



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

Processo n° 10680.012086/2005-88
Recurso n° 521.873 Voluntário
Acórdão n° **3401-002.070 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de novembro de 2012
Matéria COFINS NÃO-CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. SAÍDAS COM SUSPENSÃO. INSUMOS NÃO SUJEITOS À CONTRIBUIÇÃO.
Recorrente AVIÁRIO SANTO ANTONIO LTDA
Recorrida DRJ BELO HORIZONTE-MG

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

DILIGÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE FATOS A ESCLARECER. DESNECESSIDADE.

Diligência é reservada a esclarecimentos de fatos ou circunstâncias obscuras, não cabendo realizá-la quando as informações contidas nos autos são suficientes ao convencimento do julgador e a solução do litígio dela independe.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

VENDA DE PRODUTOS *IN NATURA*. SOJA E CAFÉ. SUSPENSÃO. ART. 9º DA LEI Nº 10.925, DE 2004. EFICÁCIA DESDE 1º DE AGOSTO DE 2004.

Em conformidade com o art. 17, III, da Lei nº 10.925, de 2004, e a Instrução Normativa nº 636, de 2006, 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, de 2004, que atinge a venda de soja e café *in natura* 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.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS SUBMETIDOS À ALÍQUOTA ZERO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO AO CRÉDITO.

Aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento do PIS e da Cofins não dão direito a crédito, inclusive o crédito presumido das

agroindústrias estatuído no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, exceto na hipótese de aquisições isentas revendidas ou utilizadas como insumos em produtos ou serviços tributados.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. AGROINDÚSTRIAS. CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS. LEI Nº 10.925/2004, ART. 8º. RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O crédito presumido do PIS e COFINS não-cumulativos previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, atribuído às agroindústrias pelas aquisições de produtos *in natura* de pessoas físicas, não pode ser ressarcido, mas apenas utilizado para abatimento dos débitos da mesma Contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso apenas quanto ao crédito sobre a soja e o café, nos termos do voto do(a) relator(a). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Fernando Marques Cleto Duarte.

Júlio César Alves Ramos - Presidente

Emanuel Carlos Dantas de Assis - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Cleuter Simões Mendonça, Ângela Sartori, Odassi Guerzoni Filho, Fábiana Regina Freitas e Júlio César Alves Ramos.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da DRJ que manteve indeferimento parcial de pedido de ressarcimento da Cofins não-cumulativa, cumulado com compensação.

Após anulado o primeiro acórdão da DRJ, por omissão no tocante ao pedido de exclusão da multa de mora e dos juros incidentes sobre os débitos não compensados em virtude do indeferimento parcial, a mesma Turma prolatou um segundo, seguido de um outro recurso voluntário. Reproduzo o relatório do segundo acórdão, excluindo as matérias não contempladas na peça recursal respectiva e as transcrições de dispositivos legais:

Segundo informação fiscal de fls. 150/164, procedida à verificação dos créditos informados no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – Dacon, em face dos livros fiscais e da contabilidade da empresa, foram apontadas as seguintes alterações efetuadas que ensejaram a glosa dos respectivos créditos:

- da suspensão da exigibilidade do PIS e da Cofins: a contribuinte usufruiu indevidamente da suspensão da exigibilidade da contribuição para o PIS e da Cofins no ano-

calendário de 2005, eis que anterior à data fixada para a eficácia do dispositivo legal em que se fundamentou a empresa. Conclui a autoridade fiscal que, verificado que a empresa deu saída aos produtos café e soja com suspensão das contribuições incidentes anteriormente a 04/04/2006, data prevista para os efeitos do benefício concedido pelo art. 9º da Lei nº 10.925/2004, há que se proceder a dedução dos seguintes valores, correspondentes às notas fiscais relacionadas, do total dos créditos apurados pela contribuinte: R\$82.684,40 (jan/05); R\$247,08 (fev/05); e R\$27.017,81 (mar/05);

(...)

Do exame da escrituração da contribuinte verificou-se que as aquisições de ovos, sujeitas à alíquota zero (classificados na posição 04.07 da Tipi – Lei nº 10.865/2004, art. 28, III) são escrituradas na rubrica contábil de código 16261 – “Ovos de Terceiros”, cujos valores integram a apuração do custo de produção de ovos pasteurizados (conta de código 26028). Por sua vez, os valores assim contabilizados são provenientes das notas fiscais escrituradas nos livros de Registro de Entradas de Mercadorias e de Registro de Apuração do ICMS, da unidade denominada pela empresa fiscalizada como sendo “Indústria – 1053”, cujo CNPJ é 17.425.646/001608, sob os códigos 1.101 (COMPRA P/ INDUSTRIALIZAÇÃO/PROD. RUR), 2.101 (COMPRA P/ INDUSTRIALIZAÇÃO OU PROD. RUR) e 2.120 (COMPRA P/ INDUSTRIALIZAÇÃO, VENDA A O).

Em seguida, a autoridade fiscal detalha os créditos em referência por mês e relaciona as Notas Fiscais do Livro Registro de Entradas, e conclui pela glosa dos créditos sobre as aquisições dos ovos in natura, sujeitos à alíquota zero, nos valores de R\$3.917,30 (jan/2005), R\$5.246,00 (fev/2005) e R\$6.293,89 (mar/2005).

Ao final, demonstra o valor do crédito declarado como disponível para compensação (R\$154.026,05), o valor do crédito indeferido (R\$126.958,56) e o valor do crédito deferido (R\$27.067,49), para o 1º trimestre/2005.

Com base no parecer da autoridade fiscal, decidiu a autoridade jurisdicionante pela homologação parcial, até o limite do crédito deferido, das compensações solicitadas, e ainda, considerar não admitida a Dcomp retificadora de fl. 32 por ferir o art. 58 da IN 460/2004.

Cientificada da decisão, a contribuinte manifestou sua inconformidade, alegando, em síntese e fundamentalmente, que (fls. 185/200):

Preliminarmente, arguiu a conexão do presente processo com o processo de nº 10680.013855/200565, de vez que o saldo utilizado parcialmente no presente processo não foi suficiente para compensar o débito do processo nº 10680.013855/200565.

Dessa forma, é necessário que os processos sejam analisados conjuntamente, pois a fundamentação da glosa foi a mesma.

Mérito.

a) da suspensão da exigibilidade do PIS e da Cofins nas vendas de café e soja.

A Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, autorizou a suspensão da incidência do PIS e da Cofins sobre a receita bruta decorrente da venda de determinados produtos agropecuários, estabelecendo no § 2º do seu art. 9º, que “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)”.

Assim, em 04 de abril de 2006 foi publicada a Instrução Normativa nº 636/06 para regulamentar o art. 9º da Lei nº 10.925/04. A referida IN, em seu art. 5º, dispôs expressamente que os efeitos da suspensão do PIS/Cofins concedida por meio da Lei nº 10.925/04 retroagiram a 1º de agosto de 2004.

Em 25 de julho de 2006 foi publicada a IN 660/06, que além de revogar a IN 636/06, estabeleceu que o termo inicial de eficácia da suspensão da exigibilidade do PIS e da Cofins daria-se a partir de 4 de abril de 2006. Isso significa dizer que a nova IN estabeleceu a retroação dos seus efeitos, retirando a eficácia da suspensão entre 01/08/04 e 04/04/06 concedida pela IN 636/06.

O entendimento da autoridade fiscal de que a suspensão, prevista no art. 9º da Lei 10.925/04, tão-somente poderia ser usufruída a partir da data de publicação da IN 636/06, ou seja 04/04/06, não merece prosperar. A IN 636/06 configura um ato jurídico perfeito e acabado que gera direitos aos contribuintes. A IN 660/06, publicada quase três meses após a IN 636/06, jamais poderia ter revogado a data estabelecida na IN anterior para aproveitamento do benefício, pois atingiu direito líquido e certo da requerente.

Cita Súmula do STF que autoriza a anulação de atos pela administração pública quando eivados de vícios, além de manifestação do STJ em sede de Embargos de Divergência, quanto à impossibilidade de aplicação retroativa de Instrução Normativa para impor gravame ao contribuinte.

Por fim, caso seja mantida a glosa dos créditos decorrentes da suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925 de 2004, a multa, os juros de mora e atualização

monetária aplicadas sobre os débitos não compensados são indevidos, tendo em vista que o não recolhimento decorre de compensação realizada com respaldo em ato normativo válido e eficaz (IN 636/06).

b) créditos sobre aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições (crédito presumido sobre a aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero – ovos .

A fiscalização glosou os créditos calculados sobre as aquisições de ovos in natura (subitem 04.07 da TIPI), os quais são sujeitos à alíquota zero da Cofins.

Esses valores glosados correspondem a aquisições que se enquadram na hipótese do crédito presumido do art. 8º da Lei 10.925/04.

O enquadramento da Requerente como pessoa jurídica que goza do direito ao crédito presumido da Cofins sobre aquisições de insumos utilizados no processo produtivo foi reconhecida no Parecer Sefis nº 24/2009 em relação às aquisições de sorgos em grãos.

Com efeito, as aquisições de ovos in natura para industrialização classificados no capítulo 4 da TIPI (NCM 04.07), conforme estabelecido no art. 8º da Lei 10.925/04, dá direito à Requerente aos créditos presumidos em relação às suas aquisições destes mesmos ovos.

Desse modo, a fiscalização deveria ter glosado somente a diferença entre os créditos tomados em relação aos ovos in natura e o crédito presumido referente às aquisições destes mesmos ovos.

Em seqüência, requer, caso se mantenha a decisão de não homologar a totalidade da compensação, seja preservado o direito à restituição do indébito tributário.

Finalizando, a interessada solicita a homologação integral da compensação pleiteada, ou, “quando menos, seja excluída a cobrança de multa, juros de mora e atualização financeira, nos termos do art. 100 do CTN, sobre os débitos decorrentes da glosa dos créditos referentes à suspensão prevista no art. 9º, da Lei nº 10.925/04. Requerse, ainda, seja outorgado à presente Manifestação de Inconformidade o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário.”

No segundo acórdão a 1ª Turma da DRJ repetiu as razões do anulado, complementando-o em relação ao pedido de exclusão da multa de mora e dos juros incidentes sobre os débitos não compensados.

Interpretou que a suspensão da Contribuição nas vendas de café e soja só se aplica a partir de 04 de abril de 2006, data da publicação da IN SRF nº 636, de 24 de março de 2006, tal como determinado no art. 11 da IN SRF nº 660, de 17 de julho de 2006. Após se reportar ao § 2º do art. 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, na redação dada pelo art. 29 da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, considerou que a suspensão em debate dependia do estabelecimento de termos e condições de sua aplicação, o que se deu somente com a edição da IN SRF nº 636, de 2006, publicada no DOU de 4 de abril de 2006, posteriormente revogada pela IN SRF nº 660, de 2006.

Neste ponto esclareceu que a autoridade fiscal (lançadora e julgadora) não se pode furtar ao cumprimento das determinações da legislação tributária, pois sua atividade é plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional, mencionando nesse sentido o art. 3º e parágrafo único do art. 142 do CTN, bem como o item I da Portaria nº 609, de 27 de julho de 1979, do Ministro de Estado da Fazenda.¹

Quanto às aquisições não sujeitas ao pagamento das Contribuições PIS e Cofins, que se referem a ovos *in natura*, com alíquota zero e cujos créditos foram glosados com base no inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002 (PIS) e 10.833, de 2003 (Cofins), rejeitou a pretensão da contribuinte de se creditar do crédito presumido estabelecido no art. 8º da Lei 10.925, de 2004. Após se reportar também ao art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, a DRJ considerou que, independentemente de haver ou não o direito ao citado crédito presumido, o seu valor não pode ser ressarcido ou compensado, como assentado o Ato no Declaratório Interpretativo nº 15, de 22 de dezembro de 2005.

Por último, cuidou da alegação de exclusão de multa e juros de mora sobre os débitos não compensados em face da glosa, informando que a competência das DRJ limita-se ao julgamento de manifestação de inconformidade contra a não-homologação de compensação, não se estendendo a questões atinentes à cobrança de eventuais débito. De todo modo, em seguida asseverou ser descabida a arguição de que a compensação encontrar-se-ia de acordo com a legislação tributária e se faria presente a circunstância a que se refere o art. 100 do CTN, acrescentando que a multa decorre da falta de recolhimento tempestivo do tributo devido, evidenciada a partir da nãohomologação das compensações efetuadas, e tem por fundamento legal o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, enquanto os juros de mora são exigidos consoante o art. 161 do CTN e o art. 38 da IN RFB nº 900, de 2008.

No Recurso Voluntário, interposto tempestivamente contra o novo acórdão da DRJ, a contribuinte repisa alegações da Manifestação de Inconformidade, informa que o tema da suspensão a que se refere o art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, já foi julgado pelo STJ (REsp nº 1160835/RS), requerendo ao final o seguinte:

a) a suspensão da Contribuição sobre as vendas de café e soja, prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004 (com a redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004), ou, quando menos, a exclusão de multa e de juros de mora sobre os débitos não compensados por não ter sido reconhecida tal suspensão na origem;

b) a realização de diligência, visando glosar, em relação às aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero (ovos *in natura*, que segundo a Recorrente faz jus ao crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004), “apenas a diferença de eventual crédito apropriado indevidamente e não a totalidade do crédito utilizado, bem como para que o crédito apurado seja deduzido com débitos de COFINS.”

É o relatório, elaborado a partir do processos digitalizado.

¹ I. A interpretação da legislação tributária promovida pela Secretaria da Receita Federal, através de atos normativos expedidos por suas Coordenações, só poderá ser modificada por ato expedido pelo Secretário da Receita Federal.

Voto

Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, Relator

O novo Recurso Voluntário, interposto contra o segundo acórdão da DRJ, também é tempestivo e atende aos demais requisitos do Processo Administrativo Fiscal.

As matérias a tratar dizem respeito a dois temas:

- suspensão da incidência das Contribuições do PIS e Cofins, prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, com a redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, de modo a definir se a eficácia teve início em 04/04/2006, data da publicação da IN SRF nº 636, de 24 de março de 2006 (tal como determinado no art. 11 da IN SRF nº 660, de 17 de julho de 2006), em 1º de agosto de 2004 (como determinara a IN SRF nº 636, antes de revogada pela IN SRF nº 660, ambas de 2006) ou em uma terceira data.

- direito (ou não) ao crédito (básico ou presumido) em relação às aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero (ovos *in natura*, que segundo a Recorrente faria jus ao crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, pelo caberia glosar apenas a diferença por ela apropriado a maior, ao calcular o crédito básico nessas aquisições).

A Recorrente solicita seja realizada diligência visando apurar a diferença entre o crédito presumido defendido e o valor por ela aproveitado, este glosado no indeferimento parcial do ressarcimento porque apurado no montante do crédito básico. Todavia, é desnecessária a diligência cogitada porque, por um lado, a Recorrente não faz jus a crédito básico, ainda que faça jus ao crédito presumido do art. 8º da Lei nº 9.425, esta espécie não admite ressarcimento, como demonstrado mais adiante.

Por oportuno, destaco que diligência é reservada a esclarecimentos de fatos ou circunstâncias obscuras, não devendo ser realizada quando as informações contidas nos autos são suficientes ao convencimento do julgador e a solução do litígio dela independe, como se dá na situação em tela.

Antes cuida da suspensão nas vendas de café e soja, escorada no no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004 (o art. 29 da Lei nº 11.051, de 2004, ao alterar a redação original, não afetou esses dois produtos), tema no qual cabe razão à Recorrente.

SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES DO PIS E COFINS, PREVISTA NO ART. 9º DA LEI Nº 10.925, DE 2004: EFICÁCIA A PARTIR DE 1º DE AGOSTO DE 2004

Interpreto que a suspensão do PIS e Cofins na venda dos produtos *in natura* de origem vegetal, classificados nas posições **09.01 (café, um dos produtos da Recorrente)**, 10.01 a 10.08, **12.01 (soja, o outro produto)** 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 (repito a redação original do art. 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, antes de alterada pelo art. 29 da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004) se aplica desde 1º de agosto de 2004, tal como inicialmente previsto na IN SRF SRF nº 636, de 2006.

Admitida a suspensão desde 1º de agosto de 2004, resta contemplado o trimestre destes autos e, por isso, superada a questão da exclusão de multa e de juros de mora sobre os débitos não compensados por ter sido reconhecida tal suspensão apenas a partir de 04/04/2006.

Apesar da regulamentação tardia por parte da Secretaria da Receita Federal, é certo que o art. 17, III, da Lei nº 10.925, de 2004, determina expressamente que o seu art. 9º possui efeitos “a partir de 1º de agosto de 2004”. Daí a retroatividade expressa no art. 5º da IN SRF nº 636, de 2006, de modo a dar eficácia à suspensão desde aquela data estabelecida na Lei nº 10.925, de 2004 (negritos acrescentados).

Transcrevo os dispositivos legais da Lei nº 10.925, de 2004, em debate:

~~Art. 9ª 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~~

Art. 9ª 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) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012)

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)

(...)

Art. 17. Produz efeitos:

(...)

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

Quando o inc. III do art. 17, acima, estabelece a produção de efeitos a partir de 1º de agosto de 2004 (no início do mês seguinte ao da publicação Lei nº 10.925, que se deu em 23 de julho de 2004), impede que a eficácia da norma jurídica do art. 8º possa ser postergada para o momento da regulamentação a cargo da RFB. Alguma eficácia (ou produção de efeitos), por mínima que seja, a norma do do art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, há de ter a partir de 1º de agosto de 2004.

Se por um lado é certo que “os termos e condições” estabelecidos pela RFB pode limitar a suspensão da incidência das duas Contribuições, na hipótese do art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, por outro, tal limitação não pode impedir por completo a suspensão da incidência das duas Contribuições, a começar necessariamente em 1º de agosto de 2004. Muitos menos pode a RFB, ao deixar de regulamentar a norma, tornar nulos seus efeitos a partir do momento em que já tem alguma eficácia, segundo a Lei nº 10.925, de 2004.

Faço aqui um paralelo com a doutrina de José Afonso da Silva², segundo a qual “não há norma constitucional alguma destituída de eficácia”, para considerar que a partir

² A doutrina norte-americana classificou as normas constitucionais, quanto à eficácia jurídica, em dois grupos: auto-executáveis ou auto-aplicáveis e não auto-executáveis ou não auto-aplicáveis. As primeiras com eficácia jurídica plena e aplicação imediata porque regulando diretamente as matérias, e as segundas com eficácia jurídica limitada porque dependentes de outras normas infraconstitucionais, pelo que de aplicação mediata (cf. SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. São Paulo, Malheiros Editores, 1999, pp.73-81 e 88).

José Afonso da Silva, considerando que “não há norma constitucional alguma destituída de eficácia” (in **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**, São Paulo, Malheiros Editores, 1999, p. 81), julgou insuficiente a divisão bipartite e propôs a sua divisão tricotômica. Esta identifica, ao lado das normas de eficácia plena, aptas a produzir todos os seus efeitos por si sós, já que o constituinte editou desde logo uma normatividade completa, mais dois grupos, agora empregando-se a nomenclatura proposta por Maria Helena Diniz, in **Norma constitucional e seus efeitos**, São Paulo, Saraiva, 1998, p.113: o das normas constitucionais de eficácia restritiva, que podem ter a eficácia jurídica contida (e não necessariamente a tem, como dá a entender o termo contida, empregado por J. Afonso), a depender da legislação infraconstitucional superveniente ou ainda de

de 1º de agosto de 2004 a eficácia da suspensão determinada pelo art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, não pode ser nula.

O art. 5º da IN SRF nº 636, de 24 de março de 2006 (publicada em 04/04/2006), ao retroagir os efeitos da regulamentação à data de 1º de agosto de 2004, nada mais fez do que cumprir o art. 17, III, da Lei nº 10.925, de 2004. Diferentemente, a IN SRF nº 660, de 17 de julho de 2006, ao fixar no seu art. 11, I, o termo inicial da suspensão como sendo 04/04/2006 (a data de publicação da IN SRF nº 636, de 2006), apresenta-se contrária ao art. 17, III, da Lei nº 10.925, de 2004.

Diante do confronto entre a IN SRF nº 660, de 2006, e a Lei com base na qual foi editada, afasta-se a primeira de modo que os efeitos da regulamentação – e da suspensão – tenham início em 1º de agosto de 2004.

Quanto às alterações trazidas no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, pelo art. 29 da Lei nº 11.051, de 2004, têm eficácia a partir da publicação desta mais recente. Assim, em relação à venda do leite *in natura* por pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e sua venda a granel, bem como às demais modificações contantes do art. 29 da Lei nº 11.051, os efeitos se dão a partir de 30/12/2004.

Levando em conta as alterações da Lei nº 11.051, de 2004, o Superior Tribunal de Justiça já tratou do tema, decidindo o seguinte:

REsp 1160835 / RS
RECURSO ESPECIAL
2009/0193607-1

Relator(a)

Ministro HERMAN BENJAMIN (1132)

Órgão Julgador

T2 - SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento

13/04/2010

Data da Publicação/Fonte

DJe 23/04/2010

Ementa

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. (...)

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

determinadas circunstâncias postas na própria norma (estado de sítio, por exemplo); e o grupo das normas constitucionais de eficácia jurídica **complementável** ou dependente de complementação (ou limitada, no dizer de José Afonso da Silva), cuja eficácia jurídica é a menor de todas, dado que o legislador constituinte estabeleceu uma normatização cuja eficácia plena depende da legislação infraconstitucional.

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.

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.

Destaco que na situação deste processo não cabe fixar o início da suspensão em 30/12/2004, como fez o STJ no acórdão acima, porque a alteração da Lei nº 11.051, de 2004, não atinge os dois produtos vendidos pela Recorrente (soja e café, ambos *in natura*). Para esses produtos e o restante do art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, não alterado pelo art. 29 da Lei nº 11.051, de 2004, a suspensão tem início em 1º de agosto de 2004, tal como constava na IN SRF nº 636, antes de ser revogada pela IN SRF nº 660, as duas de 2004.

AQUISIÇÃO DE OVOS *IN NATURA*, COM ALÍQUOTA ZERO: INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO BÁSICO E IMPOSSIBILIDADE DE RESSARCIMENTO DO CRÉDITO PRESUMIDO PREVISTO NO ART. 8º DA LEI Nº 10.925/2004

Quanto à glosa do crédito básico pela aquisição de ovos *in natura*, produto com alíquota zero no PIS e na Cofins, cabe mantê-la, tal como no despacho decisório de origem. Aqui não assiste razão à Recorrente.

O acórdão recorrido também negou o pedido para que a glosa se desse a partir da diferença entre o crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 e o crédito básico computado pela Recorrente, ao considerar o seguinte:

Independentemente de haver ou não o direito ao crédito presumido estabelecido pelo art. 8º da Lei nº 10.925 de 26.07.2004, já que devem ser atendidos os demais requisitos da legislação, é de ser registrado que, quanto à forma de sua utilização, deve ser observada a interpretação dada pelo Ato Declaratório Interpretativo nº 15, de 22 de dezembro de 2005...

Diante das leis que regem a não-cumulatividade do PIS Faturamento e da Cofins, descabe reforma no acórdão recorrido e mantém-se a interpretação do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2005, segundo o qual “O valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não-cumulativa.”

Observe-se os dispositivos de leis que tratam do tema, na seqüência cronológica e com negritos acrescentados:

LEI Nº 10.637, DE 30/12/2002:

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

(...)

*Art. 3º **Do valor apurado na forma do art. 2º** a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

(...)

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

I – exportação de mercadorias para o exterior;

II – prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III – vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

I – dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

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

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

LEI 10.833, DE 29/12/2003:

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

(...)

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

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

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

LEI 10.865, DE 30/04/2004

*Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, **em relação às importações** sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*

LEI 10.925, DE 23/07/2004:

*Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, **poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.** (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

(...)

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

LEI Nº 11.116, DE 18/05/2005:

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

no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

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

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

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

Dos dispositivos legais acima, são extraídas duas normas jurídicas relacionadas ao litígio ora julgado, com tratamentos diferenciados a depender de cada um dos seguintes créditos da não-cumulatividade do PIS e Cofins:

- a primeira norma, relativa aos créditos gerais previstos no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como aos créditos incidentes na importação a que se refere o art. 15 da Lei nº 10.865/2004, possibilita o desconto ou abatimento dos débitos de cada uma das duas Contribuições, seguido, na existência de créditos superiores aos débitos da mesma Contribuição (saldo credor), da compensação com valores devidos de outros tributos administrados pela Receita Federal do Brasil e, finalmente, caso ainda persista saldo credor, do pedido de ressarcimento;

- a segunda, relativa aos créditos presumidos previstos nos arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004, possibilita apenas o desconto ou abatimento dos débitos de cada uma das duas Contribuições, não se admitindo, na existência de saldo credor, a compensação ou o ressarcimento.

A impossibilidade de ressarcimento ou compensação do crédito presumido das agroindústrias estatuído pelo art. 8º da Lei nº 10.925/2004 constitui, por si só, óbice incontornável à pretensão da Recorrente, tal como decidiu a DRJ. Daí a primeira instância ter deixado de analisar a fundo a possibilidade do direito ao crédito presumido em questão, caso sua utilização ficasse restrita ao abatimento de débitos da própria Contribuição.

Na situação de insumos adquiridos com alíquota zero é vedado qualquer crédito, seja ele básico ou presumido. Tanto este como aquele só se aplica quando há pagamento da Contribuição porque ambos são calculados sobre o valor dos bens referidos no inc. II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637/ 2002 e 10.833/ 2003 e, dentre esses bens, os não sujeitos ao pagamento não geram qualquer crédito (nem básico, nem presumido), consoante o referido inc. II. O crédito presumido em tela, calculado a uma alíquota inferior à alíquota padrão de 1,65% (PIS) ou 7,6% (COFINS), é regra especial, quando comparada com a do inc. I do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/ 2002 e 10.833/ 2003, que trata da regra geral segundo a qual não se admite crédito decorrente de aquisições a pessoa física. Não constitui, todavia, exceção à regra do inc. II do citado § 2º, que encerra norma relacionada com o bem ou serviço (aspecto objetivo), e não como o fornecedor (aspecto subjetivo).

Tanto quanto os ovos *in natura* em questão (ou qualquer outra mercadoria não sujeita ao pagamento da Contribuição) não gerariam crédito básico se adquiridos de pessoa jurídica, por se sujeitarem à alíquota zero, não geram crédito presumido quando adquiridos de pessoa física, pelo mesmo motivo.

Quanto ao argumento de que a aquisição dos ovos *in natura* seria semelhante à aquisição do cereal sorgo (em grãos), cujo crédito presumido foi reconhecido pelo órgão de origem, não se sustenta porque este produto não é submetido à alíquota zero, ao contrário do que se dá com aqueles. Conforme a Lei nº 10.865/2004, art. 28, III, foram reduzidas a zero as alíquotas de “produtos hortícolas e frutas, classificados nos Capítulos 7 e 8, e ovos, classificados na posição 04.07, todos da TIPI”. Não há, no referido inciso, menção ao cereal cuja aquisição originou o crédito presumido admitido desde a origem.

Denegado o direito ao crédito presumido, resta superada a possibilidade da diligência solicitada na peça recursal, como já dito no início deste voto.

CONCLUSÃO: PROVIMENTO PARCIAL

Pelo exposto, dou provimento parcial ao Recurso para reconhecer que a suspensão da incidência da Contribuição nas vendas de café e soja, nos termos do art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, teve início em 1º agosto de 2004, de modo a abranger o trimestre de apuração deste processo, e conseqüentemente, aumentar o valor do ressarcimento na proporção do débito computado por não ter sido admitida na origem tal suspensão, admitindo a compensação adicional correspondente.

Emanuel Carlos Dantas de Assis