, inclusive as de manutenção da frota, como troca de bateria, óleo para o motor, combustíveis e correspondentes serviços, como revisão de cabeçote, recapagem de pneus, revisão de rodas e carter, troca de cabo velocímetro, tacógrafo, dentre outros, que não se destinam diretamente à revenda, mas à transferência de produtos entre estabelecimentos da própria empresa, não são consideradas insumos, por ausência de previsão legal, razão pela qual não podem ser incluídas na base de cálculo dos créditos não cumulativos.

AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NÃO CUMULATIVO.

A não cumulatividade tem como pressupostos balisares a plurifasia, ou seja, ocorrência de pelo menos duas etapas, e o direito de o contribuinte auferir crédito decorrentes de eventos consumados na fase anterior, como, por exemplo, aquisição de bens a serem utilizados na produção ou fabricação de ativo que será destinado à revenda e se converterá em receita para a empresa. Quando se fala em pelo menos duas etapas, não se pode olvidar a necessidade de que ambas sejam regularmente tributadas. Nesse contexto, caso a operação antecedente, de aquisição de bens ou contratação de serviços, não tenha sofrido tributação, não poderá o adquirente creditar-se na etapa seguinte.

AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. INSUMOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NÃO CUMULATIVO.

Não dará direito a crédito não cumulativo o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, ou seja, aqueles insumos que quando adquiridos estavam sujeitos à alíquota zero. A única exceção aplicável é no caso de isenção, situação na qual a impossibilidade para o creditamento não cumulativo ocorre apenas quando os tais insumos foram revendidos ou utilizados para compor produtos ou integrar serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. INSUMOS ADQUIRIDOS JUNTO À SOCIEDADE COOPERATIVA. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NÃO CUMULATIVO.

Não dará direito a crédito não cumulativo insumos adquiridos ou serviços contratados junto a sociedades cooperativas cuja operação de aquisição ou contratação não se encontrava sujeita ao pagamento das contribuições sociais.

CRÉDITO PRESUMIDO. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. COEFICIENTE PARA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO CREDITAMENTO APLICÁVEL.

A pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária e 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, mediante aplicação de alíquota sobre o valor das aquisições, de 60% daquela prevista no art.

2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18, de 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI, e de 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, situação no qual se incluem o frango vivo (NCM 0105.99.00); ovos férteis (NCM 0407.00.11); pintos de 1 dia (NCM 0105.11.90); leitões para recria e suínos vivos para abate (NCM 0103.92.00); milho (NCM 1005.90.10); sorgo (NCM 1007.00.90) e cordeiros para abate (NCM 0104.10.90).

BASE DE CÁLCULO. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA SOBRE A RECEITA BRUTA. VENDA PARA PESSOAS JURÍDICAS CEREALISTAS DE DETERMINADOS PRODUTOS. NORMA DE EFICÁCIA LIMITADA. AUSÊNCIA DE NORMAS REGULADORAS PELO PODER EXECUTIVO.

O disposto no artigo 9º, inciso I, da Lei nº 10.925/2004, consubstanciouse em norma de eficácia limitada, uma vez que a suspensão da incidência das contribuições no caso de vendas de produtos de que tratam o inciso I do § 1º do art. 8º do citado diploma legal dependia da edição de regulamentação por parte do Poder Executivo, que veio a ocorrer com a IN SRF nº 660, de 17 de julho de 2006, estabelecendo que a norma contida no artigo 9º, inciso I, passou a produzir efeitos a partir de 04 de abril de 2006, momento a partir do qual se revestiu de plena eficácia.

CONTRATO DE PARCERIA AVÍCOLA. SISTEMA DE INTEGRAÇÃO. PRODUÇÃO DESTINADA AO PARCEIROCRIADOR A TÍTULO DE REMUNERAÇÃO PELOS SERVIÇOS PRESTADOS. INSUMOS CORRESPONDENTES GLOSADOS.

Contrato de parceria avícola celebrado entre parceiro proprietário e parceiro criador, no qual se estabelece sistema de integração em que o parceiro proprietário fornece rações, medicamentos e assistência técnica, e o parceiro criador fica responsável pelas instalações e fornecimento de energia, gera situação na qual as despesas decorrentes do processo de produção do frango para abate devem ser devidamente segregadas para fins de aproveitamento dos créditos não cumulativos, levando-se em consideração a parcela de produção a que tem direito o parceiro criador pela remuneração dos serviços prestados. Assim, o parceiro proprietário pode aproveitar-se apenas dos créditos não-cumulativos cujos insumos estejam relacionados aos produtos destinados à revenda, ou seja, os insumos correspondentes ao quinhão direcionado ao parceiro criador não podem ser utilizados.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano calendário: 2005, 2006, 2007

GLOSAS DE DESPESAS COM UNIFORMES E EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO A TRABALHADORES E DEPRECIAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. AJUSTES EM RAZÃO DE DIVERGÊNCIAS ENTRE VALORES ESCRITURADOS E DECLARADOS. MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS.

Consideram-se não impugnadas matérias não expressamente contestadas na peça de defesa, conforme preceitua o art. 17 do PAF, com redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/1997, quais sejam, despesas referentes a uniformes e equipamentos de proteção a trabalhadores (EPI), depreciação dos bens do ativo imobilizado adquiridos com alíquota zero, além dos ajustes efetuados pela Fiscalização em razão de divergências entre valores escriturados e informados em DACON.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte."

Os autos foram regularmente distribuídos a este Conselheiro e pautados para julgamento nos termos do regimento interno deste Conselho.

Este Conselho apreciou a lide em fls. 2725 e decidiu por anular a decisão de primeira instância nos seguintes moldes:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano calendário: 2005, 2006, 2007

ANULAÇÃO DE DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PROLATAÇÃO DE NOVA DECISÃO. COMPLEMENTAÇÃO. RERRATIFICAÇÃO DE ACÓRDÃO.

Anulada a decisão de primeiro grau, procedese à complementação determinada pela órgão julgador ad quem para

fazer constar expressamente a rejeição de preliminar de nulidade argüida na impugnação, mantendose os fundamentos já adotados no voto condutor do aresto anulado, e ratificase tudo o mais que já foi decidido pelo Colegiado a quo."

O contribuinte reiterou as alegações da Impugnação em Recurso Voluntário após proferido novo Acórdão pela DRJ/DF, conforme fls. 2767, que foi publicado com a seguinte Ementa:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano calendário: 2005, 2006, 2007

ANULAÇÃO DE DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PROLATAÇÃO DE NOVA DECISÃO. COMPLEMENTAÇÃO. RERRATIFICAÇÃO DE ACÓRDÃO.

Anulada a decisão de primeiro grau, procedese à complementação determinada pela órgão julgador ad quem para fazer constar expressamente a rejeição de preliminar de nulidade argüida na impugnação, mantendose os fundamentos já adotados no voto condutor do aresto anulado, e ratificase tudo o mais que já foi decidido pelo Colegiado a quo.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte."

Em fls. 2855 este conselho decidiu converter o julgamento em diligência nos seguintes termos:

"Assim sendo, para efeitos de realização da verdade material, deve ser convertido o julgamento em diligência para que sejam esclarecidos os seguintes pontos:

- os pagamentos referidos pela recorrente, de PIS (código 6912) e COFINS (código 5856) no valor de R\$ 5.003.097,40 foram computados para efeitos da apuração do valor exigível das contribuições sociais? Caso tenham sido objeto de pedido de restituição, apontar qual seria o respectivo processo administrativo.

- as PERD/COMPs relacionadas no recurso voluntário, aqui reproduzidas, foram homologadas, conforme afirmado, no montante de R\$ 2.572.279,44? O direito creditório reconhecido repercute nos valores exigidos no presente processo administrativo?

(tabelas)

- esclarecer quaisquer outros pontos relevantes, que possam repercutir no débito tributário exigido.

A recorrente poderá ser intimada ou apresentar os esclarecimentos necessários, para a elucidação dos pontos enumerados. Ademais, deverá ser intimada para se manifestar sobre o relatório da diligência fiscal, para se manifestar no prazo de trinta dias, prorrogáveis por mais trinta.

Após , retornem os autos para prosseguimento do julgamento.

Em face do exposto, voto por converter o julgamento em diligência."

Em fls. 2924 a fiscalização apresentou relatório favorável ao contribuinte, nos seguintes trechos selecionados termos:

"13 O contribuinte apresentou Perdcomps no valor total de R\$ 3.069.031,56, dos quais R\$ 2.572.279,44 foram deferidos e restituídos ao contribuinte. Considerando que na fiscalização foram apurados R\$ 2.996.699,15, o contribuinte ainda faz jus a R\$ 424.419,71, conforme detalhado no Anexo III.

14 Foi anexado um arquivo não-paginável (digital) contendo os despachos decisórios relativos ao item 02 e as telas de compensações eletrônicas relativas ao item 01.

15 O contribuinte tem o prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência deste relatório, para se manifestar sobre as informações aqui expostas."

Em fls 2939 o contribuinte manifestou sua concordância com o relatório fiscal e, em seguida, os autos foram novamente distribuídos e pautados nos moldes do regimento interno.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, os fatos, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme portaria de condução e Regimento Interno deste Conselho, apresenta-se este voto.

Por conter matéria preventa desta 3.^a Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

Sobre as preliminares, verifica-se que este Conselho anulou a primeira decisão de primeira instância em razão de omissão a respeito da alegação de nulidade do Auto de Infração, situação que gerou uma nova decisão de primeira instância que re-ratificou aquela decisão de primeira instância anulada.

Da análise dos autos, é possível verificar que, embora possa causar uma sensação de insegurança jurídica, não houve omissão naquela primeira decisão de primeira instância, de modo que acertou a nova decisão de primeira instância em re-ratificar aquela.

Portanto, com fundamento no Art. 59 do Decreto 70.235/72, esta alegação preliminar não merece provimento, uma vez que não há a necessidade de anular novamente a decisão de primeira instância, visto que não houve a omissão alegada.

Uma segunda alegação preliminar apresentou a possibilidade do Auto de Infração ser nulo, por descumprimento do Art. 142 do CTN, situação que teria sido confirmada com a própria necessidade de diligência determinada pela DRJ, o que acabou por completar o lançamento, que possuía vício material e, portanto, nulo.

Ao analisar a diligência determinada pela DRJ/DF em fls. 2304, verifica-se que o próprio órgão julgador reconhece a iliquidez do lançamento, de modo que à autoridade de origem foi imposta a elaboração da própria apuração, que não constava nos autos até o momento, conforme pode ser verificado nos trechos extraídos da diligência exposta a seguir:

"(...)

O mesmo ocorre com os lançamentos de ofício de Cofins.

Acrescente-se que, compulsando os autos do processo, não se encontra acostada nenhuma memória de cálculo que demonstre como foram encontrados os valores lançados de ofício pela autoridade tributária.

Portanto, com o objetivo de esclarecer o critério adotado pela Fiscalização para calcular os valores de PIS/Pasep e Cofins lançados de ofício, proponho que este processo seja devolvido ao órgão preparador, para que (i) a autoridade fiscal elabore memória de cálculo, em planilha no qual deve conter, no mínimo, por coluna, o P.A., cada natureza de crédito utilizado (ex.: receita de exportação, aquisição no mercado interno de receita não tributada no mercado interno), o valor deduzido (DCTF) e demais elementos componentes da contribuição apurada, em separado, e (ii) sejam acostados aos autos o arquivo digital da memória de cálculo a ser elaborada em planilha no formato EXCEL ou compatível e os arquivos digitais das planilhas de fls. 1972/1998.

Como pode ser constatado na leitura do trechos grifados, o lançamento é íliquido, não possui a liquidez exigida na legislação correlata, a exemplo, ao disposto no Art. 142 do CTN:

"CAPÍTULO II

Constituição de Crédito Tributário

SEÇÃO I

Lançamento

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Nenhuma planilha de apuração com os cálculos e métodos ou alíquotas foi oficialmente juntado pela fiscalização nos autos.

A exigência de liquidez e certeza dos créditos é *conditio sine qua non* para o lançamento. Não é controverso, mas é importante lembrar, em analogia ao presente caso

autorizar a compensação com créditos pendentes de certeza e liquidez é inaplicável. A comprovação dos créditos pleiteados necessita de prova clara e inconteste. No caso em tela, o contribuinte alega que o fisco lançou os tributos sem apresentar provas válidas que comprovam as suas alegações. Disposto no CTN a exigência bilateral da liquidez:

“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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

Parágrafo único. Sendo vincendo 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.”

A autoridade fiscal tem o ônus da comprovação dos fatos quando da realização do lançamento tributário. A validade ou procedência do lançamento somente poderia ocorrer com a comprovação da existência do crédito. A simples alegação sem a apresentação de documentação comprobatória válida não é suficiente para lançar o tributo.

A alegação do contribuinte veio no sentido de ressaltar que a existência da lacuna na tessitura do libelo basilar, mais precisamente, da natureza da infração descrita no auto de infração restou comprometida, face a incerteza material e a insegurança jurídica relativa ao crédito tributário, pois imprecisa a exigência narrada pelo autor do feito com o tipo infrator constante do libelo fiscal acusatório, não reportando com fidelidade a materialidade do fato infringente detectado. Vigente no Decreto 70.235 (PAF) e no Código Tributário Nacional, o ônus da prova do estado é positivado da seguinte forma:

“PAF - Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

(...)

CTN - Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação

correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Analisando a situação da necessidade da prova, lembro a lição de Humberto Teodoro Júnior. “Não há um dever de provar, nem à parte contrária assiste o direito de exigir a prova do adversário. Há um simples ônus, de modo que o litigante assume o risco de perder a causa se não provar os fatos alegados dos quais depende a existência de um direito subjetivo que pretende resguardar através da tutela jurisdicional. Isto porque, segundo máxima antiga, fato alegado e não provado é o mesmo que fato inexistente.”

A quantificação e a certeza realizada pelo lançamento são pressupostos para a realização da sua finalidade principal e única que seria a determinação e exigibilidade do crédito. O lançamento tornaria a obrigação tributária certa e líquida, mas isto apenas por que tais atributos são indispensáveis para que o débito se torne exigível. Certeza, liquidez e exigibilidade representa a trilogia dos efeitos do lançamento. Importante recordar que para se tornar dívida ativa, o crédito tributário tem que ser anteriormente líquido, conforme disposto no CTN:

“CAPÍTULO II

Dívida Ativa

Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.

Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.”

A Lei 6.830/80 que dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da fazenda pública, prevê de forma expressa a importância e condição taxativa da liquidez do crédito tributário.

"Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

§ 8º - Até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos.

§ 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a

distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.”

Logo, a conclusão mais acertada é reconhecer a ausência de elemento, matéria, fundamento, motivação e descrição **que tratasse da liquidez do lançamento**, para não haver conflito com o disposto nos Art. 10, 31, 59, 60 e 61 do Decreto 70.235/72 (Lei do Processo Administrativo Fiscal), no Art. 142 e 145 do Código Tributário Nacional, art. 93, inciso IX da Constituição Federal, bem como ao prescrito no art. 31 e 59 do Decreto n. 70.235/723 e art. 2.º da lei n. 9.784/99.

Mas vencido na posição de reconhecer a nulidade, neste caso em específico, o mérito deve ser analisado.

1 - Da Decadência.

Não havendo acusação ou qualquer evidência de fraude, assim como não existe nenhuma controvérsia nos autos sobre a existência de pagamentos parciais do Pis e da Cofins, assim como a existência de débitos e créditos, visto que o próprio lançamento foi realizado com base na premissa "insuficiência de recolhimento" e no caso de tributo com lançamento por homologação, o prazo de decadência será de 5 (cinco) anos, a contar do fato gerador, com base no julgamento do REsp 973.733 RS do STJ em sede de recurso repetitivo e Art. 150, §4.º, do CTN.

O lançamento fiscal constituiu crédito tributário referente a fatos geradores das contribuições dos anos de 2005, 2006 e 2007.

O contribuinte recebeu o auto de infração no dia 26/07/10, conforme fls. 1939 dos autos, há mais de cinco anos dos fatos geradores anteriores à Julho de 2005, o que implica na decadência dos meses de janeiro a junho de 2005.

Portanto, o presente lançamento encontra-se decaído e deve ser parcialmente cancelado.

2 - Pis e Cofins não cumulativo.

Depreendendo-se da análise do processo, vê-se que o cerne da lide envolve a matéria do creditamento de Pis e Cofins no regime não cumulativo, sobre os insumos do processo produtivo, matérias recorrentes nesta seção de julgamento.

Sobre o regime não cumulativo, de forma majoritária, este Conselho segue a posição intermediária entre aquela restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, normalmente adotada pela Receita Federal e aquela totalmente flexível, normalmente adotada pelos contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos

das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo.

Esta dicotomia retrata, em parte, a presente lide administrativa.

Sem a qual não há solução de qualidade à lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento da matéria, é importante que seja analisado quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, além de identificar em qual momento e fase do processo produtivo eles estão vinculados.

Embora alguns produtos não possam ser considerados insumos para a legislação do IPI, para a legislação do Pis e da Cofins podem, em razão disso, passasse à análise discriminada de cada situação:

2, a - EPIs

Em acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03 e Lei nº 10.637/02, visto que os EPIs são pertinentes, essenciais e obrigatórios à atividade empresária, portanto, capazes de gerarem créditos de PIS e Cofins, merece provimento o Recurso Voluntário neste tópico.

Este entendimento encontra respaldo em precedente da CSRF deste Conselho, a exemplo, no Acórdão n.º 9303005.612.

Merece provimento este tópico do Recurso Voluntário.

2, b - Dos fretes entre estabelecimentos.

Com relação ao que foi decidido em primeira instância, concordo com a alegação do contribuinte a respeito dos créditos tomados sobre os custos com Fretes entre Estabelecimentos, ponto que merece provimento nos mesmo moldes dos Acórdãos CARF CSRF de n.º 3302-002.974 e 9303006.218.

A importância, essencialidade e pertinência dos fretes entre estabelecimentos para a atividade e produção do contribuinte é cristalina, uma vez que possui uma estrutura logística sem a qual não poderia sequer finalizar seu ciclo de produção sem os fretes entre estabelecimentos. Dentro desta linha de raciocínio, é importante registrar que há precedente nesta Turma de julgamento, exposto a seguir:

"CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO INTERNA DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS.

As despesas com fretes para transporte interno de produtos em elaboração e, ou produtos acabados, de forma análoga aos fretes entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram

créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. Precedentes. (CARF –Processo nº 13116.000753/2009-14, Acórdão: 3201-002.638, Relator: Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, 1ª Turma Ordinária, 2ª Câmara, 3ª Seção de Julgamento, Sessão de 29/03/2017)."

Merece provimento o Recurso Voluntário neste tópico.

2, c - Do parceiro criador.

O contribuinte aproveitou crédito sobre os custos relativos aos insumos adquiridos e fornecidos por ela ao parceiro criador, os quais ficam a seu encargo por força do contrato de parceria rural, sendo de sua propriedade e não do parceiro criador.

A fiscalização entendeu que parte da produção dos custos com insumos são suportados pelo parceiro criador, de sorte que devem ser glosados os créditos oriundos de tais custos.

O acórdão recorrido manteve tal entendimento e a respectiva glosa.

A recorrente alega que o insumo em questão lhe dá direito à crédito, inclusive na quota parte do produtor integrado, por ter havido simples remessa a este e não uma operação de venda.

Nesta parte da lide é importante reproduzir um precedente desta casa, que tratou do tema de forma precisa e acertada, relatada pelo notável Conselheiro e Professor Valcir Gassen:

"REGIME NÃO CUMULATIVO. CRIAÇÃO DE ANIMAIS PELO SISTEMA DE PARCERIA (INTEGRAÇÃO). APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE A TOTALIDADE DOS INSUMOS ADQUIRIDOS. POSSIBILIDADE.

A pessoa jurídica que se dedica ao abate e beneficiamento de animais poderá, observados os demais requisitos legais, apropriarse de créditos do PIS/PASEP e da COFINS calculado sobre o valor total (sem a redução do percentual de participação do parceiro) das aquisições de ração e outros insumos efetivamente utilizados na criação dos animais, por meio de sistema de integração, considerando o percentual como remuneração do parceiro integrado.

[...]Entendo, com a devida vênia, incorreta a glosa efetuada, visto que o Contribuinte entrega todos os pintos ao produtor integrado, bem como adquire 100% dos insumos utilizados na produção da ração, fornecendo integralmente aos integrados para a alimentação e o desenvolvimento de 100% dos animais, que posteriormente são utilizados em sua totalidade na produção

da própria empresa. O percentual de 9% é apenas um parâmetro de remuneração do integrado parceiro.

(CARF, 3ª Seção, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Ac. 3301003.936, de 26/07/2017, rel. Conselheiro Valcir Gassen).

Merece provimento o Recurso Voluntário neste tópico.

2, d - Do cálculo, apuração do lançamento e resultado da diligência.

Na mensuração do quantum verificou-se que contribuinte tinha créditos não considerados.

Com relação à questão fática do cálculo, ficou evidente que foi solucionada em diligência, de forma que este ponto também merece provimento, nos moldes do relatório fiscal de fls. 2924.

A diligencia confirmou que ele tem mais crédito que o apurado pela fiscalização, logo, tais valores devem ser excluídos do lançamento, assim como as multas e juros relacionadas.

Merece provimento o Recurso Voluntário neste tópico.

2, e - Insumos sujeitos à alíquota zero.

O contribuinte alega que os insumos sujeitos a alíquota zero também geram créditos de PIS/COFINS, assegurado por força do art. 16, da Lei nº 11.116/2005 e pela Solução de Consulta nº 8.090 – SSRF08/Disit/2005, contudo, o art. 3.º, § 2.º, II, da Lei nº 10.833/03, introduzido pela Lei nº 10.865/04, veda o crédito do valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Portanto, não merece provimento este tópico.

2, f - insumos adquiridos de cooperativa.

Com fundamento no Art. 3.º das Lei 10833/03 e 10.637/02, no Parecer PGFN nº 1425/2014, Solução de Consulta COSIT 65/2014 e precedentes desta Turma de Julgamento e outras deste Conselho (3201003.204 , 3402004.144, 3301003.200, 3201003.038), insumos adquiridos de cooperativas agropecuárias geram direito ao crédito integral na apuração do PIS e da Cofins no regime não cumulativo, nos termos da legislação de regência.

Merece provimento este tópico, para que os insumos adquiridos de cooperativas agropecuárias gerem direito ao crédito

3 - Crédito presumido.

Ficou evidente nos autos que o contribuinte não adquire insumos a serem utilizados na produção das mercadorias de origem animal ou vegetal referidas, destinadas à alimentação humana ou animal, classificados no Capítulo 2 e, portanto, sujeitas ao percentual de 60% da alíquota prevista para tais produtos, nos termos do art. 8.º, § 3.º, inciso I da Lei nº 10.925/04 e art. 8.º, § 1.º, inciso I, da IN/SRF n.º 660/06.

O legislador não determinou condição para o cálculo do crédito presumido à aquisição de INSUMOS ELABORADOS OU SEMI-ELABORADOS, assim como a fiscalização não demonstrou que os produtos não estão classificados no Capítulo 2.

Conforme Art. 8.º da Lei n. Lei n. 10.925/04, o montante do crédito deve ser obtido com referência aos percentuais variáveis aplicados sobre as alíquotas básicas do PIS e da COFINS e incidentes sobre o valor dos insumos adquiridos.

Guiando a interpretação, a Lei no. 12.865/13 definiu qual é o percentual que deve ser aplicando na **aquisição de quaisquer insumos utilizados na fabricação de produtos de origem animal que estão classificados no Capítulos 2**, conforme exposto a seguir:

Art. 33. O art. 8o da Lei no 10.925, de 23 de julho de 2004, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 8o

§ 1o

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);

§ 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.” (NR). (grifou-se).

Assim, percebe-se que com essa alteração legislativa de como se deve interpretar o art. 8o. da Lei n. Lei n. 10.925, é possível, de acordo com o disposto de que lei interpretativa se aplica a fatos pretéritos ainda não definitivamente julgados, entender que assiste razão ao Contribuinte de utilizar o percentual de 60% sobre todos os insumos utilizados na produção e que estão classificados nos Capítulos 2 a 4, e nos códigos 15.01 a 15.06.”

Merece provimento o Recurso Voluntário neste tópico.

4 - Regime de Suspensão.

Em conformidade com o disposto no art. 17, III da Lei nº 10.925/2004, aplica-se desde 1º de agosto de 2004 a suspensão da incidência do PIS e da Cofins prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004.

Não há qualquer impedimento legal ou obstáculo à eficácia da Lei, que prevalece sobre instruções e quaisquer atos normativos infralegais.

Durante julgamento, contudo, foi observado que não há direito a crédito com relação à essas vendas com suspensão, entendimento importante que deve ser registrado de forma adicional.

Merece provimento o Recurso Voluntário neste tópico, tão somente para reconhecer a suspensão.

Conclusão.

Diante do exposto, vota-se para que seja conferido PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para:

1 - reconhecer a decadência com relação aos meses de janeiro a junho de 2005;

2 - reconhecer em favor do contribuinte o conceito intermediário de insumos, entre aquele conceito restritivo, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, normalmente adotada pela Receita Federal e aquele totalmente flexível, normalmente adotada pelos contribuintes;

2, a - reconhecer o crédito aproveitado sobre as despesas com EPIs;

2, b - reconhecer o crédito aproveitado sobre as despesas com fretes entre estabelecimentos;

2, c - reconhecer o crédito aproveitado sobre os custos relativos aos insumos adquiridos e fornecidos pelo contribuinte ao parceiro criador.

2, d - reconhecer em favor do contribuinte a divergência no cálculo dos créditos, conforme relatório fiscal de diligência;

2, e - negar o direito ao crédito de Pis e Cofins tomado sobre insumos sujeitos a alíquota zero;

2, f - reconhecer que insumos adquiridos de cooperativas agropecuárias geram direito ao crédito integral na apuração do PIS e da Cofins no regime não cumulativo;

3 - reconhecer o crédito presumido previsto no Art. 8.º da Lei n. Lei n. 10.925/04, na alíquota de 60%;

4 - reconhecer a aplicação do art. 9º da Lei nº 10.925/2004 que determina a suspensão da incidência do Pis e da Cofins;

Voto proferido.

(*assinatura digital*)

Conselheiro Relator - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira

Fui designado para redigir o voto vencedor para afastar a acusação de nulidade do lançamento.

O fundamento para sustentar a nulidade arguida em recurso voluntário é o fato do órgão de primeira instância baixar os autos em diligência para a autoridade autuante apresentar o critério adotado para proceder ao lançamento das Contribuições. Solicitou-se, assim, à unidade preparadora a memória de cálculo auxiliar, hábil a demonstrar a apuração que conduziu à exigência de PIS e Cofins.

De fato, na ciência do lançamento a contribuinte não teve pormenorizado a decomposição, por período de apuração, da natureza dos créditos utilizados e dos demais elementos que compuseram da apuração das Contribuições.

Isto não significa que a autuação não fora instruída com provas, conforme a alegação que consta no voto vencido. Constata-se dos autos que a apuração que resultou na exigência de crédito tributário teve por fundamento os registros consignados nos documentos da contribuinte, coligidos em respostas aos termos de intimações elaboradas pela fiscalização.

Diante da alegação de nulidade, cumpre notar que não se verifica nesses autos qualquer das hipóteses previstas no art 59 do Decreto nº 70.235/72, *in verbis*:

“Art. 59. São nulos;

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

[...]

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para

o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Sendo os atos e termos lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade, e garantido o mais absoluto direito de defesa, não há que se cogitar de nulidade dos autos de infração.

Ademais, prescreve o citado Decreto que:

“Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Numa leitura atenta dos dispositivos acima transcritos, verifica-se que a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo. Antes disso, não há que se falar em litígio ou cerceamento de direito de defesa.

Após a ciência do lançamento, o contribuinte tem o prazo de trinta dias para ter vista do inteiro teor do processo no Órgão Preparador e apresentar impugnação escrita, instruída com os documentos em que se fundamentar, exercitando seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

De se ressaltar que à luz do preceito do art. 60, irregularidades, incorreções e omissões passíveis de correções não implicarão nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo ao sujeito passivo. É exatamente o que ocorreu nos autos.

A DRJ, antes que pronunciasse sua decisão, converteu o julgamento em diligência para que as omissões e deficiências apontadas pela contribuinte fosse sanada, o que de pronto foi procedida pela fiscalização, dando ciência à interessada que, como se depreende de suas manifestações, exerceu de forma hábil sua defesa.

Assim, restou inexistente qualquer prejuízo ao direito de defesa da interessado, pois rebateu cada uma das acusações, demonstrando ter plena compreensão e entendimento das infrações apontadas.

Portanto, devem ser repelidas as alegações preliminares de nulidade por suposto cerceamento de defesa e alegada incerteza material e a insegurança jurídica relativa ao crédito tributário. Como já visto, tratar-se aqui de um processo formalmente revestido de todas as condições de legalidade, onde o contribuinte foi cientificado de todos os elementos constantes dos autos, os quais se revelam suficientes para a compreensão do lançamento e julgamento da lide.

Com essas considerações, rejeito as preliminares de nulidade do auto de infração.

Paulo Roberto Duarte Moreira

Declaração de Voto

Conselheiro - Marcelo Giovani Vieira.

Solicitei ao presidente da turma o meu desejo de fazer declaração de voto, somente para explicitar minhas razões para o voto quanto à decadência.

O Superior Tribunal de Justiça, no Resp 973.733/SC, sob o regime dos recursos repetitivos, decidiu que “o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito”.

Tal decisão é vinculante para as Turmas do Carf, consoante art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do Carf – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

A contagem da decadência a partir dos fatos geradores é prevista no artigo 150, §4º do CTN, enquanto a contagem a partir do primeiro dia do exercício seguinte é prevista no artigo 173, I.

O termo “pagamento” deve ser entendido como adimplemento das obrigações de apuração do tributo, isto é, apuração e recolhimento sob condição resolutória.

Com efeito, no lançamento por homologação, o contribuinte deve apurar o montante devido e efetuar o recolhimento, sujeito a posterior homologação, art. 150, caput, do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Essa atividade do contribuinte, de apurar e recolher o tributo, é por vezes chamada de auto-lançamento, sob condição resolutória. À parte discussões teóricas sobre a propriedade da utilização desse termo, aqui o utilizaremos para nossos fins, isto é, interpretar sistematicamente a legislação e jurisprudência vinculante acerca da decadência.

No caso do IPI, o artigo 183, III, do Regulamento – Decreto 7.212/2010, considera como pagamento a dedução de débitos sem saldo a recolher:

*Art. 183. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto **ou com a compensação deles**, nos termos do art. 268 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150, caput e § 1º, Lei no 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, Lei no 10.637, de 2002, art. 49, Lei no 10.833, de 2003, art. 17, e Lei no 11.051, de 2004, art. 4o).*

*Parágrafo único. **Considera-se pagamento:***

I - o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;

II - o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou

III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.

Com efeito, o registro em RAUPI e outras declarações de créditos e débitos compensados, da compensação de créditos e débitos sem saldo devedor cumpre plenamente a exigência do artigo 150, caput, de auto-lançamento. Ressalto, nesse aspecto, o trecho “homologação... opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da **atividade** assim exercida pelo obrigado”, que usa o termo **atividade do obrigado** para caracterizar sua obrigação de auto-lançamento, e não exatamente “pagamento”.

Repare-se que essa equivalência (compensação de créditos e débitos a pagamento) está **dentro** do artigo que trata da obrigação de auto-lançamento do imposto, ou seja, é claro que se refere à obrigação de auto-lançamento e à questão da decadência. Desse modo, o adimplemento da obrigação de auto-lançamento do contribuinte, isto é, o registro de débitos e créditos sem saldo devedor, **equivale ao pagamento, para fins de homologação, e por consequência, para fins de aferição da decadência.** Não há **pagamento**, mas há **adimplemento** da obrigação do auto-lançamento, o que foi aceito pelo Decreto.

Todavia, um ponto importante para a questão da decadência, e que não foi detalhada pelo Acórdão paradigma do STJ, é o **pagamento/adimplemento parcial.** Com efeito, o paradigma utilizado (Resp 973.333/SC) veiculava caso de ausência **total** de pagamento de contribuições previdenciárias.

O Carf tem entendido, pacificamente, que o pagamento **parcial atrai a aplicação do 150, §4º.** Isto se justifica facilmente, pois é evidente que, em todo lançamento, o recolhimento que terá sido feito pelo contribuinte, terá sido feito **parcialmente**; somente é lançado o que não foi recolhido/confessado. Assim, pela própria lógica do artigo 150, §4º, combinado com a decisão no Resp 973.333/SC, o pagamento parcial atrai a decadência contada a partir do fato gerador. Em suma, é o **pagamento parcial** que enseja a aplicação do 150, §4º, porque o pagamento total não enseja sequer lançamento.

No caso do IPI, há prescrição regulamentar (artigo 183), como visto, que equipara a compensação de créditos e débitos sem saldo devedor (adimplemento de obrigação) com pagamento.

Ora, se o registro de créditos e débitos sem saldo devedor equivale a pagamento total, a mesma lógica diz que o registro de débitos e créditos **com saldo devedor equivale a pagamento parcial**. De fato, se o auto-lançamento fosse total, não haveria sequer lançamento. Se houver lançamento de ofício, o auto-lançamento terá sido, sempre, parcial, mas não inexistente.

Portanto, para o IPI, o **auto-lançamento parcial**, consistente no registro de créditos e débitos sem saldo devedor, com posterior lançamento pelo Fisco decorrente de apuração de saldo devedor, equivale a **pagamento parcial**.

Em outras palavras, na aferição da decadência do lançamento pelo Fisco, no caso do IPI, o registro de créditos e débitos equivale a pagamento parcial, sendo somente este o caso de aplicação prática do dispositivo do artigo 183, III.

O mesmo se pode dizer da apuração não-cumulativa de Pis e Cofins, nos quais também se registram créditos e débitos, para aferição de eventual saldo devedor a recolher, isto é, também se procede à atividade de auto-lançamento parcial.

Afasto eventual tese de que o Resp 973.333/SC teria derogado o artigo 183, III, por falar em pagamento, enquanto o artigo permite considerar outras circunstâncias como pagamento. É que o repetitivo trata de pagamento sem detalhar o conceito, enquanto o regulamento especifica o que pode ser considerado pagamento. Cabe aqui, portanto, o princípio hermenêutico da especificidade. Assim, devemos encontrar aplicação para ambos os comandos, isto é, há pagamento parcial e há adimplemento de auto-lançamento sem pagamento.

Desse modo, nos tributos não cumulativos, havendo registro de créditos a compensar débitos, há o adimplemento da obrigação de auto lançamento (total ou parcial, a depender se haverá ou não lançamento/homologação pelo Fisco), e assim, se aplica o artigo 150, §4º, para aferição da decadência do direito de o Fisco proceder ao lançamento homologatório.

Tal interpretação é consentânea com as finalidades (art. 5º da Lei de Introdução ao Direito Brasileiro) da Lei, porque **vincula a decadência à obrigação do contribuinte em fazer o auto-lançamento**, e não ao resultado **circunstancial de existir ou não saldo devedor**.

Conselheiro - Marcelo Giovani Vieira.