



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

Processo nº 10680.921286/2011-71
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.831 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de junho de 2017
Matéria PER/DCOMP - PIS
Recorrente AVIÁRIO SANTO ANTONIO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2006

SUSPENSÃO. ARTIGOS. 9º E 17 DA LEI FEDERAL 10.925/2004. TERMO INICIAL DE EFICÁCIA. Pela previsão expressa do artigo 17, da Lei Federal 10.925/2004, o termo inicial de eficácia da suspensão prevista no art. 9º da mesma Lei Federal é 1º de agosto de 2004, data de regulamentação do benefício pela Receita Federal. Precedentes dessa Seção no mesmo sentido.

INVALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 660/2006. VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 105 E 106 DO CTN. HIERARQUIA DE NORMAS NO DIREITO BRASILEIRO. A pretensão de retroagir os efeitos da alteração promovida pela Instrução Normativa SRF 660/2006 sobre a Instrução SRF 636/2006 afeta fatos geradores pretéritos a sua edição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário apresentado, no que se refere à aplicação, ao caso, da suspensão prevista no artigo 9º da Lei nº 10.925/2004. O Conselheiro relator acrescentará a seu voto e à ementa do julgamento a posição externada por todos os demais conselheiros que compõem o colegiado, no sentido de que o artigo 9º da Lei nº 10.925/2004 não era autoaplicável, dependendo de regulamentação pela RFB.

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

RELATOR TIAGO GUERRA MACHADO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente da turma), Leonardo Branco (vice-presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Cleber Magalhães, André Henrique Lemos, Tiago Guerra Machado e Fenelon Moscoso de Almeida.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário (fls 2201 e seguintes) contra o acórdão 08-33.804, da Delegacia Regional de Julgamento (DRJ), que julgou procedente em parte sua Manifestação de Inconformidade, por ocasião do não reconhecimento de créditos de PIS não-cumulativos referentes ao 1º trimestre de 2006.

Da Declaração de Compensação e do Despacho Decisório

À época, o contribuinte efetuou Pedido de Ressarcimento de PIS Não Cumulativa - Mercado Interno objetivando ressarcimento de crédito do período de apuração 1º trimestre/2006, no montante de **R\$ 48.821,36**.

O crédito pleiteado foi objeto de auditoria pela DRF Belo Horizonte, que o deferiu parcialmente, pela importância de **R\$ 25.341,58**.

Em consequência do deferimento parcial do crédito, a DRF/BHE homologou parcialmente as compensações, até o limite do crédito reconhecido, não considerando válidos, portanto, créditos de PIS não cumulativos, referentes ao ano calendário de 2006 e 2007, no montante de R\$ 23.479,78.

À época, o despacho decisório foi calcado em diligência para apuração da retidão dos créditos pleiteados, que veio a constatar em seu termo circunstanciado, o seguinte:

1. **Produtos com suspensão indevida da exigibilidade de PIS** . Vendas de café e soja com suspensão indevida de PIS e COFINS no período de janeiro a abril/2006, uma vez que a suspensão em causa somente veio a ter efeito a partir de 04/04/2006 (art. 11, inciso I, da Instrução Normativa SRF 660/2006).
2. **Créditos indevidos:**
 - a. **Créditos vinculados à receita não tributada no mercado interno.**

- i. **Insumos com alíquota zero de PIS** .

A fiscalizada utiliza em seu processo produtivo vários insumos para os quais foram reduzidas a zero as alíquotas das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, nos termos do Art. 1º da Lei Federal 10.925/04.

ii. Insumos sujeitos ao Crédito Presumido incluídos na base de cálculo dos créditos vinculados à Receita não Tributada no Mercado Interno.

O contribuinte creditou-se na compra de insumos adquiridos de pessoas físicas pelas alíquotas integrais de PIS e Cofins, respectivamente 1,65% e 7,6%, quando deveria tê-lo feito pelas alíquotas do crédito presumido de que trata o art. 8º, inciso I, da Lei nº 10.925/04, respectivamente 0,57% e 2,66%.

iii. Inversão de valores na apuração das bases de cálculo dos Créditos Vinculados à Receita não Tributada no Mercado Interno e Créditos Presumidos (abril/2006 e maio/2006).

O contribuinte cometeu erro de fato na apuração de PIS e COFINS em determinadas operações, atribuindo alíquotas de créditos presumidos (0,57% - PIS e 2,66% - COFINS) para operações em que deveria aplicar as alíquotas convencionais (1,65 - PIS e 7,6% - COFINS) e vice-versa.

iv. Créditos calculados sobre bens usados incorporados ao Ativo Imobilizado com base no valor de aquisição.

O contribuinte apurou créditos a título de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado, à razão de 1/48 do valor de aquisição ao mês, mesmo tendo esses bens sido adquiridos na condição de usados, quando a legislação aplicável (§ 3º inciso II do art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 457/2004) veda a depreciação de bens adquiridos na condição de usados.

v. Duplicidade no cômputo de créditos advindos dos insumos adquiridos para fabricação de ração.

De acordo com a forma de apuração dos créditos de PIS e Cofins da empresa, as aquisições de insumos para fabricação de ração destinada aos plantéis em produção de ovos in natura ou em formação (ativo imobilizado) geraram créditos em duplicidade, na medida em que foram contabilizados na entrada do insumo e posteriormente quando da depreciação dos plantéis;

vi. Outras ocorrências relacionadas com valores declarados a maior no DACON relativas aos créditos vinculados à Receita não Tributada no Mercado Interno não abordadas em tópicos anteriores:

1. **Abril/2006:** Inclusão indevida na base de cálculo dos créditos vinculados à Receita não Tributada no Mercado Interno de bens destinados à formação de ativo imobilizado, no caso, plantéis de postura;
2. **Maio/2006:** Inclusão indevida na base de cálculo dos créditos vinculados à Receita não Tributada no Mercado Interno do valor

de insumos (sacaria para utilização na lavoura de café cf. anotação do contribuinte na nota fiscal) relacionados a produtos com saída suspensa nos termos do Art. 9º da Lei Federal 10.925/04 e Instrução Normativa SRF nº 660/2006

3. **Julho/2006:** Inclusão em duplicidade na base de cálculo dos créditos vinculados à Receita não Tributada no Mercado Interno de julho/2006, de insumo adquirido e incluído na base de cálculo dos créditos em junho/2006;
4. **Dezembro/2006:** Inclusão indevida na base de cálculo dos créditos vinculados à Receita não Tributada no Mercado Interno de aquisições de milho em grãos da Companhia Nacional de Abastecimento - CONAB, CNPJ 26.461.699/0217-73, empresa pública vinculada ao Ministério da Agricultura e Abastecimento, sobre cujas vendas não incide PIS e Cofins, não gerando direito a crédito em favor do adquirente;
5. **Maio/2007:** No registro de entradas da Fábrica de Ração – 1134 consta como compras no código CFOP 1401, a título de “Compras p/ ind. Subst. Tributária”, um total de R\$ 79.734,20. Entretanto, o valor total das notas fiscais apresentadas em meio digital para este CFOP no mesmo período foi de R\$ 70.366,20, restando uma diferença não comprovada de R\$ 9.368,00;
6. **Julho/2007:** O contribuinte contabilizou no DICON, a título de “Compras para Industrialização” (CFOP 1101), o valor total de R\$ 59.527,52. Entretanto, o total das notas fiscais apresentadas para a respectiva comprovação foi de R\$ 58.414,42, restando uma diferença não comprovada no valor de R\$ 1.113,20, objeto de glosa;
7. **Setembro/2007:** O contribuinte cometeu erro de digitação no preenchimento da planilha que serviu de base para apuração dos créditos no DICON. O valor correto dos créditos vinculados às Receitas não Tributadas no Mercado Interno foi de R\$ 495.373,73. Entretanto, na planilha utilizada para apuração do DICON, o contribuinte digitou o valor de R\$ 495.573,73, contabilizando a maior a importância de R\$ 200,00, diferença essa glosada;

8. **Dezembro/2007:** O contribuinte contabilizou no DACON de dezembro/2007, a título de “Compras p/ Ind. Subst. Tributária” (CFOP 1401), o valor total de R\$ 59.334,70. Entretanto, o total das notas fiscais apresentadas para a respectiva comprovação foi de R\$ 42.809,00, restando uma diferença, não comprovada, no valor de R\$ 16.525,70, objeto de glosa;

vii. Ajustes de valores declarados a menor no DACON decorrente de erros de soma/transcrição de valores na apuração do crédito:

1. **Setembro/2006:** Foi constatado que na planilha "Relação de insumos vinculados à Receita não Tributada no Mercado Interno" a soma referente às notas fiscais nºs 11367 e 11368, de 28/08/2006, está lançada pelo valor de R\$ 31.328,00. Contudo, na realidade, segundo os valores expressos na nota, essa soma corresponde a 31.828,00, resultando uma diferença a menor de R\$ 500,00 na base de cálculo adotada pelo contribuinte;
2. **Novembro/2006:** Foi constatado que na planilha de cálculo do contribuinte, na conta “Registro de Entradas da Fábrica de Ração 1134”, código CFOP 2101 – Compras para Industrialização, foi lançada a importância de R\$ 46.035,95. Contudo, na realidade, segundo apurou a Fiscalização através do Livro Registro de Apuração do ICMS, o valor correto seria R\$ 467.035,95, restando evidenciado erro de digitação. Tal erro resultou numa diferença a menor de R\$ 421.000,00 na base de cálculo.

b. Cálculo do crédito presumido de atividades agroindustriais vinculados à receita não tributada no mercado interno

Com relação ao processo produtivo de ovos (capítulo 4 da NCM), são utilizados como insumos, entre outros, o milho em grãos e o sorgo em grãos, classificados no capítulo 10 da NCM. Considerando a classificação fiscal desses produtos e atendidas as condições definidas na Lei nº 10.925/04, o crédito presumido advindo da aquisição de tais insumos será determinado mediante a aplicação do percentual previsto no "inciso II" do § 3º da citada lei ("inciso II", § 1º da Instrução Normativa SRF nº 660/2006), ou seja, alíquotas de 0,5775% para a Contribuição para o PIS e 2,66% para a COFINS.

No entanto, entre janeiro a junho de 2006, o contribuinte teria apurado o valor do crédito presumido para tais insumos, em alguns meses do período analisado, mediante a aplicação dos percentuais de 0,99%, para a Contribuição para o PIS, e 4,56%, para a COFINS.

c. Créditos vinculados à receita tributada no mercado interno.

i. Insumos sujeitos ao Crédito Presumido incluídos na base de cálculo dos créditos vinculados à Receita Tributada no Mercado Interno. Aquisições sujeitas à alíquota zero.

A fiscalização verificou que o contribuinte incluiu na base de cálculo valores correspondentes a compras de ovos para industrialização, adquiridos de pessoas jurídicas, calculados às alíquotas de 1,65% (PIS) e 7,6% (Cofins). *“Esses insumos estão sujeitos à alíquota zero (art. 28, III, da Lei nº 10.865/2004), razão pela qual, não poderiam gerar direito de crédito (§ 2º do art. 3º das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003).”*

No entanto, como as aquisições se enquadram na hipótese de crédito presumido de que trata o caput do art. 8º da Lei Federal 10.925/04, calculáveis às alíquotas de 0,99% (PIS) e 4,56% (Cofins), tais créditos foram considerados pela fiscalização.

ii. Insumos sujeitos ao Crédito Presumido adquiridos de pessoas físicas, incluídos na base de cálculo dos créditos vinculados à Receita Tributada no Mercado Interno. Aquisições de pessoas físicas.

A fiscalização verificou que o contribuinte incluiu na base de cálculo valores correspondentes a aquisições de insumos de pessoas físicas, calculados às alíquotas de 1,65% (PIS) e 7,6% (COFINS), quando as alíquotas aplicáveis deveriam ser as do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei Federal 10.925/04, correspondentes a 0,99% (PIS) e 4,56% (Cofins).

iii. Outras inclusões indevidas na base de cálculo dos créditos vinculados à Receita Tributada no Mercado Interno.

Na análise dos valores declarados no DACON, em confronto com as notas fiscais apresentadas em meio digital, foram identificadas diferenças a maior na base de cálculo das contribuições utilizadas no DACON.

As diferenças de bases de cálculo glosadas foram as seguintes: janeiro/2007 – R\$ 9.405,44; julho/2007 – R\$ 10.696,23, outubro/2007 – R\$ 233,19 e novembro/2007 – R\$ 145.173,29.

iv. Ajustes de valores no DACON decorrente de erros na apuração do crédito DEZEMBRO/2007:

Foram identificados erros de apuração das contribuições, que ensejaram a realização de ajustes nos cálculos pela fiscalização.

Os ajustes consistiram da inclusão de uma diferença no valor de R\$ 13.501,65 na base de cálculo sujeita às alíquotas convencionais: 1,65% (PIS) e 6,7% (Cofins) e de outra parte, da glosa de uma diferença de R\$ 111.572,03 (conforme item 2.3.1) na base de cálculo do crédito presumido, sujeita às alíquotas de 0,99% (PIS) e 4,56% (Cofins)

d. Créditos presumidos de atividades agroindustriais vinculados à receita tributada no mercado interno, declarados a maior no DACON.

Na apuração do crédito presumido nas compras realizadas de pessoas físicas, no valor total de R\$ 227.271,56, o contribuinte creditou-se em duplicidade da compra correspondente à nota fiscal nº 1875 de 11/12/2007, no valor de R\$ 9.660,00. Referido valor foi glosado, mediante aplicação das alíquotas de 0,99% (PIS) e 4,56% (COFINS).

Por tais motivos aduzidos pela Fiscalização, foi exarado o Despacho Decisório nº 1534 - DRF/BHE, em 23 de novembro de 2011, que, em síntese, reconheceu parcialmente o crédito de PIS pleiteado pela Recorrente:

“Conforme o Termo de Verificação Fiscal de fls. 1588/1674, fica reconhecido parcialmente o direito creditório de PIS Não Cumulativo – Mercado Interno do período requerido, 1º Trimestre/2006 no montante de R\$ 25.341,58 (vinte e cinco mil, trezentos e quarenta e um reais e cinquenta e oito centavos).

A partir dos valores reconhecidos, procedemos às compensações nos sistemas da SRF, conforme os Per/Dcomp transmitidos, e de acordo com a IN 900/2008.

(...)

Decisão

Face ao Termo de Verificação Fiscal, e tendo em vista o reconhecimento parcial do crédito no montante de R\$ 25.341,58, proponho a homologação da Declaração de Compensação constante deste processo no limite do crédito reconhecido, na forma determinada pela IN SRF 900/2008 e alterações, conforme extrato do processo em anexo .

Proceda-se à cobrança do(s) débito(s) remanescente(s).”

Da Manifestação de Inconformidade

Diante do reconhecimento somente parcial do direito creditório, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade à época. Sumarizo:

1. Necessidade de conexão

Preliminarmente, a Recorrente solicitou a reunião dos autos para que fossem julgados em conjunto, nos termos da do art. 1º da Portaria RFB nº 666/2008, em vista de o presente processo trata de matéria conexa aos processos que tratam da apuração dos créditos de PIS e Cofins dos demais trimestres de 2006 e 2007, objeto do mesmo procedimento fiscal (MPF nº 0601100.2010.02332-1).

2. Da validade temporal da suspensão da Contribuição ao PIS e da COFINS nas vendas de café

- Ao regulamentar o art. 9º da Lei nº 10.925/04, que concedeu o benefício de suspensão de PIS e COFINS nas operações em causa, a Instrução Normativa SRF nº 636/2006 dispôs expressamente no seu art. 5º que os efeitos do benefício da suspensão retroagiriam a 1º de agosto de 2004.
- A revogação posterior da Instrução Normativa SRF nº 636/2006, pela Instrução Normativa nº 660/2006, estabelecendo a data de 04 de abril de 2006, como novo termo de início de vigência da suspensão viola os princípios constitucionais do direito adquirido e da irretroatividade da lei tributária.
- O não recolhimento das contribuições se deu com base em ato normativo válido e eficaz (Instrução Normativa SRF nº 636/2006), tendo esse direito se incorporado definitivamente ao seu patrimônio, razão pela qual, não poderia ser revisto.
- Traz à colação decisão do STJ expressando entendimento alinhado com a sua tese (Resp 1160835/RS, Min. Herman Benjamin, DSJ 23/04/2010);

3. Da ilegitimidade das glosas efetuadas pela fiscalização.

Os créditos não teriam sido apropriados em duplicidade, principalmente porque a natureza de créditos decorrentes de aquisição de insumos para sua atividade seria totalmente dissociada dos créditos oriundos da depreciação do ativo imobilizado.

- Os limites para o creditamento previsto no art. 3º das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.866/2003 estão taxativamente enumerados nos §§ 2º e 3º do referido dispositivo, neles não se inserido a proibição de vislumbração pela fiscalização; a única exigência para o direito ao crédito é que o insumo seja utilizado no processo produtivo do contribuinte.
- A própria fiscalização não questiona o fato de que os produtos adquiridos são insumo, mas justifica a glosa pelo fato de serem destinados a compor o valor de bens ativo imobilizado (plantéis de postura), já beneficiados com créditos de PIS e Cofins, a título de depreciação.
- As galinhas contabilizadas como ativo imobilizado (plantéis de postura) possuem valor intrínseco próprio, independentemente da ração, das vacinas ou da mão-de-obra utilizada para seu crescimento, sendo sobre esse valor que se calculam os créditos a título de depreciação.
- Tanto assim que o valor das galinhas contabilizado no ativo imobilizado não aumenta ou diminui em razão do preço ou de quantidade de ração que consomem durante sua vida útil.

- Nenhum dos itens glosados foi contabilizado como ativo imobilizado, tampouco agregou valor às galinhas ou aumentou sua vida útil.
- Ainda que, por hipótese, se admitisse a tese de crédito em duplicidade, tal não se aplicaria à totalidade das aquisições, já que nem todos os filhotes sobrevivem até que estejam aptos a integrar o ativo imobilizado, não havendo porque se falar neste caso em depreciação.
- Tendo em vista que tal fato deixou de ser considerado pela fiscalização ao efetuar a glosa, requer que os autos sejam baixados em diligência para se verificar o montante do crédito decorrente de aquisição de insumos para a fabricação de ração destinada à formação de plantéis que deixou de ser apropriado em duplicidade porque as aves não puderam ser contabilizadas como ativo imobilizado e, portanto, depreciadas.
- Na apuração do DACON, os créditos lançados a título de depreciação não contemplam exclusivamente os plantéis de postura, mas incluem também diversos galpões construídos pela requerente, os quais geram direito de crédito de PIS e Cofins a título de depreciação à taxa anual de 10%.
- Ocorre que, mesmo tendo direito ao crédito sobre o valor total da depreciação verificada no período, a requerente declarou no DACON somente parte desses valores e se apropriou também parcialmente da depreciação relativa aos plantéis de postura.
- Assim, o Auditor Fiscal deveria ter verificado qual a parcela da depreciação dos plantéis em formação foi efetivamente utilizada no DACON, fazendo incidir a glosa sobre o valor das aquisições, na proporção dessa parcela, e não sobre a integralidade das aquisições dos insumos, como fez; nesse sentido, a realização de diligência para a recomposição dos valores glosados é medida que se impõe ante o princípio da verdade material.

Da Decisão de 1ª Instância

Sobreveio a decisão da DRJ/FOR (fls. 2171 e seguintes), que reconheceu procedente em parte a Manifestação de Inconformidade:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006 SUSPENSÃO. ART. 9º DA LEI Nº 10.925/2004. TERMO INICIAL DE EFICÁCIA. Por força de disposição expressa da IN SRF 660/2006, o termo inicial de eficácia da suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004 é 4 de abril de 2006, data de regulamentação do benefício pela Receita Federal.

APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. No âmbito do processo administrativo fiscal é vedado ao órgão de julgamento afastar a aplicação de ato normativo sob fundamento de inconstitucionalidade. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. Consideram-se não impugnadas as glosas não contraditadas com provas nem com razões de fato e de direito em espécie, devendo ser mantidas independentemente de apreciação meritória. INSUMO NÃO INCORPORADO AO IMOBILIZADO. DIREITO DE CRÉDITO. Os produtos destinados à fabricação de ração para consumo das aves poedeiras, não contabilizados no ativo imobilizado, caracterizam-se como insumos no processo produtivo de ovos, gerando sua aquisição direito ao desconto de crédito de PIS e Cofins, nos termos do art. 3º das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

*Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte
Direito Creditório Reconhecido em Parte*

Dessa decisão, importante destacar os seguintes enxertos:

(a) Com relação ao pedido de conexão

“Pela sistemática de apuração definida nos dispositivos acima, o crédito eventualmente gerado em um determinado trimestre não se comunica com os gerados em outros, uma vez que decorrentes de entradas e saídas próprias de cada trimestre. Ademais, a compensação de cada crédito trimestral opera-se contra débitos específicos, de tal sorte que cada Despacho Decisório deve ser apreciado autonomamente. Contudo, mesmo que autônomos os créditos trimestrais e as respectivas compensações, tratando-se de glosas realizadas em relação a mesmo contribuinte e dentro de um mesmo procedimento fiscal, nada mais racional que as manifestações de inconformidade sejam analisadas pela mesma Turma, o que acaba atendendo o objetivo da manifestante no sentido de racionalizar o julgamento. Assim, ainda que não seja possível a anexação dos processos como solicitado, seu julgamento está sendo realizado em conjunto nesta mesma 5ª Turma, sendo adotados os mesmos fundamentos para todos os processos, com as devidas adaptações.”

(b) Quanto ao termo inicial para fruição da suspensão das contribuições sociais prevista na Lei Federal 10.925/2004 e a suposta violação à irretroatividade tributária pela aplicação da Instrução Normativa SRF 660/2006

“Em que pese a relevância dos argumentos da manifestante a respeito do tema, arrimado inclusive em decisão do STJ, esta instância administrativa de julgamento não pode deixar de aplicar a vigente IN SRF nº 660/2006 sob o fundamento de que violaria os princípios constitucionais do direito adquirido e da irretroatividade da lei tributária. Primeiro, porque está vinculada às normas administrativas da Receita Federal do Brasil (art. 7º da Portaria MF nº 58/2006);2 segundo, porque é vedado a este órgão administrativo de julgamento deixar de aplicar lei ou ato normativo em razão de juízo de inconstitucionalidade, nos termos do art. 26 – A do Decreto nº 70.235/72, prerrogativa essa exclusiva do Poder Judiciário.

Somente nas situações excepcionais enumeradas no § 6º do art. 26 – A do Decreto nº 70.235/72 e no art. 19 da Lei nº 10.522/2002 é que esta instâncias administrativas de julgamento pode deixar de aplicar lei ou ato normativo por razões de inconstitucionalidade, em nenhuma das quais se insere o presente caso.

(...)

Como se verifica nos dispositivos acima, de acordo com o § 5º do art. 19 da Lei nº 10.522/2002, somente vinculam as Delegacias da Receita Federal de Julgamento as decisões do STF com efeito de repercussão geral e as decisões do STJ em sede de recurso repetitivo (incisos IV e V do caput), reconhecidas como vinculantes por ato do Procurador Geral da Fazenda Nacional. No presente caso, a decisão do STJ aduzida pela manifestante não atende esses pressupostos, razão pela qual não vincula esta instância administrativa de julgamento.

Assim sendo, não há como deixar de aplicar a IN SRF nº 660/2006, cabendo concluir que a suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004 aplica-se somente às saídas ocorridas a partir de 4 de abril de 2006.”

(c) Quanto aos créditos supostamente tomados em duplicidade decorrentes da aquisição de insumos para formação de plantéis

“Da leitura dos dispositivos acima, verifica-se que tanto a aquisição de insumo destinado à fabricação dos produtos para venda, quanto a depreciação de bens do ativo imobilizado geram autonomamente direito de crédito de PIS e Cofins. O creditamento só não se admite nas situações previstas nos §§ 2º e 3º ou se o bem adquirido for contabilizado no ativo imobilizado, o que o descaracteriza como insumo, levando o crédito, em contrapartida, a ser usufruído sob forma de depreciação.

No presente caso, os produtos adquiridos para a fabricação da ração destinada aos plantéis não foram contabilizados no ativo imobilizado, muito menos se enquadram nas situações proibitivas previstas no § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 ou desatendem as restrições previstas no § 3º do mesmo dispositivo. Portanto, não vejo razão para considerar que houve creditamento indevido ou em duplicidade.

(...)

Em face das razões acima expostas e acompanhando a Solução de Consulta invocada, entendo ser procedente a alegação de que não houve creditamento em duplicidade, razão pela qual, voto no sentido de desconstituir a glosa de que trata este item de julgamento.”

Do Recurso Voluntário

Irresignado, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 2201 e seguintes), que veio a reprisar os argumentos apresentados na Manifestação de Inconformidade que restaram não acolhidos pela decisão de primeiro grau; em especial, os seguintes:

(a) Quanto à validade da suspensão das Contribuições ao PIS e a COFINS nas vendas de café, prevista no art. 9º, da Lei Federal 10.925/2004, desde 1º de agosto de 2004.

A Turma Julgadora decidiu pela concessão do benefício, tratado no art 9º, da 10.925/04, somente quanto às operações de saída ocorridas após 04.04.2006, sob o fundamento de que estaria vinculada as normas administrativas da RFB, bem como lhe é vedado deixar de aplicar a lei em razão do juízo de inconstitucionalidade.

Porém, a Recorrente afirma que não pretende que se reconheça a inconstitucionalidade do referido ato normativo, mas que se considerando o direito adquirido pelo decurso do tempo, seja afastado o disposto na Instrução Normativa SRF 660/2006 para garantir a Recorrente o crédito decorrente da suspensão incidência do PIS e COFINS sobre a venda de café no 1º trimestre/2006.

Neste sentido, a Contribuinte defende que promoveu vendas de café com o benefício da suspensão de PIS e COFINS, conforme art. 9º da Lei Federal 10.925/2004. Mas, de acordo com a Fiscalização, o benefício da suspensão somente teria entrado em vigor a partir de 04.04.2006, nos termos do art. 11, I, da Instrução Normativa SRF 660/2006.

Diante disso, a Fiscalização utilizou parte do crédito de PIS não cumulativo referente ao 1º trimestre de 2006, pleiteado pela Recorrente, para quitação da contribuição supostamente devida quando da venda de café. Entendimento este mantido pela DRJ: *não há como deixar de aplicar a IN SRF nº 660/2006, cabendo concluir que a suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004 aplica-se somente às saídas ocorridas a partir de 4 de abril de 2006.*

Ocorre que a Lei Federal 10.925/04, art. 9º inciso I e parágrafo segundo, não só autorizou a suspensão da incidência do PIS e COFINS sobre a receita bruta de determinados produtos agrícolas, mas também determinou a edição de ato normativo regulamentando a aplicação do benefício da suspensão, que foi feito mediante a publicação da Instrução Normativa 636/2006.

Assim, a Instrução Normativa 636/2006 dispõe em seu art. 5º que os efeitos do benefício da venda devem retroagir a 01.08.2004. Ou seja, convalidando todos os atos praticados pelas pessoas jurídicas que se beneficiaram da suspensão das contribuições no período compreendido entre 01.08.2004 e 04.04.2006.

Em 25.07.2006, foi publicada a Instrução Normativa SRF 660/2006, que ao revogar a Instrução Normativa SRF 636/2006, estabeleceu que o termo inicial de eficácia da suspensão da exigibilidade do PIS e da COFINS se daria a partir de 04.04.2006, estabelecendo retroação dos seus efeitos, retirando a eficácia da suspensão entre 01.08.04 a 04.04.06 concedida pela Instrução Normativa 636/2006.

Quanto a esse ponto, a Recorrente ainda inseriu diversas decisões dessa Corte administrativa e do Superior Tribunal de Justiça com o objetivo de convalidar seus argumentos. Vejamos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2006

ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE.
VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

PROVA. EXPORTAÇÃO. MEMORANDO. IMPOSSIBILIDADE.

O documento intitulado “memorando de exportação”, de emissão a cargo de empresas, não constitui instrumento hábil à prova de que efetivamente as mercadorias foram exportadas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2006

SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA. ART. 9º DA LEI Nº 10.925/2004.
APLICAÇÃO NO TEMPO.

As operações de venda com suspensão ao amparo do art. 9º da Lei no 10.925/2004, registradas a partir de agosto de 2004, e acolhidas pela retroatividade estabelecida pela IN SRF no 636/2006, norma editada pela Receita Federal para disciplinar exatamente tal comando legal, não foram juridicamente desconstituídas pelo advento da IN SRF no 660/2006, que revoga a norma infralegal anteriormente editada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2006

SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA. ART. 9º DA LEI Nº 10.925/2004.
APLICAÇÃO NO TEMPO. As operações de venda com suspensão ao amparo do art. 9º da Lei no 10.925/2004, registradas a partir de agosto de 2004, e acolhidas pela retroatividade estabelecida pela IN SRF no 636/2006, norma editada pela Receita Federal para disciplinar exatamente tal comando legal, não foram juridicamente desconstituídas pelo advento da IN SRF no 660/2006, que revoga a norma infralegal anteriormente editada. (CARF – 3ª SEÇÃO - Acórdão nº 3403003.507 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária – Relator Rosaldo Trevisan – Unânime, Julgado em 28 de janeiro de 2015)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

LEI Nº 10.925/2004. ARTIGOS 8º E 9º. SAÍDAS COM SUSPENSÃO DE
PIS. RETIFICAÇÃO DE DACON E DCTF.

De acordo com decisões reiteradas da Administração da SRF, no período entre o início da produção de efeitos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 (01/08/2004) e da publicação da IN SRF nº 636/2006 (04/04/2006), podem ser descontados créditos integrais relativos aos produtos adquiridos de pessoas jurídicas e de cooperativas de produção agropecuária e que correspondam às hipóteses de crédito do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Soluções de Consulta que se estendem a

terceiros, a teor do artigo 9º da Instrução Normativa RFB 1.434, de 30 de dezembro de 2013. (CARF – 3ª SEÇÃO - 3301002.654 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Relatora Mônica Elisa de Lima– Unânime, Julgado em 20 de março de 2015)

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. (...)

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.

(STJ – 2ª Turma - REsp 1437568/SC - Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 9 de dezembro de 2015).

E conclui:

Ao aplicar a IN SRF 660/06, o r. acórdão recorrido teria, como de fato tem, o dever de perquirir se tal instrumento normativo poderia invalidar atos jurídicos perfeitos e acabados, praticados sob a égide da IN SRF 636/06. Deveria, ainda, interpretar se a aplicação pura e simples da IN SRF 660/06 não conduz a inobservância de outras normas que obrigatoriamente devem ser observadas, dentre elas os arts. 105 e 106 do CTN e os art. 5º, XXXVI, e 150, III, a, da Constituição Federal.

Afinal, quando do advento da IN 660/06, o direito de gozar do benefício da suspensão já havia entrado definitivamente no patrimônio da recorrente, uma vez que cumprira os requisitos necessários para a sua fruição.

Nesse sentido, com extrema atenção e zelo, tanto para com o dever de aplicar a norma, quanto para o de interpretá-la corretamente e, principalmente, de interpretá-la em conformidade com a Constituição Federal, em vários precedentes esse R. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais entendeu que, mesmo após a edição de lei posterior em sentido diverso de lei anterior, devem ser respeitados o ato jurídico perfeito e o direito adquirido...

Diante da demonstração de que a recorrente faz jus ao benefício da suspensão da incidência do PIS e da COFINS sobre a venda de café, no 1º trimestre do ano calendário de 2006, requer reforma do acórdão recorrido para afastar a dedução das referidas contribuições do valor do crédito pleiteado, por meio do PER 12510.60911.290107.1.1.10-9206, ou, caso mantida a glosa deve ser afastada a multa, juros de mora e atualização monetária aplicadas sobre os débitos não compensados, tendo em vista que o não recolhimento das contribuições decorreu de compensação realizada com respaldo em ato normativo válido e eficaz, conforme incisos I e III e parágrafo único do artigo 100 do CTN;

(b) Quanto às demais glosas e à decisão de primeiro grau que entendeu ausentes os elementos previstos no artigo 16, inciso III, do Decreto Federal 70.235/1972

A Recorrente limitou-se a protestar com relação à decisão que considerara inepta sua Manifestação de Inconformidade quanto às demais infrações apontadas pela Fiscalização, não apresentando nenhum novo elemento de fato ou direito que viesse a rebater os já trazidos nas etapas anteriores:

“Todavia não que se falar em defesa genérica na medida que a recorrente demonstra que o creditamento de COFINS para o 1º Trimestre de 2006 esta

plenamente de acordo com o art 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, art 8º, da Lei Federal 10.925/2004 e com o Princípio da não cumulatividade.

Diante disso requer a reforma do julgado para que seja integralmente reconhecido o crédito de COFINS referente ao 1º trimestre de 2006.”

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Tiago Guerra Machado

Da Admissibilidade

O Recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade previstos na legislação; de modo que conheço da peça recursal.

Do Mérito

Diante da parcial reforma do lançamento efetuada pela DRJ, a questão remanescente no presente Recurso limita-se a que seja analisada por essa Turma se a Instrução Normativa SRF 660/2006, publicada em 25.07.2006, poderia ter eficácia retroativa ao revogar os dispositivos da Instrução Normativa 636/2006, dando-lhe efeitos iniciais desde 1º de agosto de 2004.

Essa eficácia retroativa, com efetivo, veio a reduzir a possibilidade de gozo do crédito presumido previsto na Lei 10.925/2004.

Decerto, os argumentos de ordem constitucional levantados pelo contribuinte não podem ser analisados por esse tribunal em obediência à Súmula CARF nº 2, de modo que não nos cabe negar a vigência de norma legal sob a alcunha ser inconstitucional.

Tampouco é o caso de interpretação conforme, como pretende aduzir a Recorrente, haja vista não subsistir matéria a ser interpretada, mas sim a verificação do efeito da norma no tempo.

Por outro lado, vejamos que a matéria da irretroatividade da norma tributária possui um conteúdo alheio às previsões constitucionais, permitindo-nos avaliar se as alterações introduzidas pela Instrução Normativa SRF 660/2006 estão aderentes com o que preconiza o Código Tributário Nacional (CTN).

Não é surpresa, ao verificarmos que o artigo 105, do CTN, positivou, em sede infraconstitucional, o princípio da irretroatividade da lei tributária, ao dizer que:

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.

Da mesma forma, o artigo 106, do CTN, reforça, em redação *a contrario sensu*, que a lei tributária não pode ter aplicação retroativa para constriuir o contribuinte:

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.

Dito isso, analisando-se os termos previstos na Instrução Normativa 660/2006, vê-se que não há qualquer componente interpretativo, mas sim constitutivo, razão pela qual não há como esse instrumento infra legal venha a ter eficácia desde 1º de Agosto de 2004, sob o risco de subverter o conteúdo dos artigos 105 e 106, do CTN.

Negar essa verdade será negar a própria existência da hierarquia de normas do Direito.

A comungar desse entendimento, há jurisprudência dessa Corte, assim como do Superior Tribunal de Justiça. Vejamos.

CARF – 3ª SEÇÃO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano calendário: 2004, 2005, 2006

LEI Nº 10.925/2004. ARTIGOS 8º E 9º. SAÍDAS COM SUSPENSÃO DE PIS. RETIFICAÇÃO DE DACTON E DCTF.

De acordo com decisões reiteradas da Administração da SRF, no período entre o início da produção de efeitos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 (01/08/2004) e da publicação da IN SRF nº 636/2006 (04/04/2006), podem ser descontados créditos integrais relativos aos produtos adquiridos de pessoas jurídicas e de cooperativas de produção agropecuária e que correspondam às hipóteses de crédito do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Soluções de Consulta que se estendem a terceiros, a teor do artigo 9º da Instrução Normativa RFB 1.434, de 30 de dezembro de 2013.

(Acórdão 3301002.654 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Relatora Mônica Elisa de Lima – Julgado em 20.03.2015 – Unânime))

STJ –

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 elimina-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. (Segunda Turma – Resp 1.437.568- SC – Relator Ministro Mauro Campbell Marques – julgado em 1º.12.2015 - Unânime)

Não somente isso, mas admitindo-se que cabe a Lei – *stricto sensu* – estabelecer o fato gerador da obrigação tributária, incluindo os seus elementos constitutivos, como a base de cálculo, bem como as suas isenções e demais benefícios fiscais, observo que a Lei Federal 10.925, estabeleceu o termo inicial para a fruição da suspensão prevista no artigo 9º, desde 1º de agosto de 2004:

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:

- I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e*
- II - 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. 17. Produz efeitos:

(...)

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

Não há como negar que a Lei introdutória do direito ao crédito presumido concedeu-o desde o período gozado pelo Recorrente, não havendo nem possibilidade de se entender que o parágrafo 2º teria condicionado a eficácia à prévia regulamentação pela Receita Federal; isto porque: (i) não há qualquer menção condicional expressa no aludido parágrafo segundo, ainda que possa criar um óbice prático, mas temporal, ao contribuinte; para que a fruição se dê somente a partir da regulamentação da RFB (ii) não cabe à parte normativa da lei dispor sobre sua vigência, eis que tal incumbência deve ser cumprida pela parte final da legislação, tal como preconiza o artigo 3º¹, da Lei Complementar 95/1998, que trata da elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único, do art. 59, da Constituição Federal.

¹CAPÍTULO II

DAS TÉCNICAS DE ELABORAÇÃO, REDAÇÃO E ALTERAÇÃO DAS LEIS

Seção I

Da Estruturação das Leis

Art. 3º A lei será estruturada em três partes básicas:

I - parte preliminar, compreendendo a epígrafe, a ementa, o preâmbulo, o enunciado do objeto e a indicação do âmbito de aplicação das disposições normativas;

II - parte normativa, compreendendo o texto das normas de conteúdo substantivo relacionadas com a matéria regulada;

III - parte final, compreendendo as disposições pertinentes às medidas necessárias à implementação das normas de conteúdo substantivo, às disposições transitórias, se for o caso, a cláusula de vigência e a cláusula de revogação, quando couber.

Esse último argumento, levantado de ofício em meu voto, não foi acompanhado pela turma, que entendeu que o artigo 9º da Lei nº 10.925/2004 não era autoaplicável, dependendo de regulamentação pela RFB.

Por fim, quanto às demais glosas efetuadas pela fiscalização, em qualquer momento, a Recorrente se esmerou comprovar as razões para a apropriação de créditos da contribuição social, de modo que não há como reconhecê-los como decorrência de absoluta carência probatória.

Das Conclusões

Por todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário e dou-lhe parcial provimento.

Relator Tiago Guerra Machado - Relator