



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10660.000734/2005-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-006.898 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de setembro de 2019
Recorrente EXPRINSUL COMÉRCIO EXTERIOR LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÃO REVOGADA DE OFÍCIO. APÓS INTERPOSIÇÃO DE RECURSO VOLUNTÁRIO. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

É nulo o segundo acórdão proferido em primeira instância após a interposição de recurso Voluntário. Em atenção ao Princípio da Segurança Jurídica, as situações consolidadas devem ser conduzidas de forma a preservar os efeitos dos atos administrativos efetivados. Não se admite que autoridades julgadoras modifiquem de ofício decisões que não estejam viciadas e regularmente proferidas no âmbito do processo administrativo fiscal, sob pena de violação aos institutos da coisa julgada e preclusão.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2004

LEI Nº 10.925/2004. ARTIGOS 8º E 9º. AQUISIÇÃO DE INSUMOS COM SUSPENSÃO DE INCIDÊNCIA DA COFINS. EFICÁCIA.

O artigo 17, III, da Lei nº 10.925/2004 e o artigo 5º da IN SRF 636/2006 estabelecem que tanto o direito ao crédito presumido de que trata o artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, quanto a suspensão da incidência das contribuições ao PIS e à COFINS prevista no artigo 9º da Lei nº 10.925/2004, produziram efeitos a partir de 01/08/2004, relativamente às atividades previstas na redação original da Lei nº 10.925/2004, e a partir de 30/12/2004 em relação às atividades incluídas pela Lei nº 11.051/2004.

INVALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 660/2006. VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 105 E 106 DO CTN. HIERARQUIA DE NORMAS NO DIREITO BRASILEIRO.

A IN SRF nº 660/2006, ao estipular como início da produção dos efeitos a data de 04 de abril de 2006, em seu artigo 11 trouxe indevida inovação, contrariando o disposto no artigo 34, inciso III da Lei nº 11.051/2004. A pretensão de retroagir os efeitos da alteração promovida pela Instrução Normativa SRF nº 660/2006 sobre a Instrução SRF nº 636/2006 afeta fatos

geradores pretéritos a sua edição, afrontando a irretroatividade da legislação tributária.

Recurso Voluntário Provido.

Direito Creditório Reconhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Os Conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Thais De Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes acompanharam a relatora pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente convocado), Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 09-25552, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG, que por unanimidade de votos, anulou o Acórdão 09-21798 - 2ª Turma da DRJ/JFA, conforme Ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004

CONTRIBUIÇÃO PARA A COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA.

As pessoas jurídicas, sujeitas ao regime de tributação não-cumulativo da Contribuição para a Cofins, que produzam mercadorias relacionadas no caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, e atendam a todos os requisitos exigidos pela legislação tributária, poderão usufruir crédito presumido, na forma disposta nesse artigo e seus parágrafos.

O crédito presumido apurado só pode ser usado como dedução da contribuição devida em cada período.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Transcrevo o relatório da decisão recorrida:

O interessado apresentou pedidos de ressarcimento de créditos da Cofins não cumulativa, referentes ao 2º trimestre de 2004 no valor de R\$ 1.603.821,61 (fls. 01/02), ao 3º trimestre de 2004 no valor de R\$ 395.567,03 (fls. 03/04), e 4º trimestre de 2004 no valor de R\$ 68.535,24 (fls. 05/06).

Posteriormente transmitiu as Dcomps de fls. 156 a 178, visando compensar os débitos nelas declarados, com o crédito acima citado. Essas declarações foram selecionadas para tratamento manual por meio do presente processo;

A DRF-Varginha/MG emitiu Despacho Decisório nº 1.289/2008, no qual reconhece o direito creditório no valor de R\$ 1.566.356,35 e homologa parcialmente a compensação pleiteada, (fls. 189 e seguintes);

A empresa apresenta manifestação de inconformidade (fls. 204 e seguintes), na qual alega que:

a) os insumos (café) adquiridos de sociedades cooperativas geram créditos básicos e não presumidos como entendeu a fiscalização;

b) o artigo 9º da Lei 10.925/2004 produziu efeito a partir de agosto/2004 conforme artigo 17 da mesma lei. No caso de entendimento contrário, tem a empresa o direito de se creditar dos insumos adquiridos;

c) o direito de se creditar dos insumos adquiridos.

Na sessão de 03 de dezembro de 2008, foi prolatado o Acórdão 09-21798 - 2ª Turma da DRJ/JFA, que por unanimidade de votos, deferiu em parte a solicitação (fls. 266 e seguintes);

O contribuinte foi notificado do Acórdão em 22 de dezembro de 2008 e apresentou recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda em 21 de janeiro de 2009 (fls. 282 e seguintes);

Constatada a existência de erro no citado Acórdão, o processo foi requisitado ao CARF, para correção.

Ocorre que a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora havia julgado procedente em parte a manifestação de inconformidade, proferindo o Acórdão DRJ/JFA n.º 09-21798, de 03/12/2008, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA*Ano-calendário: 2004***CRÉDITOS COFINS***As aquisições de insumos efetuadas de sociedades cooperativas geram créditos como as das demais pessoas jurídicas.**SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE: A suspensão da exigibilidade da contribuição, estabelecida no artigo 9º da Lei 10.625/2004, só passou produzir efeitos a partir de abril de 2006.**Solicitação Deferida em Parte*

Irresignada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário sobre a parte em que havia sucumbido.

Após a interposição do Recurso Voluntário pela Contribuinte, a DRJ de origem requisitou o processo através da mensagem eletrônica de fls. 295 e, de ofício, reanalisou a manifestação de inconformidade em data de 13/08/2009, proferindo o Acórdão nº 09-25552 (fls. 296-302), pelo qual anulou o anterior Acórdão 09-21798, cuja Ementa foi acima reproduzida.

Em data de 09/02/2010, a Contribuinte foi intimada do Acórdão nº 09-25552, apresentando novo Recurso Voluntário em data de 12/03/2010, com os seguintes argumentos:

i) Preliminar de nulidade

A parte da decisão favorável à empresa que foi objeto do Acórdão de nº 09 (substituído pelo Acórdão de nº 0925.550) não foi objeto de recurso, voluntário ou de ofício.

O parágrafo único do art. 42 do Decreto nº 70.235, de 1972, estabelece que “Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício”. Portanto, constatase totalmente equivocada a invocação do art. 53 da Lei nº 9.784, de 1999.

ii) Mérito

Para afastar o direito da empresa de descontar créditos básicos da Cofins, partiu a douta DRJ do seguinte critério: 1) os insumos adquiridos de cerealistas, de pessoas jurídicas que exerçam atividade agropecuária ou de cooperativas de produção agropecuária, que usam, ainda que indevidamente, o benefício do art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004 (venda com suspensão da incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins) ou que não declararam base de cálculo tributável de PIS/Pasep e Cofins, se declarando, portanto, como enquadradas nos incisos I a III do § 1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, geram crédito presumido; 2) os insumos adquiridos de empresas que não usam o citado benefício geram crédito básico. Como se nota, a venda com a suspensão ou não da incidência do PIS/Cofins foi o fator determinante para se aferir quais empresas geram crédito básico e quais empresas geram crédito presumido.

Porém, a utilização indevida do benefício da suspensão da incidência das contribuições para o PIS e a Cofins, pelas empresas com as quais a recorrente firmou

negócios, não pode servir de fundamento legal para considerar os insumos adquiridos destas pessoas jurídicas créditos presumidos. Isso porque, se o direito ao benefício da suspensão somente passou a produzir efeitos no ordenamento jurídico brasileiro a partir de 04/04/2006, nos termos da Instrução Normativa – IN SRF nº 660/2006 (consoante entendimento do v. acórdão), as empresas que assim o fizeram agiram contrário às normas legais, de modo que certamente serão autuadas pela RFB, se já não o foram, visando à exigência das aludidas contribuições para o PIS e a Cofins.

Há que se considerar ainda a boa-fé da empresa, que não detém as prerrogativas das Autoridades Fiscalizadoras para apurar quais empresas utilizaram ou não corretamente o instituto da suspensão da incidência.

A IN SRF nº 660, de 2006, ao vedar o ressarcimento destes créditos, a sua compensação, simplesmente promoveu a ampliação das disposições previstas na Lei nº 10.925, de 2004, “e a manifesta violação aos arts. 3º e 6º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.833/2003, e o art. 16 da Lei nº 11.116/2005, frente a sua natureza de ato administrativo complementar à lei”.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do recurso, bem como o preenchimento dos demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Do Acórdão nº 09-25552

O presente processo versa sobre pedido de ressarcimento de créditos da COFINS não cumulativa, referente ao 1º trimestre de 2005 no valor de R\$ 1.334.952,64. A mesma protocolou as Declarações de Compensações e transmitiu as DCOMP's visando compensar os débitos nelas declarados, com o crédito acima citado.

Conforme relatado, após a interposição de Recurso Voluntário, a DRJ de origem requisitou o processo através da mensagem eletrônica de fls. 295 e, de ofício, reanalisou a manifestação de inconformidade em data de 13/08/2009, proferindo o Acórdão nº 09-25552 (fls. 296-302).

Observo que o mesmo fato ocorreu com a Contribuinte na autuação cujo processo tramita sobo nº 10660.001812/2005-75, pelo qual a Colenda Turma Ordinária da

2ª Câmara da 3ª Seção proferiu o Acórdão nº 3201-002.837, declarando a nulidade do Acórdão substituto, conforme Ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano calendário: 2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Há de se reconhecer a nulidade do segundo acórdão proferido pela DRJ/JFA, qual seja 09-255.50, eis que proferido em afronta aos princípios constitucionais, que asseguram a segurança jurídica, logo, deve ser dada a ciência da anulação desse segundo acórdão DRJ, para apresentação de recurso voluntário para posterior continuidade de julgamento em segunda instância.

Recurso Voluntário provido em parte.

A título de fundamentação com relação ao segundo Acórdão proferido pela DRJ de origem, reproduzo parte do r. voto vencedor proferido pela Ilustre Conselheira Mércia Helena Trajano D'Amorim:

“A DRF-Varginha/MG emitiu Despacho Decisório nº 1.298/2008, à efl. 123, no qual reconhece parte do direito creditório e homologa parcialmente a compensação pleiteada, nos seguintes termos:

Com base no Parecer DRFBNAR/SAORT nº 129812008, que aprovo, RECONHEÇO PARCIALMENTE, o direito creditório no valor de R\$ 88.204,73 (oitenta e oito mil duzentos e quatro reais e setenta e três centavos), referente a COFINS Não cumulativa do 1º trimestre/2005, bem como, HOMOLOGO EM PARTE as compensações declaradas, na forma em que foram operacionalizadas nos sistemas da RFB.

A empresa foi devidamente cientificada, conforme AR, à efl. 131.

Dessa forma, houve o julgamento de primeira instância, em 18/12/2008, através do Acórdão de nº 0922004 (primeiro), à efl. 162 e ss., cujo resultado, foi deferido em parte, como se observa na transcrição da ementa abaixo:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano calendário: 2005 CRÉDITOS COFINS

As aquisições de insumos efetuadas de sociedades cooperativas geram créditos como as das demais pessoas jurídicas.

CRÉDITO PRESUMIDO. COMPENSAÇÃO E/OU RESSARCIMENTO: A vedação de compensação e ou/ ressarcimento de crédito presumido decorre da Lei. 10.925/2004, sendo que a IN 660/2006 apenas regulamentou tal vedação.

Solicitação Deferida em Parte

A mesma foi cientificada, de acordo com efls. 177178 e AR, à efl. 179.

Posteriormente, a DRJ emite novo acórdão de nº 0925550 (segundo), em 13/08/2009, quando revisa o acórdão anterior (o de nº 0922.004, de 18/12/2008), invocando, o art. 53 da Lei de nº 9.784/99, nos termos abaixo:

Assim, entendo que deve-se aplicar o estabelecido no artigo 53 da Lei 9.784/99, que determina que "a Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos", anulando-se o Acórdão 0922004 2ª Turma da DRJ/JFA, e emitindo-se novo Acórdão que atenda inteiramente ao preceito legal em questão.

Portanto, a situação desenhada é que depois de proferido o Acórdão nº 09-22.004 de 18 de dezembro de 2008, reconhecendo o crédito complementar, no valor de R\$ 879.828,83 (oitocentos e setenta e nove mil oitocentos e vinte e oito reais e oitenta e três centavos), operacionalizada a compensação nos sistemas SIEF-PROCESSOS e PROFISC e dada ciência ao contribuinte, em 04/03/2009, o processo retomou a DRJ/JFA, atendendo solicitação daquele Órgão e em 13/08/2009, foi proferido novo Acórdão, nº 0925550, anulando o Acórdão nº 0922.004, alterando o valor do crédito por ela reconhecido, para R\$ 662.059,91 (seiscentos e sessenta e dois mil cinqüenta e nove reais e noventa e um centavos).

Em ato contínuo, a empresa teve ciência, bem como apresentou novo recurso voluntário.

Então, é sabido que as garantias e direitos fundamentais do cidadão estão assegurados na Constituição, em cujo conteúdo figuram princípios norteadores das condutas que devem ser observadas pelo Poder Público na relação com o cidadão, e também na preservação dos direitos dos contribuintes.

O princípio da segurança jurídica consolida primados firmados em outros princípios, e denota-se pela garantia posta no sentido de trazer a previsibilidade na aplicação das normas e de gerar efeitos jurídicos, entre estes, direito adquirido em situações imutáveis preestabelecidas; ato jurídico perfeito completado na forma da lei vigente ao tempo de sua prática; a coisa julgada, assim entendida a eficácia que marca a decisão judicial, da qual não é mais cabível recurso.

Pois bem, no Direito Tributário a aplicação do princípio da segurança jurídica é pedra fundamental para a preservação do interesse público e para garantia do contribuinte em ter respeitado seu direito, na integração da relação fisco/contribuinte.

Tais definições estão dispostas no artigo 6º, §§ 1º, 2º e 3º, da LICC Lei de Introdução ao Código Civil (DecretoLei nº 4.657, de 04/09/1942)[1], além de estarem expressamente previstas na Constituição Federal de 1988 (artigo 5º, inciso XXXVI), também entre os direitos e garantias fundamentais.

Diante destas premissas e definições de natureza legal e também de respaldo constitucional, permite-se assegurar que o princípio da segurança jurídica proporciona condições de sua aplicação nas situações consolidadas e naquelas em que está direcionado a preservar os efeitos das normas de conduta impostas pelo respectivo regramento.

Como ensina Paulo de Barros Carvalho quando pontua a fixação da segurança nas relações jurídicas, dessa forma:

.... no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta. Tal sentimento tranqüiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza. Concomitantemente, a certeza do tratamento normativo dos fatos já consumados, dos direitos adquiridos e da força da coisa julgada, lhes dá a

garantia do passado. Essa bidirecionalidade passado/futuro é fundamental para que se estabeleça o clima de segurança das relações jurídicas, motivo por que dissemos que o princípio depende de fatores sistêmicos. Quanto ao passado, exige-se um único postulado: o da irretroatividade ()

No caso, como já se viu, a DRJ em 13/08/2009 anulou o acórdão de n.º 09 22004 proferido em 18.12.2008, por entender que houve erro no citado acórdão, ao argumento de que este não contemplou a exata previsão dos artigos 8º e 9º, da Lei n.º 10.925/2004.

Motiva o ato de anulação no art. 53 da Lei nº 9.784/99, segundo o qual a Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

No entanto, o ato de anulação do v. acórdão de n.º 09 22004 não atende aos pressupostos legais, violando os princípios constitucionais e dispositivos legais que regulam o processo administrativo.

Não cabe a administração de primeira instância qualquer outra providência a não ser o cumprimento do referido acórdão em todos os seus termos, sob pena de desrespeito à decisão administrativa definitiva e aos citados dispositivos legais. Não como admitir que as autoridades julgadoras modifiquem indiscriminadamente, por elas próprias, as decisões proferidas no âmbito do processo administrativo fiscal, as quais já se tornaram definitivas, sob pena de violação a coisa julgada e à preclusão, ambos consagrados no art. 6º § 3º da LICC, arts. 467 e 471 do CPC.

Em conclusão, permite-se afirmar que deve necessariamente figurar a preservação e aplicação do princípio da segurança jurídica, com o intuito de trazer para o cidadão, enquanto contribuinte, a realização de seu direito, pois se a administração venha a revisar seus atos (administrativos) em qualquer momento, este tipo de procedimento abriria precedentes, permitiria uma flexibilização que contraria frontalmente o rito processual.

Coaduno com a posição adotada no voto acima transcrito, uma vez que não há vício de legalidade passível de ocasionar a anulação do acórdão anteriormente proferido em primeira instância, principalmente quando a decisão posterior é proferida em flagrante prejuízo ao Contribuinte.

Ademais, resta flagrante a violação ao inciso II do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, que assim estabelece:

Art. 59. São nulos:

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

Com isso, deve ser anulado o Acórdão nº 09-25552, restabelecendo o direito creditório reconhecido na forma do Acórdão nº 09-21798, sobre o qual a Contribuinte foi intimada em data de 22.12.2008, apresentando o Recurso Voluntário às fls. 282 a 291 por meio de protocolo físico tempestivamente em data de 21.01.2009, do qual tomo conhecimento e passo à análise.

3. Mérito

3.1. Do Acórdão nº 09-21798

A 2ª Turma de Julgamento DRJ de origem inicialmente havia julgado parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade, proferindo o v. Acórdão nº 09-21798, conforme Ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004

CRÉDITOS COFINS

As aquisições de insumos efetuadas de sociedades cooperativas geram créditos como as das demais pessoas jurídicas.

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE: A suspensão da exigibilidade da contribuição, estabelecida no artigo 9º da Lei 10.625/2004, só passou produzir efeitos a partir de abril de 2006.

Solicitação Deferida em Parte

O recurso ora em análise teve por objeto a seguinte conclusão do Ilustre Julgador de 1ª Instância:

Em relação às receitas de vendas no mercado interno, para as quais a empresa considerou fazer jus à suspensão da exigibilidade da contribuição, prevista no artigo 9º da Lei 10.625/2004, registre-se que com fulcro no parágrafo 2º do mesmo artigo, que estabeleceu que "a suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal — SRF ", foi emitida a Instrução Normativa SRF nº 660/2006, cujo artigo 11 esclarece que tal suspensão só passou produzir efeitos a partir de abril de 2006.

Portanto correta a inclusão de tais receitas na base de cálculo da contribuição.

Quanto aos créditos pretendidos pela contribuinte, relativos as aquisições que geraram as receitas indevidamente excluídas da base de cálculo da contribuição, não cabe sua apuração em sede de manifestação de inconformidade.

Salientamos que a empresa pode, respeitado o prazo previsto no artigo 168 do CTN, apurar o valor desse crédito e utilizá-lo em compensações futuras.

Temos então que ao crédito reconhecido no Despacho Decisório nº 1.289/2008, devem ser acrescidos os seguintes valores:

2º trimestre de 2004: R\$ 37.465,26;

3º trimestre de 2004: R\$ 21.729,01

Pelo exposto, voto pela procedência à manifestação de inconformidade e pelo reconhecimento do direito creditório adiciona de R\$ 59.194,27, ficando desde já homologada a compensação efetuada, até o limite do crédito reconhecido.

O Recorrente apresentou os seguintes pedidos:

i) Preliminarmente, que haja a homologação in totum as compensações declaradas pela Recorrente através das DCOMP's do 3º e 4º Trimestre de 2004 com os créditos apurados no mês de julho de 2004.

ii) Reconheça a suspensão da incidência da contribuição para o COFINS sobre as vendas realizadas no mercado interno, nos meses de agosto a dezembro de 2004, tendo em vista o disposto no art. 91 e 17 da Lei nº 10.925/2004, bem como aos princípios da legalidade e da segurança jurídica.

iii) Caso este E. Conselhos de Contribuintes entenda que o disposto no art. 91 da Lei nº 10.925, de 2004 somente é aplicável a partir de 04.04.2006 (IN SRF nº 660), espera então a Recorrente que seja reconhecido o lícito direito de calcular créditos do COFINS sobre o valor dos insumos adquiridos neste período, nos termos do art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003 c/c e o art. 80 da Lei nº 10.925, de 2004, tal como ressalvado pelo acórdão recorrido.

O fundamento da defesa a ser enfrentado neste julgamento versa, portanto, sobre as restrições impostas pela Instrução Normativa SRF nº 660/2006, afirmando a Recorrente que a vedação do ressarcimento e a compensação dos créditos presumidos da Cofins não cumulativa são ilegais e inconstitucionais, pois desrespeita o artigo 5º, inciso XXXVI, artigo 59 e o artigo 5º, inciso II e artigo 150, inciso I, todos da Constituição Federal, bem como o artigo 106 e incisos, artigo 100, inciso I do Código Tributário Nacional; artigo 16 da Lei nº 11.116/2005; art. 6º §§ 1º e 2º da Lei nº 10.833/2003, e a Jurisprudência dos Tribunais Pátrios.

Argumenta, ainda, que a IN SRF nº 660, de 2006, ao vedar a compensação destes créditos, simplesmente promoveu a ampliação das disposições previstas na Lei nº 10.925, de 2004, “e a manifesta violação aos arts. 3º e 6º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.833/2003, e o art. 16 da Lei nº 11.116/2005, frente a sua natureza de ato administrativo complementar à lei”.

Considerando o argumento de defesa sobre a eficácia retroativa do artigo 8º, § 3º, inciso II e o art. 11, inciso II da IN SRF nº 660/2006, entendo que assiste razão à Recorrente.

Não obstante a impossibilidade de análise sobre os fundamentos da defesa quanto à inconstitucionalidade de lei por incidência da Súmula CARF nº 2, observo que a impossibilidade de gozo do crédito presumido previsto na Lei 10.925/2004 em razão da produção de efeitos retroativos a partir de 01/08/2004, por previsão do artigo 8º, § 3º, inciso II e

artigo 11, inciso II, ambos da IN/SRF nº 660, de 2006, esbarra em necessária análise da irretroatividade da norma tributária.

Assim estabelecem os artigos 105 e 106 do Código Tributário Nacional:

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Entendo que não há que se atribuir ao artigo 8º, § 3º, inciso II e artigo 11, inciso II da IN/SRF nº 660/2006 o enquadramento de norma interpretativa passível de permitir a retroatividade de sua vigência, uma vez que, se assim o fosse, a data em questão obrigatoriamente deveria ser a mesma da Lei 10.925/2004, possibilitando apenas esclarecimentos de sua aplicação, sob pena de afronta à hierarquia de normas do Direito.

Segundo o Ilustre Doutrinador Leandro Paulsen¹, para a existência da lei interpretativa, esta deve obedecer as seguintes situações:

a) constituem leis novas e, portanto, como tal devem ser consideradas;

b) se meramente esclarecem o sentido de outra anterior, não estarão inovando na ordem jurídica, de maneira que nenhuma influência maior terão, senão de esclarecimento para os agentes públicos e contribuintes, se no seu texto constar a aplicação retroativa à data da lei interpretada;

c) esta retroatividade será meramente aparente, vigente que estava a lei interpretada; d) somente subsistirá o preceito supostamente retroativo se a interpretação que der à lei anterior coincidir com a interpretação que lhe der o Judiciário;

¹ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

e) do contrário, havendo qualquer agravação na situação do contribuinte, será considera ofensiva ao princípio da irretroatividade das leis, merecendo atenção, ainda, o princípio da anterioridade comum ou especial no que diz respeito à criação e majoração de tributos (2014, p. 1.936).

Da análise do presente caso, concluo que não estão configurados os casos de retroatividade permitido pelo artigo 106 do Código Tributário Nacional, acima já citado.

Vejamos:

A suspensão da incidência da COFINS foi instituída pelo artigo 9º da Lei nº 10.925/2004, que assim dispõe:

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.

O inciso III do artigo 17 previa a produção de efeitos a partir de 1º de agosto de 2004.

Após, com a Lei nº 11.051/2004, publicada em 30.12.2004, o dispositivo em referência passou a vigorar com o seguinte texto:

Art. 29. Os arts. 1º, 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, passam a vigorar com a seguinte redação:

.....

"Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda:

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;

II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e

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.

§ 1º O disposto neste artigo:

– *aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e*

- *não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei.*

§ 2º *A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal SRF."*

Art. 34. Esta Lei entra em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos, em relação:

– *ao art. 7º, a partir de 1º de novembro de 2004;*

– *aos arts. 9º, 10 e 11, a partir do 1º (primeiro) dia do 4º (quarto) mês subsequente ao de sua publicação;*

– *aos demais artigos, a partir da data da sua publicação. (sem destaque no texto original)*

Por outro lado, assim dispõe a IN/SRF n.º 660, de 2006:

Art. 8º *Até que sejam fixados os valores dos insumos de que trata o art. 7º, o crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins será apurado com base no seu custo de aquisição.*

§ 3º *O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo:*

II - não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento.

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

II - em relação aos arts. 5º a 8º, a partir de 1º de agosto de 2004. (sem destaque no texto original)

Da leitura dos dispositivos acima, é possível constatar que o artigo 11, inciso II da Instrução Normativa em referência inova a vigência prevista pelo artigo 34, inciso III da Lei nº 11.051/2004, acima transcrita.

Neste mesmo sentido se posicionou o Superior Tribunal de Justiça, a exemplo do julgamento ao Recurso Especial nº 1.437.568/SC, de relatoria do Eminentíssimo Ministro Mauro Campbell Marques, cuja Ementa abaixo transcrevo:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. ARTS. 97, VI, 99 e 111, I, DO CTN. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA N. 282/STF. CREDITAMENTO SIMULTÂNEO DO CRÉDITO ORDINÁRIO PREVISTO NO ART. 3º, CAPUT, DAS LEIS NN. 10.637/2002 E 10.833/2003 E DO CRÉDITO PRESUMIDO PREVISTO NO ART. 8º DA LEI Nº 10.925/2004 POR UMA MESMA AQUISIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVOS E INÍCIO DA POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO AMBOS COM EFEITOS A PARTIR DE 1º/8/2004. INTERPRETAÇÃO DO ART. 17, III, DA LEI Nº 10.925/2004. LEGALIDADE DO ART. 5º DA IN SRF N. 636/2006. ILEGALIDADE DO ART. 11, I, DA IN SRF N. 660/2006 QUE FIXOU A DATA EM 4/4/2006.

1. Discute-se nos autos a possibilidade de aproveitamento simultâneo de crédito ordinário da sistemática não-cumulativa de PIS/PASEP e de COFINS, prevista no art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, com o crédito presumido previsto no art. 8º, § 1º, da Lei nº 10.925/2004, referente às aquisições feitas junto a pessoas jurídicas cerealistas, transportadoras de leite e agropecuárias que funcionam como intermediárias entre as pessoas físicas produtoras agropecuárias e as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, para o período de 1º/08/2004 a 03/04/2006.

2. Impossibilidade de conhecimento do recurso especial em relação aos arts. 97, VI, 99 e 111, I, do CTN, uma vez que os referidos dispositivos não foram enfrentados pelo acórdão recorrido. Ausência de prequestionamento. Súmula nº 282 do Supremo Tribunal Federal.

3. O crédito presumido, que corresponde a um percentual do crédito ordinário, trata de benefício fiscal que traduz verdadeira ficção jurídica, daí a denominação "presumido", pois concedido justamente nas hipóteses previstas no art. 3º, §2º, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, onde não é possível dedução de crédito ordinário pela sistemática não cumulativa, v.g., nas aquisições de insumos de pessoas físicas ou cooperados pessoa física (caput do art. 8º, da Lei n. 10.925/2004) e aquisições de insumos de pessoas jurídicas em relação às quais a lei suspendeu o pagamento das referidas contribuições (§ 1º do art. 8º, da Lei n. 10.925/2004).

4. O crédito presumido é benefício fiscal cujo objetivo é aliviar a cumulatividade nas situações onde não foi possível eliminá-la pela concessão do crédito ordinário. Desse modo, salvo disposição legal expressa, uma mesma aquisição não pode gerar dois creditamentos simultâneos para o mesmo tributo a título de crédito presumido e crédito ordinário, sob pena de ser concedida desoneração para além da não-cumulatividade própria dos tributos em exame.

5. Os arts. 3º, § 3º, I, "a", da IN SRF 636/2006 e 7º, I, da IN SRF 660/2006 condicionaram a existência de crédito presumido à aquisição de produtos com a tributação a título de PIS/PASEP e COFINS suspensa, na forma do art. 9º, da Lei n.10.925/2004. A necessidade de suspensão da incidência da contribuição na etapa anterior para possibilitar a fruição do crédito presumido não decorre das referidas instruções normativas, mas sim de interpretação sistemática da legislação que rege o creditamento ordinário e presumido.

6. O crédito presumido e a suspensão da incidência das contribuições produziram efeitos conjuntamente a partir de 1º/8/2004, nos termos do art. 17, III, da Lei nº 10.925/2004, de forma que as INs SRF nºs 636/2006 e 660/2006, ainda que sob o pálio do § 2º do art. 9º da referida Lei nº 10.925/2004, não poderiam alterar a data de concessão da suspensão da incidência das contribuições, mas tão somente disciplinar sua aplicação mediante a instituição de obrigações tributárias acessórias. Nesse sentido, está conforme a lei o art. 5º da IN SRF 636/2006, que fixou a data do início do crédito presumido e da suspensão em 1º/8/2004, e ilegal o art. 11, I, da IN SRF 660/06, que revogou o artigo anterior e, de forma equivocada, fixou a data do início do crédito presumido e da suspensão em 4/4/2006.

7. Esta Corte já enfrentou o tema da revogação da IN SRF n. 636/2006 pela IN SRF n. 660/2006 e concluiu que tal revogação não teve o condão de alterar de 1º/8/2004 para 4/4/2006 o início dos efeitos da suspensão da incidência das contribuições ao PIS e à COFINS prevista no art. 9º, da Lei nº 10.925/04. Precedente: REsp nº 1.160.835/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 23/4/2010.

8. Nos termos do art. 17, III, da Lei nº 10.925/2004 e do art. 5º da IN SRF 636/2006, tanto o direito ao crédito presumido de que trata o art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, quanto a suspensão da incidência das contribuições ao PIS e à COFINS prevista no art. 9º, da Lei nº 10.925/2004, produziram efeitos a partir de 1º/8/2004, relativamente às atividades previstas na redação original da Lei nº 10.925/2004, e a partir de 30/12/2004 em relação às atividades incluídas pela Lei nº 11.051/2004.

9. Tendo em vista que o acórdão recorrido reconheceu equivocadamente ao contribuinte o direito ao crédito ordinário pela sistemática não cumulativa no período de 1º/8/2004 a 4/4/2006, não é possível a esta Corte, à mingua de recurso da FAZENDA NACIONAL, afastar o acórdão no ponto, sob pena de incorrer em reformatio in pejus.

10. Por outro lado, uma interpretação sistemática da legislação, bem como os princípios da razoabilidade e moralidade não permitem a esta Corte conceder cumulativamente o crédito parcial (crédito presumido) onde já foi equivocadamente reconhecido o crédito total (crédito ordinário) ao contribuinte.

11. Portanto, deve ser reconhecido ao contribuinte o direito ao aproveitamento de créditos presumidos na forma do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 no período de 1º/8/2004 a 4/4/2006 somente em relação às aquisições não abrangidas pelo creditamento ordinário de PIS e COFINS pela sistemática não-cumulativa.

12. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. (sem destaques no texto original)

O posicionamento adotado pelo STJ sobre a matéria é taxativo ao concluir que o artigo 17, III, da Lei nº 10.925/2004 e o artigo 5º da IN SRF 636/2006 estabelecem que tanto o direito ao crédito presumido de que trata o artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, quanto a suspensão da incidência das contribuições ao PIS e à COFINS prevista no artigo 9º, da Lei nº 10.925/2004, produziram efeitos a partir de 01/08/2004, relativamente às atividades previstas na redação

original da Lei nº 10.925/2004, e a partir de 30/12/2004 em relação às atividades incluídas pela Lei nº 11.051/2004.

Com relação às atividades desenvolvidas pela Contribuinte, destaco que consta no Contrato Social que instruiu o pedido o seguinte objeto: Comércio, Exportação e Importação de Café, comércio e exportação de produtos agrícolas em geral.

Este Tribunal Administrativo já se posicionou no mesmo sentido, a exemplo do v. Acórdão nº 3201-005.093, de relatoria do Ilustre Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, que deu provimento ao recurso da Contribuinte, conforme abaixo reproduzido:

"... apesar da IN SRF 660/06, ter sido publicada apenas em 25/07/06 e as notas fiscais anteriores a essa data, a DRJ apontou que o art. 11 determinou retroação do efeito a partir de 04 abril de 2006, vejamos:

Primeiramente, deve ser destacado que o direito creditório em discussão se refere ao período de apuração 30/06/2006 e a IN SRF nº 660, de 2006, foi publicada em 17 de julho de 2006, o que poderia levar à conclusão equivocada de que os termos e condições disciplinados nessa Instrução Normativa não se aplicariam ao caso em concreto. No entanto, verifica-se que, para as disposições relativas à suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o art. 2º, os efeitos são produzidos a partir de 4 de abril de 2006, nos termos do inciso I do art. 11 da própria IN SRF nº 660, de 2006. Desse modo, a contribuinte estava obrigada a cumprir todos os termos e condições disciplinados nesta Instrução Normativa para usufruir do benefício da suspensão da incidência de PIS/Cofins sobre as vendas de arroz realizadas no período.

Contudo, verifica-se que a instrução normativa afrontou o poder de legislar, regulamentando fato passado. Nesse sentido:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. PIS. COFINS. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA. LEI Nº 10.925/2004. INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 660/2006. 1. O art. 9º da Lei 10.925/2004, que dispõe sobre a suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a venda de produtos agropecuários, é norma de eficácia contida, condicionando sua aplicabilidade à regulamentação. 2. A Instrução Normativa nº 660, ao determinar como termo "a quo" para produção de seus efeitos a data da publicação da Instrução nº 636, por ela revogada, não só extrapolou o poder delegado na lei de regência da matéria, como alterou a substância desta, incorrendo, por tal razão, em ofensa ao princípio da legalidade. (TRF4, AC 502084392.2018.4.04.9999, PRIMEIRA TURMA, Relator ROGER RAUPP RIOS, juntado aos autos em 30/01/2019)

Com isso é de reconhecer a ilegalidade da aplicação do art. 11 da IN SRF 660/06, que não poderia retroagir a data anterior da publicação, ferindo assim o devido processo legislativo. Restando prejudicado os demais argumentos.

No entanto, devem ser cumpridos os requisitos formais estabelecidos pela IN SRF 636/06 para os fatos geradores a partir da sua vigência. **(sem destaque no texto original)**

Reitero que a Contribuinte apresentou pedidos de ressarcimento de créditos da COFINS não cumulativa, sendo que o Despacho Decisório nº 1.289/2008 reconheceu o direito creditório referente ao 2º trimestre de 2004 (R\$ 1.603.821,61), ao 3º trimestre de 2004 (R\$ 395.567,03), e ao 4º trimestre de 2004 (R\$ 68.535,24). Após, a DRJ de origem acresceu aos mesmos períodos os valores de R\$ 37.465,26 (2º trimestre de 2004) e R\$ 21.729,01 (3º trimestre de 2004).

E, considerando o enquadramento da atividade que originou o pedido no NCM 09 (café), bem como o fato gerador objeto da autuação ter ocorrido entre o 2º e 4º trimestres de 2004, assiste razão aos fundamentos da defesa.

4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário, para que a Unidade de Origem analise a liquidez e certeza do direito creditório da Recorrente, observando o termo inicial em 1º de agosto de 2004 para a fruição da suspensão prevista no artigo 9º da Lei Federal 10.925/2004.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos