



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

Processo nº 10183.002036/2009-27
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-005.282 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de março de 2018
Matéria PIS/COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente MBL ALIMENTOS S/A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2006

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E CONFINS. SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE. ART. 9º DA LEI 10.925/2004, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.051/2004. EFICÁCIA.

1. 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, tenha característica de norma de eficácia limitada, sua aplicação, desde a vigência da redação originária, foi viabilizada com a edição da Instrução Normativa SRF 636/2006, cujo art. 5º previu, além da sua entrada em vigor a partir da data da sua publicação, a produção de efeitos a partir de 1º de agosto de 2004 (fato incontroverso).

2. A posterior revogação da IN SRF 636/2006 pela IN SRF 660/2006 não poderia atingir o ato jurídico perfeito e o direito adquirido dos contribuintes à fruição do benefício do citado regime suspensivo a partir de 1º de agosto de 2004.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2006

AUTO DE INFRAÇÃO. ATENDIMENTO DOS REQUISITOS MATERIAIS E FORMAIS. NULIDADE.

Não é passível de nulidade o auto de infração que atende todos os requisitos materiais e formais exigidos por lei.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Walker Araújo, José Fernandes do Nascimento, Raphael Madeira Abad, Jorge Lima Abud, Renato Vieira de Ávila e José Renato Pereira de Deus.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório que integra o acórdão recorrido, que segue integralmente transcrito:

Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, foram lavrados os Autos de Infração da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 04 a 15) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 16 a 27), conforme demonstrativos abaixo:

[...]

Os Autos de Infração acompanhados dos respectivos termos, demonstrativos e anexos (fls. 28 a 257) relatam as seguintes ocorrências:

Falta/Insuficiência de Recolhimento de PIS e Cofins (Faturamento). Incidência não-cumulativa.

O contribuinte suspendeu o pagamento do PIS e da Cofins do período de 01/2005 a 03/2006, em virtude do art. 9º da Lei nº 10.925, de 23/07/2004, com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.051, de 29/12/2004, in verbis:

[...]

Conforme documentação de fls. 28 a 31, o contribuinte foi intimado, nos seguintes termos:

1 - confirmar os valores das Receitas/Créditos/Pagamentos constantes do DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO PIS/COFINS com base nos valores das Receitas e dos Créditos obtidos no Demonstrativo de Apurações de Contribuições Sociais (DACon) entregue pelo contribuinte - Anexo 01.

2 - prestar os esclarecimentos em relação a FALTA DE REGULARIZAÇÃO dos recolhimentos dos débitos de PIS/COFINS do período de 01/2005 a 03/2006 após a ciência da Solução de Consulta.

Em resposta à intimação (fls. 33 a 34), o contribuinte alegou que "o art. 17 da Lei nº 10.925/2004 determinou que o art. 9º passaria a produzir efeitos a partir de 01/08/2004". Manifestou também o entendimento de que "a norma é auto-aplicável e independe de qualquer regulamentação para sua aplicação",

razão pela qual passou a não recolher as mencionadas contribuições sociais.

Quanto aos valores apurados com base nos Demonstrativo de Apurações de Contribuições Sociais (DACon) apresentados pelo contribuinte, do período de 01/2005 a 03/2006, cujo demonstrativo seguiu anexo ao Termo de Intimação de fls. 28 a 31, não houve manifestação do contribuinte.

Segundo a fiscalização, a suspensão nas vendas, tratadas no art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.925, de 2004, dependia do estabelecimento dos termos e condições pela Secretaria da Receita Federal e essa regulamentação ocorreu apenas com o advento da Instrução Normativa SRF nº 636, de 24 de março de 2006 (D.O.U. de 04/04/2006), posteriormente revogada pela Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006 (D.O.U. de 25/07/2006), abaixo transcrita:

[...]

Assim, por entender que a suspensão da exigibilidade da contribuição ao PIS e da Cofins, prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, é aplicável somente a partir de 04 de abril de 2006, conforme dispõe o art. 11, inc. I, da IN SRF nº 660, de 2006, a autoridade fiscal houve por bem efetuar o lançamento das contribuições apuradas no período de 01/2005 a 03/2006.

II - DA IMPUGNAÇÃO

Cientificado por via postal das autuações em 02/04/2009 (fls. 257), o interessado apresentou, em 30/04/2009, a impugnação (fls. 350 a 361) e documentos anexos, para alegar o que se segue:

Inicialmente, discorre sobre a sua atividade e afirma que é sociedade anônima, tendo como atividade principal a criação de suínos, conforme atesta seu estatuto social. Informa que, nos termos do artigo 9º da Lei nº 10.925/2004 com alterações introduzidas pela Lei nº 11.051/2004, suspendeu os recolhimentos do PIS e da Cofins em suas vendas.

Alega que não pode prevalecer o entendimento da Delegacia da Receita Federal de que a empresa só possuía o direito de suspender tal recolhimento a partir de abril de 2006, pois o art. 17 da Lei nº 10.925/2004 previu a entrada em vigor da referida suspensão a partir de 1º de agosto de 2004, in verbis:

Art. 17. Produz efeitos:

[...]

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

A seguir, reitera que as alegações trazidas pela fiscalização não procedem, argumentando, nestes termos:

A lei é o fundamento da faculdade do Poder Executivo de regulamentar, esta é a premissa que deve nortear a análise da presente impugnação.

No ordenamento jurídico pátrio as Instruções Normativas editadas pela Receita Federal sujeitam-se ao princípio da legalidade, só podendo surgir com a finalidade específica de trazer elementos diferenciais que eventualmente tenham o condão de executar alguma lei.

Cita ainda o art. 37 da Carta Magna destacando o princípio da legalidade, afirmando que a Administração Pública deve se submeter aos estritos termos da Lei, quando da edição de instruções normativas em respeito a esse princípio.

E continua apresentando os seguintes argumentos, a seguir sintetizados:

a) De acordo com a pirâmide jurídica a Instrução Normativa está abaixo da Lei, não podendo ab-rogá-la, nem modificá-la, submetendo-se às disposições legais e inspirando-se em suas diretivas, sem as contrariar e muito menos tirar-lhes a validade.

b) A Instrução Normativa nº 660/2006 regulamentou os artigos 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925/2004, e a sua invocação/aplicação não trouxeram novos elementos imprescindíveis à aplicação daquela lei.

c) É incontroverso que a norma encontrava-se válida, posta no ordenamento jurídico e não prescindia de qualquer novo elemento operacional que dependesse de normatização - o que aliás se comprovou com o próprio advento da Instrução Normativa. Ademais, consoante já indicado, a lei expressamente colocou em vigência imediata o art. 9º da Lei nº 10.925/2004.

d) Os procedimentos adotados pela empresa se coadunam com a legislação que previu a suspensão do recolhimento do PIS e da Cofins, e não extrapolam em momento algum os termos lá estabelecidos, o que inclusive pode ser verificado no auto de infração, uma vez que a fiscalização não fundamenta a exigência em descumprimento da lei.

e) Embora o I. Agente Fiscal afirme que a suspensão só poderia ser aplicada depois da edição da Instrução Normativa, também não indica a infração de qualquer ato em desacordo com a Instrução Normativa, em que nada resta a concluir senão que a suspensão dos recolhimentos realizados pelo contribuinte estão em perfeita harmonia com a prescrição legal.

f) Da análise do art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regulamentou o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, encontram-se os princípios norteadores do processo administrativo, dentre eles, o princípio da finalidade. A devida aplicação desse princípio acaba por afastar e tornar nulo o auto de infração, uma vez que a autuação diverge da finalidade, pois a empresa foi autuada mesmo seguindo os estritos termos da lei, não desrespeitando em momento algum os limites lá estabelecidos.

g) A presente exigência além de desrespeitar o princípio da legalidade fere o princípio do não confisco, uma vez que pretende a fiscalização a cobrança de tributo contrário ao que prevê a legislação, que garante o seu não recolhimento, o que leva ao enriquecimento ilícito do Fisco.

Ao fim, requer seja julgada procedente a impugnação, declarando a nulidade dos autos de infração, bem como seja julgado improcedente o lançamento de débito, remetendo-se o processo ao arquivo.

Sobreveio a decisão de primeira instância, em que, por unanimidade de votos, a impugnação foi julgada improcedente e o crédito tributário integralmente mantido, com base no fundamento resumido no enunciado da ementa que segue transcrito:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2006

**CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES.
JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.**

A autoridade administrativa não tem competência para, em sede de julgamento, negar validade às normas vigentes.

**VENDAS COM SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO PIS.
ART. 9º DA LEI Nº 10.925 DE 2004. VIGÊNCIA.**

A suspensão da exigibilidade da contribuição ao PIS/Pasep, prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, aplica-se somente a partir de 4 de abril de 2006, conforme dispõe o art. 11, inc. I, da IN SRF nº 660, de 2006.

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

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2006

**CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES.
JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.**

A autoridade administrativa não tem competência para, em sede de julgamento, negar validade às normas vigentes.

**VENDAS COM SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DA
COFINS. ART. 9º DA LEI Nº 10.925 DE 2004. VIGÊNCIA.**

A suspensão da exigibilidade da contribuição da Cofins, prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, aplica-se somente a partir de 4 de abril de 2006, conforme dispõe o art. 11, inc. I, da IN SRF nº 660, de 2006.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Em 14/4/2015, a recorrente foi cientificada da decisão. Inconformado, em 14/5/2015, protocolou o recurso voluntário de fls. 463/478, em que reafirmou as razões de defesa suscitadas na peça impugnatória.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso foi apresentado tempestivamente, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

A lide compreende questões preliminar e de mérito.

Em sede de preliminar, a recorrente alegou nulidade das autuações, sob o argumento de que não fora indicada a legislação por ela descumprida, nem indicados os motivos específicos do lançamento, consoante prescreve o princípio administrativo da motivação, vinculado ao princípio da legalidade.

No caso, diferentemente do alegado pela recorrente, consta da descrição dos fatos integrante das presentes autuações tanto o preceito normativo infringido pela recorrente, quanto o motivo das autuações.

Com efeito, a leitura das peças de autuação revela que o motivo do lançamento foi a suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no período de 01/2005 a 03/2006, com infração ao disposto no art. 11, I, da Instrução Normativa SRF 660/2006, que determinava que a referida suspensão somente ocorreria a partir de 4 de abril de 2006.

Além disso, nas peças defensivas colacionados aos autos, a recorrente demonstrou pleno conhecimento do motivo das autuações e do comando normativo infringido, o que é suficiente para infirmar qualquer imputação de afronta ao seu direito de defesa que, aliás, foi adequadamente exercido.

Assim, como os referidos autos de infração atendem os demais requisitos do art. 10 do Decreto 70.235/1972, fica afastada qualquer imputação de ilegalidade ou mácula que possa comprometer-lhes a higidez e legitimidade.

Com base nessas considerações, rejeita-se a presente preliminar de nulidade.

Em relação ao mérito, o ponto fulcral da controvérsia cinge-se definição do termo inicial de vigência do regime de suspensão da exigibilidade das citadas contribuições, instituído pelo art. 9º da Lei 10.925/2004, cuja redação originária tinha o seguinte teor, *in verbis*:

*Art. 9º A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS fica suspensa na hipótese de venda dos produtos **in natura** de origem vegetal, classificados nas posições 09.01, 10.01 a 10.08, 12.01 e 18.01, todos da NCM, efetuada pelos cerealistas que exerçam cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os referidos produtos, por pessoa jurídica e por cooperativa que exerçam*

atividades agropecuárias, para pessoa jurídica tributada com base no lucro real, nos termos e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal. (grifos não originais)

Em seguida, a Lei 11.051/2004 deu ao referido preceito legal a seguinte redação:

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

*II - de leite **in natura**, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no **caput** do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

§ 1º O disposto neste artigo: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

Em face do disposto em ambos os preceitos legais em destaque, por entender que referido preceito legal tinha eficácia limitada, a autoridade fiscal concluiu que a fruição do benefício advindo do referido regime suspensivo somente poderia ocorrer a partir de 4 de abril de 2006, data da vigência da Instrução Normativa SRF 636/2006, que estabeleceu, em caráter inaugural, os termos e condições para a implementação do regime em comento. Inclusive, essa data foi expressamente reafirmada no art. 11, I, da Instrução Normativa SRF 660/2006, a seguir reproduzido:

Art. 11. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

I - 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; e

[...]

Por sua vez, baseada no entendimento de que a norma veiculada pelo art. 9º da Lei 10.925/2004 era autoaplicável, a recorrente alegou que o citado regime suspensivo teve plena eficácia desde de 1º de agosto de 2004, data que entrou em vigor, nos termos do art. 17 do citado diploma legal. E com base nesse entendimento, a recorrente suspendeu o recolhimento das contribuições calculadas sobre as receitas de vendas realizadas no período de janeiro de 2005 a março de 2006, objeto das presentes autuações.

Com base nesses breves esclarecimento, resta demonstrado que a presente lide diz respeito a cobrança das contribuições, cujos fatos geradores ocorreram no período de janeiro de 2005 a março de 2006.

No caso, ao atribuir à RFB a competência para estabelecer os termos e condições do regime suspensivo em comento, tanto o teor da redação originária, quanto o teor da nova redação dada ao art. 9º da Lei 10.925/2004, revela que a plena eficácia do regime prescindia da edição de norma complementar a ser editada pela RFB. Assim, dada essa característica, inequivocamente, a referida norma não era autoaplicável, como alegou a recorrente, mas de eficácia limitada.

E a complementação exigida pelo referido preceito legal somente ocorreu com a edição da Instrução Normativa SRF 636/2006, que entrou em vigor em 4 abril de 2006, data da sua aplicação, porém, com efeitos retroativos a 1º de agosto de 2004, ou seja, a partir da vigência da redação originária do art. 9º da Lei 10.925/2004, conforme estabelecido no seu art. 5º, a seguir transcrito:

Art. 5º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de agosto de 2004.

Em seguida, a matéria passou a ser disciplinada pela Instrução Normativo SRF 660/2006, que não só revogou a Instrução Normativa SRF 636/2006, como estabeleceu, no inciso I do seu art. 11, anteriormente transcrito, que o regime suspensivo em apreço somente produziria efeitos a partir de 4 de abril de 2006, data da vigência e publicação da Instrução Normativa revogada.

Diante desses fatos, duas questões precisam ser esclarecidas. A primeira, se a RFB tinha competência para atribuir efeitos retroativos aos termos e condições estabelecidos na Instrução Normativa SRF 636/2006, para plena eficácia do regime suspensivo instituído pelo art. 9º da Lei 10.925/2004. E como se trata de condições para eficácia de preceito normativo que beneficia o contribuinte, não se vislumbra qualquer óbice quanto a atribuição de efeitos pretéritos aos comandos normativos veiculados pela citado diploma normativo que, inequivocamente, tem natureza estritamente regulamentar da norma jurídica vigente instituidora do citado regime de suspensivo.

A segunda, se a RFB poderia alterar, para reduzir, o prazo de eficácia dos efeitos atribuídos pela Instrução Normativa revogada, especialmente, tendo em conta que a Instrução Normativa revogadora visou apenas corrigir ou complementar as condições para fruição do regime suspensivo. Além disso, indubitavelmente, trata-se de norma que restringe direitos do contribuinte anteriormente assegurados pelo ato normativo revogado.

Dadas essas condições, há no ordenamento jurídico do País disposições constitucionais e legais que, expressamente, vedam o efeito retroativo pretendido pelo no art. 11, I, da Instrução Normativo SRF 660/2006, a exemplo, do art. 5º, XXXVI, que assegura a todos que a lei nova não poderá prejudicar o direito adquirido. Ademais, em relação ao assunto,

dispõe o art. 1º, § 4º, do Decreto-lei 4.657/1942 (Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro) que as “correções a texto de lei já em vigor consideram-se lei nova”. E como se trata de lei nova, ou melhor, como se trata de nova Instrução Normativa, na parte que ela inovou, a sua eficácia dar-se-ia somente a partir da sua vigência, ocorrida com a publicação do citado ato.

Não se pode olvidar, ademais, que na seara tributária, a lei só pode retroagir nas situações, expressamente, elencadas no art. 106 do CTN, o que não se enquadra a alteração introduzida pelo art. 11, I, da Instrução Normativa SRF 660/2006.

Além disso, se adotado o entendimento esposado pela autoridade fiscal e mantido pelo órgão de julgamento de primeiro grau, certamente, o princípio da segurança jurídica restaria afrontado.

Com base nessas considerações, de cunho estritamente jurídico, não resta dúvida que o inciso I do art. 11 da Instrução Normativa SRF 636/2006 não poderia atribuir efeitos normativos pretéritos aos fatos jurídicos consolidados sob a égide da IN revogada. Dado esse contexto jurídico, no caso, entende-se cabível a suspensão da exigibilidade da cobrança das referidas contribuições para os fatos geradores ocorridos no período de 01/08/2004 a 03/04/2006, desde que atendidas as condições estabelecidas no referido ato normativo revogado.

No mesmo sentido, porém, por razões ligeiramente distintas, foi a conclusão esposada pelo nobre Conselheiro Rosaldo Trevisan no voto condutor do Acórdão nº 3403-003.507, cujos excertos pertinentes seguem transcritos:

Novamente abstraindo-se dos demais requisitos estabelecidos no artigo, não é difícil concluir que o comando do § 2º afirma que a norma seria aplicável segundo os termos e condições que ainda seriam estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal. Nenhuma sombra de autoaplicabilidade em qualquer dos comandos legais.

Contudo, a então Secretaria da Receita Federal SRF (hoje RFB) publicou a norma regulamentar em abril de 2006: a IN SRF no 636/2006, como revela sua própria ementa, “dispõe sobre a suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a venda de produtos agropecuários e sobre o crédito presumido decorrente das aquisições desses produtos”. E para esclarecer ainda mais o objetivo da norma infralegal, seu art. 1º logo avisa: “esta Instrução Normativa disciplina a comercialização de produtos agropecuários na forma dos arts. 8º, 9º e 15 da Lei no 10.925, de 2004”. Mais claro impossível. E a suspensão foi disciplinada (atendendo ao comando legal) no art. 2º da IN:

[...]

Como o art. 5º da IN SRF no 636/2006 estabelece que a norma entrava em vigor na data de sua publicação (04/04/2006), mas produzia efeitos retroativos a 01/08/2004, a partir da edição da IN SRF no 636/2006 era perfeitamente aplicável a suspensão, sem qualquer limitação, inclusive em relação às operações

anteriores a sua vigência: esse era o desejo inequívoco da própria Receita Federal.

Mas, em 25/07/2006, a IN SRF no 636/2006 foi revogada pela IN SRF no 660/2006, que deu tratamento mais detalhado à suspensão, em seus arts. 2o, 3o e 4o. Merece destaque, para nossa análise, o texto do art. 11 da IN SRF no 660/2006:

[...]

Confesso que tenho extrema dificuldade em fazer a leitura que a fiscalização fez do art. 11. O art. 11 não está a dizer que a suspensão só é aplicável a partir de 04/04/2006 (e nem poderia, porque a IN SRF no 636/2006 já havia retroagido a 01/08/2004 sua aplicação). Está a dizer tão somente que a IN SRF no 660/2006 (“esta Instrução Normativa”), em relação à nova disciplina que deu à suspensão, mais detalhada, produz efeitos a partir de 04/04/2006. De 01/08/2004 e 03/04/2006 aplicou-se a IN SRF nº 636/2006.

Entender o contrário seria como cambalear na insegurança jurídica de Instruções Normativas que retroagem e depois “desretroagem” a aplicação de comandos legais, o que beira ao absurdo. Imagine a situação: o contribuinte cumpre norma vigente editada pela Receita Federal e, meses depois, com a edição de nova norma (que revoga a anterior), descobre que deveria ter agido de acordo com a segunda norma no período em que ela nem era vigente. É exigir o poder de clarividência do contribuinte.

Voltando à juridicidade, tem-se que a Lei fixou caso de suspensão, condicionado a termos e condições estabelecidos pela Receita Federal. E a Receita Federal disciplinou especificamente o artigo que tratava da suspensão, tornando-o aplicável. E mais, retroagiu a norma disciplinadora infralegal à data de produção de efeitos da Lei (01/08/2004), cancelando a utilização da suspensão por quem já a entendia autoaplicável (o que não é o caso deste julgador, mas parece ser o caso da recorrente).

*Em suma, a nosso ver o art. 9º da Lei no 10.925/2004 não era autoaplicável, dependendo de regulamentação pela SRF. Mas a SRF, ao regulamentar a matéria em abril 2006 (IN SRF nº 636/2006), permitiu a suspensão retroativamente a agosto de 2004. É certo que a Receita Federal acabou criando um problema para ela própria, que parece ter tentado resolver na IN SRF nº 660/2006 (que possivelmente buscava “desretroagir” a retroação da IN SRF no 636/2006). Mas o fenômeno que ocorreu entre a IN SRF nº 660/2006 e a IN SRF no 636/2006 foi o da revogação (como literalmente esclarece o art. 12 da primeira), e não o da “anulação” (**ex tunc**). Por mais que a IN SRF nº 636/2006 tenha sido revogada, é inegável que ela produziu, antes da revogação, efeitos jurídicos, que não podem ser ignorados. Em outras palavras, a IN SRF nº 636/2006 não foi anulada por vício ou ilegalidade; ela foi revogada por conveniência da Administração. Assim, não há como desconstituir relações advindas sob sua égide.*

Sem sair da juridicidade, mas voltando ao caso analisado nestes autos, percebe-se que incorreu em interpretação equivocada a fiscalização, ao não admitir a suspensão no período de 01/08/2004 a 03/04/2006, invocando o art. 11 da IN SRF nº 660/2006.

As operações efetuadas a partir de agosto de 2004, como disse anteriormente, a meu ver, não deveriam ser contabilizadas com a suspensão a que se refere o art. 9º da Lei no 10.925/2004, mas a IN SRF nº 636/2006, editada pela Receita Federal para disciplinar exatamente o art. 9º o permitiu. E a edição da IN SRF nº 660/2006 não afastou a retroatividade estabelecida pela IN SRF nº 636/2006, mas tão somente revogou-a.

Assim, cabível a suspensão para o período de 01/08/2004 a 03/04/2006, e afastada se torna a motivação da autuação nesse tópico.¹

Da mesma forma, decidiu o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento Recurso Especial (REsp) nº 1.160.835, cujo enunciado da ementa segue transcrito:

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. Não se conhece de Recurso Especial em relação a ofensa ao art. 535 do CPC quando a parte não aponta, de forma clara, o vício em que teria incorrido o acórdão impugnado. Aplicação, por analogia, da Súmula 284/STF.

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, § 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.

¹ BRASIL. CARF. Acórdão nº 3403003.337, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 28.jan.2015.

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, § 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. Aplica-se, nesse ponto, o disposto na Súmula 284/STF.

18. Recurso Especial não provido.² (grifos não originais)

Por todas essas razões e tendo em conta que a presente lide diz respeito a cobrança das contribuições, cujos fatos geradores ocorreram no período de janeiro de 2005 a março de 2006, ou seja, durante a vigência da Instrução Normativa SRF 636/2006, resta demonstrado que as cobranças objeto das presentes autuações foram indevidas e, por conseguinte, elas devem ser canceladas.

Por todo o exposto, vota-se pela rejeição da preliminar de nulidade das autuações e, no mérito, pelo provimento do recurso, para determinar o cancelamento dos valores das contribuições lançadas.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento

² BRASIL. STJ. REsp 1160835/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/04/2010, DJe 23/04/2010.

