



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.900066/2014-96
Recurso Voluntário
Resolução nº **3401-002.492 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 14 de dezembro de 2021
Assunto CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Recorrente AUSTER NUTRICAÇÃO ANIMAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da Relatora.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Ronaldo Souza Dias (Presidente). Ausente o conselheiro(a) Mauricio Pompeo da Silva.

Relatório

Cuidam os autos de Pedido de Ressarcimento de saldo dos créditos da contribuição para o PIS/PASEP não cumulativo de mercado interno, apurados nos termos do art. 30 da Lei nº 10.637/2002 e do artigo 16 da Lei 11.116/2005, realizadas no período de abril a junho de 2013.

Para verificar a correta apuração do PIS/PASEP, bem como do cálculo dos créditos da referida contribuição, foi instaurada ação fiscal mediante Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.04.00-2014-00225-7.

Conforme disposto no Relatório de Informação Fiscal, restou identificado que o contribuinte inseriu como base de cálculo dos créditos na rubrica "Bens para Revenda" das DACON (fichas 16B) de 04/2013 a 06/2013, produtos que seriam utilizados como insumos com

Fl. 2 da Resolução n.º 3401-002.492 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10830.900066/2014-96

código NCM 23099090 e 23099010. Contudo, não seria admissível a apropriação, tendo em vista que a legislação prevê o estorno dos créditos decorrentes da aquisição de insumos de que tratava o § 1º do art.3º da IN RFB n.º 1.157, de 2011, quando vinculados a produtos vendidos com suspensão da exigência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS:

DATA ENTRADA	MÊS	NOTA FISCAL	CFOP	VALOR CONTÁBIL	BASE PIS / COFINS	PIS	COFINS	NCM	EXCLUSÃO	VALOR
01-04-2013	abr-13	12942	3102	263.560,95	245.721,82	4054,41	18874,84	23099090		
05-04-2013	abr-13	13016	3102	264.612,58	246.701,82	4070,58	18749,35	23099090		
06-04-2013	abr-13	13043	3102	238.606,23	226.284,85	3733,7	17197,66	23043310		
09-04-2013	abr-13	13052	3102	270.326,66	252.029,39	4158,46	19154,23	23099090		
12-04-2013	abr-13	13027	3102	210.261,95	196.030,30	3234,5	14898,29	23099090		
29-04-2013	abr-13	13253	3102	217.709,45	202.973,33	3349,06	15426	23099090		
abr-13 Total					1.369.741,21		104103,37			
03-05-2013	mai-13	13324	3102	175.326,63	163.459,39	2.697,08	12.422,82	23099090		
10-05-2013	mai-13	13443	3102	357.449,94	333.256,76	5.498,72	25.327,42	23099090		
23-05-2013	mai-13	13630	3102	268.414,81	250.246,57	4.129,07	19.018,76	23099090		
23-05-2013	mai-13	13637	3102	176.419,67	166.343,03	2.744,66	12.642,36	23099090		
mai-13 Total					913.304,85		69.411,16			
03-06-2013	jun-13	13731	3102	326.023,07	109.033,01	1.799,04	8.286,51	23099090	excluído ncm 2016 da nota	204.943,35
03-06-2013	jun-13	13726	3102	139.950,85	130.478,18	2.152,86	9.916,34	23099090		
jun-13 Total					239.611,19		18.202,85			

Além disso, a Fiscalização verificou que a empresa havia formulado Solução de Consulta n.º 74, de 27.3.2013, que havia concluído pela obrigação do estorno dos créditos, respondendo-se à consulente:

20.1 O estorno dos créditos decorrentes da aquisição de insumos de que trata o § 1º do art. 3º da IN RFB n.º 1.157, de 2011, é obrigatório sempre que os insumos sejam vinculados a produtos vendidos com suspensão da exigência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma dos incisos I a III do art. 2º da referida IN. O estorno alcança inclusive a aquisição de insumos importados.

20.2 Frise-se ainda que, em observância ao art. 16 da IN RFB n.º 1.157, de 2011. As aquisições efetuadas ao amparo da suspensão de que trata essa Instrução Normativa não geram direito ao desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, previstos no art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, não havendo, portanto, que se falar em estorno nesses casos.

Irresignada, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade na qual alegou, em síntese:

- que o dispositivo regulamentar não se aplica a uma parte expressiva das vendas promovidas entre 2012 e 2014, uma vez que a empresa tanto adquiriu produtos códigos NCM 23099090 e 23099010 prontos para revenda, quanto adquiriu insumos utilizados na elaboração de produtos postos à venda;

- ausência de respaldo legal para o artigo 3º, § 1º, da IN 1.157/11, pois, ainda que a empresa destinatária do comando trazido pelo § 5º do artigo 55 da Lei 12.350/10, já que é vendedora dos produtos descritos no inciso II do *caput* do referido dispositivo, não são todas as suas vendas com suspensão que obrigam ao estorno de créditos de PIS e COFINS;

Fl. 3 da Resolução n.º 3401-002.492 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10830.900066/2014-96

- a vedação ao aproveitamento de créditos imposta pelo artigo 55, § 5º, inciso II, da Lei 12.350/10, aplica-se apenas em vendas para empresas aptas a apurar crédito presumido de PIS e COFINS;

- ainda que não possa fazer nos autos prova de que seus clientes não são optantes do crédito presumido de que trata o artigo 55 da Lei 12.350/10, para demonstrar sua boa-fé e veracidade, foi trazida aos autos a relação completa de seus clientes no período de 2012 a 2014 (doc. 6);

- manutenção dos créditos de acordo com o artigo 17 da Lei 11.033/04, que não teria aplicação restrita ao REPORTO, conforme entendimento pacífico do STJ.

A manifestação foi julgada improcedente pela DRJ conforme acórdão abaixo ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE/ INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA DAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS.

O julgador da esfera administrativa deve limitar-se a aplicar a legislação vigente, restando, por disposição constitucional, ao Poder Judiciário a competência para apreciar inconformismos relativos à sua validade ou constitucionalidade.

IMPORTAÇÃO. BENS PARA REVENDA. CRÉDITOS. GLOSA.

Mostra-se correta a glosa dos créditos de PIS/Pasep apurados pelo contribuinte a título de Bens para Revenda, quando esses bens tiverem sido importados e vendidos no mercado interno com suspensão. Havendo o pagamento da contribuição na importação, o crédito conseqüentemente gerado deve também ser estornado. Evidência nesse sentido é dada pelos art. 2º 3º, e 17 da IN RFB nº 1.157/2011.

PREPARAÇÕES PARA ALIMENTAÇÃO DE ANIMAIS. SUSPENSÃO. REVENDA NO ATACADO.

Fica suspensa a exigibilidade da PIS/Pasep incidente sobre a receita bruta nas operações de revenda no atacado no mercado interno de preparações classificadas no código 2309.90 da NCM, dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM, atendidas as condições previstas na legislação.

Cientificada da decisão em 05/02/2021, a interessada interpôs o Recurso Voluntário em 08/03/2021, repisando os elementos de defesa constantes da Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheira Carolina Machado Freire Martins, Relatora.

Trata-se a Recorrente de empresa que atua na produção, distribuição, desenvolvimento e pesquisa de produtos para nutrição de animais, em particular de suínos, aves

Fl. 4 da Resolução n.º 3401-002.492 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10830.900066/2014-96

e bovinos. Entre os produtos comercializados, há enzimas, aditivos, proteínas, especialidades lácteas, especialidades energéticas e produtos substitutos do leite (para bezerros).

De modo simplificado, entende-se que o cerne da controvérsia alcança a possibilidade de creditamento das contribuições recolhidas na importação de bens para revenda com suspensão determinada pela Lei 12.350/2010.

Lei n.º 12.350/2010

Em 21/12/2010, o art. 54, inciso II, da Lei 12.350/2010, determinou a suspensão do PIS e da COFINS sobre a receita bruta decorrente da venda no mercado interno de preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05 (aves e suínos), classificadas no código 2309.90 da NCM:

I) preparações classificadas no código 2309.90 (Preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais) da NCM, dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições:

01.03 (Animais vivos da espécie suína)

01.05 (Galos, galinhas, patos, gansos, perus, peruas e galinhas-d'angola, das espécies domésticas, vivos)

Os termos e condições da suspensão foram delineados pela IN 1157, de 17 de maio de 2011, com efeitos retroativos a partir de 01/01/2011, que estabelece a obrigatoriedade de estorno dos valores de crédito apropriados na entrada de materiais utilizados como insumo na produção de mercadorias, cuja operação de saída esteja suspensa do pagamento destas contribuições. Assim, devido ao fato de não ter ocorrido a utilização do crédito para compensar o débito existente no período, deve o contribuinte estornar o valor.

A amplitude do benefício alcançava insumos vendidos para pessoas jurídicas produtoras de preparações dos tipos utilizados na alimentação de aves e suínos. Diante disso, a receita auferida pela fornecedora teria a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS suspensa. Ao mesmo tempo, a suspensão atingiria a receita de venda da própria preparação mencionada.

Paralelamente, segundo a sistemática não cumulativa de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, disciplinada pelo art. 3º, § 2º, II, das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, não há direito a crédito sobre o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Nessa situação, os créditos sequer chegam a ser apurados, não sendo possível, portanto, falar em estorno.

Assim, durante todo o ciclo, o pagamento das aludidas contribuições permanece suspenso, para voltar a ser devido apenas nas operações de vendas aos consumidores finais ou no sistema de varejo.

No caso em tela, conforme relatado, a Autoridade Fiscal entendeu tratar-se de insumos com código NCM 23099090 e 23099010, de modo que seria inadmissível a apropriação de tal crédito, de acordo com o § 1º do art.3º da IN RFB n. 1.157, de 2011, sendo obrigatório o

Fl. 5 da Resolução n.º 3401-002.492 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10830.900066/2014-96

estorno sempre que os insumos estejam vinculados a produtos vendidos com suspensão da exigência da contribuição.

Ao ser instada a se manifestar, afirmou a Recorrente que mostrava-se incorreto o dispositivo utilizado pela Autoridade Fiscal, tendo em vista que não teriam sido adquiridos insumos, mas sim “Bens para Revenda”, de modo que o artigo 3º, § 1º, da IN 1.157/11 não poderia ser utilizado como suporte para exigência de estorno de créditos das contribuições.

Nesse contexto, nos casos em que houver efetivo pagamento das contribuições sobre as *aquisições de insumos*, tais créditos *devem* ser estornados quando vinculados a vendas com suspensão.

A questão a ser avaliada é se, havendo pagamento das contribuições na aquisição de bens para revenda, ou seja, em não se tratando de insumos conforme disciplina expressa na referida Instrução normativa, tais créditos devem ser estornados quando vinculados a vendas cuja incidência das contribuições está suspensa.

Da Solução de Consulta

Faz-se necessário reiterar ainda que a fiscalização utilizou de consulta realizada pelo próprio contribuinte, no qual informou atuar "*no segmento atacadista de alimentos para animais fabricando e revendendo rações e demais preparações para suínos, aves, bovinos e outros congêneres.*" Para isso, "*adquire insumos e mercadorias tanto no mercado nacional quanto junto a fornecedores no exterior (...)*". Ao final, menciona o § 1º do art. 3º da IN n.º 1.157/2011 e questiona se a obrigatoriedade de estorno:

2º - Abrange somente às empresas que exportam mercadorias ou abarcam igualmente aquelas que comercializam no mercado interno?

2º - Caso a resposta à pergunta acima for no sentido de que a obrigatoriedade de estorno abarca as operações no mercado interno, há tratamento diferenciado entre os insumos e mercadorias adquiridos no mercado externo e no mercado interno?"

Ainda no tocante à consulta, cumpre reproduzir os seguintes excertos (grifei):

Primeiramente, a suspensão do pagamento das contribuições atinge a receita bruta de venda de determinados insumos de origem vegetal, auferida por pessoa jurídica, quando: (i) vendidos a pessoas jurídicas que produzam produtos específicos derivados de porcos e aves (inciso I, "a"); (ii) vendidos a pessoas jurídicas que produzam preparações (rações) classificadas no código 2309.90 da NCM, empregadas na alimentação desses animais (inciso I, "b-"); e (iii) vendidos, em atacado, a pessoas físicas - produtores rurais - (inciso I, "c").

9.1 Além dos insumos, a suspensão alcança também a receita bruta de venda das preparações (rações) do código 2309.90 da NCM com que se alimentam aqueles animais (inciso II); dos próprios animais, se vendidos vivos a pessoas jurídicas produtores das mercadorias derivadas de porcos e aves e especificadas no dispositivo legal (inciso III); e, por fim, a desoneração atinge ainda a receita bruta de venda dos produtos derivados de aves e porcos, discriminados na alínea "b- do inciso XIX do art. 10 da Lei n.º 10.925, de 2004, incluído pelo art. 10 da MP n.º 609, de 2013, as quais encontram-se sujeitas à alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Fl. 6 da Resolução n.º 3401-002.492 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10830.900066/2014-96

10 Nota-se o intuito do legislador ao regular a cadeia de produção de suínos e aviculários e seus derivados, no que toca à tributação pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins, de conceder uma ampla desoneração desse setor.

...

13 Nesse contexto *deve* ser entendido o disposto no retrocitado § 1º do art. 3º da IN RFB n.º 1.157, de 2011, que, com fundamento no inciso II do § 5º do art. 55 da Lei n.º 12.350, de 2010, disciplina que a pessoa jurídica vendedora dos produtos de que tratam os incisos I a III do art. 2º da referida IN, deverá estornar os créditos concernentes à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes da aquisição de insumos vinculados a produtos vendidos com suspensão da exigência das contribuições na forma dos referidos incisos do art. 2º.

A consulta foi formulada em 18/06/2012 e a empresa tomou ciência da conclusão em 14/03/13. Rememora-se ainda que o saldo dos créditos ora discutidos referem-se ao período imediatamente posterior, de abril a junho de 2013.

Da decisão recorrida

Aproveitando-se das conclusões da Solução de Consulta, a DRJ manteve o entendimento pela obrigatoriedade de estorno, inclusive em caso de aquisição para revenda:

17 Quanto à eventual tratamento diferenciado entre bens adquiridos nos mercados interno e externo, aventada pela consultante, deve-se deixar claro que não há qualquer espécie de diferenciação na legislação que rege a matéria. Quando o § 1º do art. 3º da IN RFB n.º 1.157, de 2011, refere-se ao estorno de créditos, o faz de forma ampla, SEM distinção entre créditos apurados sobre aquisições no mercado interno, na forma do art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, e aqueles calculados em relação às importações, na forma do art. 15 da Lei n.º 10.865, de 2004.

18 Evidência nesse sentido é dada pelos arts. 2º, § 3º, e 17 da IN RFB n.º 1.157, de 2011. Segundo o § 3º do art. 2º, a suspensão conferida por esse artigo aplica-se também à receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, dos bens referidos nos incisos de seu *caput*, quando estes tiverem sido importados. Considerando que o estorno de créditos relaciona-se às vendas efetuadas com a suspensão, conclui-se que o estorno de créditos apurados em relação às importações também é obrigatório. O art. 17, por sua vez, complementa informando que a importação dos bens referidos nos incisos do art. 2º sujeita-se às disposições da Lei n.º 10.865, de 2004, notadamente no que se refere ao pagamento das contribuições incidentes na importação e à apuração dos créditos correspondentes. Nesse sentido, havendo o pagamento na operação de importação, o crédito conseqüentemente gerado deve também ser estornado.

No tocante aos dispositivos destacados para justificar a extensão do estorno também a bens importados, ainda que não sejam utilizados como insumos – arts. 2º, § 3º, e 17 da IN RFB n.º 1.157, de 2011 – também indicados na ementa, oportuno transcrevê-los:

Art. 2º Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:

...

II - preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM;

...

Fl. 7 da Resolução n.º 3401-002.492 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10830.900066/2014-96

§ 3º Aplica-se o disposto neste artigo, também, à receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, dos bens referidos nos incisos do caput, quando estes tiverem sido importados, observado o disposto no art. 18.

Art. 3º A suspensão do pagamento das contribuições, na forma dos arts. 2º e 4º, alcança as vendas:

...

§ 1º Conforme determinação do inciso II do § 5º do art. 55 da Lei nº 12.350, de 2010, a pessoa jurídica vendedora dos produtos de que tratam os incisos I a III do art. 2º, deverá estornar os créditos referentes à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes da aquisição de insumos vinculados a produtos vendidos com suspensão da exigência das contribuições na forma dos referidos incisos do art. 2º.

Art. 17. A importação dos bens referidos nos incisos do art. 2º sujeita-se às disposições da Lei nº 10.865, de 2004, notadamente ao que dispõem o inciso I do art. 3º, o inciso I do art. 7º, os incisos I e II do art. 8º e os incisos I e II do art. 15 da referida Lei.

Por último, destaque-se que, nos termos do art. 55, II, e §1º da Lei 12.350/2010, a apuração de crédito presumido só é possível no caso de aquisição de preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM, por parte de pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, quando destinadas à exportação.

Nesse contexto, me inclino a divergir da DRJ, por acreditar em uma interpretação restritiva da exceção que impõe o estorno dos créditos, bem como por não visualizar nos dispositivos acima elencados a determinação do estorno para aquisição de bens onde há pagamento das contribuições na importação e posterior revenda desonerada da incidência das contribuições. Trata-se de disposição excepcional estabelecida segundo critérios específicos, que justificam a limitação de outras normas apenas naquele caso. Por essa razão; não se estendem além das situações que designam expressamente.

Assim, em um primeiro momento, tendo a contribuinte adquirido créditos, na forma do art.3º, das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, por haver arcado com o ônus do pagamento dos tributos incidentes na aquisição de bens que não insumos, esses créditos poderiam ser mantidos, ainda que as vendas efetuadas tenham sido efetivadas com suspensão. O fato de haver suspensão na operação subsequente não autoriza a obrigação de estornar eventuais créditos nas operações anteriores, equiparando automaticamente a aquisição para revenda à aquisição de insumos, sendo que somente em relação a este último há determinação expressa pelo estorno.

Evidentemente que possível creditamento não alcança a etapa posterior de revenda, diferenciando-se as vendas efetuadas sem a incidência das Contribuições PIS/Pasep e COFINS, das aquisições com incidência das Contribuições. Assim, em nenhum momento a inclinação poderia alcançar as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das Contribuições PIS/Pasep e Cofins, uma vez que há vedação para o respectivo creditamento.

Fl. 8 da Resolução n.º 3401-002.492 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10830.900066/2014-96

Por outro lado, entendo que a prova trazida aos autos não é suficiente para aferir, com convicção, a aquisição de bens para revenda, nem de que a revenda foi realizada no atacado, constando obrigatoriamente das Notas Fiscais a expressão “Venda efetuada com suspensão da Contribuição”, conforme exige a IN 1.157/2011.

Ademais, não é possível ignorar que na consulta formulada em 18/06/2012, cuja conclusão foi informada à empresa em 14/03/13, sendo que o saldo dos créditos ora discutidos referem-se ao período imediatamente posterior, de abril a junho de 2013. Na consulta não havia qualquer questionamento sobre a aquisição de bens para revenda.

Por derradeiro, segundo consta do Relatório de Informação Fiscal, o contribuinte foi intimado e apresentou livros contábeis e fiscais, notas fiscais de saída, notas fiscais e documentos de aquisição de bens ou serviços que deram ensejo aos créditos da contribuição, bem como diversos arquivos magnéticos, demonstrativos, memórias de cálculo e outros documentos correlatos. Contudo, a documentação não se encontra coligida aos presentes autos.

Conclusão

Ante o exposto, entendo que o processo deve retornar à origem para completar sua instrução, bem como para esclarecimento e comprovação dos seguintes pontos:

- evidências documentais de que parte da aquisição de bens importados foi realizada para revenda no atacado no mercado interno e parte da aquisição foi utilizada como insumo na industrialização;
- a contribuinte consignou na nota fiscal de venda que a mesma estava sendo realizada com suspensão da exigibilidade das contribuições;
- elaborar relatório circunstanciado da diligência (Termo de Encerramento de Diligência), dele dando ciência à recorrente, abrindo-lhe prazo para, querendo, manifestar-se exclusivamente sobre estas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins - Relatora