



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.722878/2016-32
Recurso Voluntário
Resolução nº **3302-001.670 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 27 de abril de 2021
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente LAVOURA INDÚSTRIA E COMÉRCIO OESTE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Larissa Nunes Girard, Walker Araujo, Vinicius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 14-86.395, que deu provimento parcial à impugnação, nos termos da seguinte ementa e resultado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2012 a 30/06/2014

NULIDADE. ERRO NA CAPITULAÇÃO LEGAL DA INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do lançamento tributário em face de erro de capitulação legal da infração, não demonstrado nos autos, quando descrição dos fatos na autuação permite ao contribuinte conhecer das condutas que lhe são atribuídas, de modo a assegurar o exercício do direito à ampla defesa.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Fl. 2 da Resolução n.º 3302-001.670 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10980.722878/2016-32

Não cabe em sede administrativa a discussão sobre a aplicação dos princípios constitucionais.

PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

Não há que se falar em desrespeito ao princípio da verdade material, quando o auditor fiscal, na apuração dos valores devidos, analisou e considerou os documentos apresentados pela contribuinte, chegando, inclusive, a apurar valores compatíveis com os por ela declarados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2012 a 30/06/2014

REGIME NÃO CUMULATIVO. VENDAS COM SUSPENSÃO. AGROINDÚSTRIA. CEREALISTA.

A suspensão da COFINS não cumulativa prevista no art. 9º, inciso I, da Lei nº 10.925, de 2004, somente é possível em relação à venda dos produtos ali relacionados *in natura*, sendo que se consideram cerealistas aquelas pessoas jurídicas que exerçam cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar o referido produto. Às atividades agroindustriais, aplicam-se as disposições das Leis nº 12.530/2010 e Lei nº 12.865/2013.

EXPORTAÇÕES INDIRETAS. COMPROVAÇÃO DO FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

Havendo nos autos comprovação de que as receitas de exportação indireta foram realizadas com o fim específico de exportação, fato fundamental para que se caracterize esse tipo de operação, devem ser reclassificadas como “receitas de exportação” as receitas anteriormente direcionadas para “receitas de mercado interno tributado e não tributado”.

MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

Por expressa determinação legal, cobra-se multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) no lançamento de ofício do crédito tributário, sendo inócuas alegações de confisco ou de percentual abusivo.

RATEIO PROPORCIONAL. ALTERAÇÃO. CABIMENTO.

Quando os valores totais das receitas de exportação, de mercado interno não tributadas e tributadas, sofrem alterações, em função de procedimento fiscalizatório, deve a autoridade administrativa alterar de ofício os percentuais do rateio proporcional entre citadas receitas, anteriormente calculados pela contribuinte.

BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA. CÁLCULO DOS CRÉDITOS EM DUPLICIDADE. DESCABIMENTO.

A aquisição de bens para revenda consta do rol de hipóteses para as quais é permitido o cálculo de créditos das contribuições da não cumulatividade, porém eles devem ser calculados apenas uma vez, no momento da emissão da primeira nota fiscal, nos casos em que a mercadoria é adquirida para entrega em momento futuro.

CONCEITO DE INSUMO. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CONCEITO.

No âmbito do sistema não cumulativo, a definição de insumos compreende apenas os bens que se incorporem ao produto ou aqueles que sofram alterações, tais como: consumo, desgaste, dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da

Fl. 3 da Resolução n.º 3302-001.670 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10980.722878/2016-32

ação diretamente exercida sobre o bem que está sendo fabricado e os serviços nele aplicados diretamente ou consumidos no serviço prestado.

BIG BAG'S. MATERIAIS UTILIZADOS EM EMBALAGEM DE TRANSPORTE. CRÉDITO.

A aquisição de materiais utilizados em embalagens de transporte não gera direito a crédito na apuração da Cofins sob a modalidade não cumulativa.

CRÉDITO. ALUGUEL DE IMÓVEIS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

As pessoas jurídicas sujeitas à incidência não cumulativa da Cofins podem apurar crédito relativamente ao valor dos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, desde que comprovem esses gastos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETES ENTRE FILIAIS.

Os gastos com transporte do produto, acabado ou em elaboração, entre estabelecimentos industriais ou distribuidores da mesma pessoa jurídica não geram direito a crédito a ser descontado da Cofins apurada de forma não cumulativa, por não se classificarem como insumos, nem se enquadrarem como fretes sobre vendas.

DEVOLUÇÃO DE VENDAS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL.

A apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições para a Cofins é permitida pela legislação, desde que a contribuinte comprove referido direito, por meio da apresentação de documentação comprobatória.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2012 a 30/06/2014

[...]

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/10/2012 a 30/06/2014

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INSTAURAÇÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

O litígio administrativo se instaura com a apresentação de impugnação tempestiva. As matérias que não tenham sido especificamente impugnadas consideram-se definitivamente constituídas na esfera administrativa. No caso, restaram definitivas por ausência de questionamento.

PERÍCIA CONTÁBIL. DESCABIMENTO.

Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, determinando, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização das diligências e perícias que entender necessárias, indeferindo aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA. NECESSIDADE. DEFERIMENTO.

No caso em que houve necessidade de se realizar diligência para averiguação dos documentos apresentados pela defesa, e restou imprescindível sua realização para formação da convicção do julgador, foi esta regularmente deferida e executada.

Fl. 4 da Resolução n.º 3302-001.670 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10980.722878/2016-32

PEDIDO POR JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. INDEFERIMENTO.

Perece o direito da contribuinte que não junta à sua peça de defesa as provas documentais que desejar.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Na peça recursal, a recorrente pugna o seguinte:

1. Em preliminar de mérito, pelo conhecimento pelo colegiado da decisão proferida no Mandado de Segurança n.º 5030790.20.2016.4.04.7000, no qual a recorrente teria obtido decisão favorável reconhecendo sua condição de cerealista não fazendo jus ao crédito presumido de que trata o artigo 8º da Lei n.º 10.925/2004. Contudo, tal decisão, se por um lado nega direito ao crédito presumido, por outro, estabelece a condição de cerealista, o que lhe confere o direito às vendas com suspensão. Requer, assim, a anulação do acórdão recorrido, bem como o Auto de Infração;
2. No mérito, aduz erro na capitulação legal ao apontar o artigo 54 da Lei n.º 12.350/2010 e não o artigo 9º da Lei n.º 10.925/2004, devendo ser anulado o Auto de Infração e a decisão de primeira instância;
3. Que o Judiciário reconheceu sua condição de cerealista na decisão acima referida e que, portanto, teria direito à suspensão de que trata o artigo 9º da Lei n.º 10.925/2004;
4. Que na impugnação apresentada, foram apresentados todos os documentos referentes às exportações ocorridas entre janeiro de 2012 e junho de 2014, restando demonstrada a ocorrência das exportações diretas e indiretas;
5. O efeito confiscatório da multa de ofício aplicada;
6. A necessidade de perícia técnica e diligências – art. 29 da Lei n.º 9.784/99;

Requer, ao final, a anulação do Auto de Infração ou, pelo menos, da multa aplicada, o direito à sustentação oral e que as intimações e notificações sejam encaminhadas exclusivamente à sede da recorrente, por correio com aviso de recebimento, sob pena de nulidade absoluta.

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator.

O recurso é tempestivo e apresenta os demais pressupostos de admissibilidade, de forma que dele conheço e passo à sua análise.

Fl. 5 da Resolução n.º 3302-001.670 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10980.722878/2016-32

Preliminar de mérito, erro na capitulação legal e condição de cerealista

A recorrente pugna pelo conhecimento do decidido no Mandado de Segurança 5030790.20.2016.4.04.7000, arguindo que no Judiciário restou decidido que possui a condição de cerealista e que, portanto, tem direito à suspensão da incidência de PIS e Cofins.

O objeto do *mandamus* é o direito ao ressarcimento, com posterior compensação, de crédito presumido de PIS e Cofins previsto no artigo 8º da Lei nº 10.925/2004 c/c artigo 56-A da Lei nº 12.350/2010, na aquisição de grãos *in natura* de pessoas físicas, no período de janeiro/2006 a outubro/2013, conforme excerto da petição inicial:

“Portanto, o objetivo da impetrante neste mandamus é ver reconhecido o direito ao ressarcimento dos créditos presumidos sobre as aquisições de grãos realizados até 09.10.2013, ainda com base no artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, que posteriormente foram exportadas a granel”

Além desta matéria, discutiu-se também sobre o termo inicial da prescrição para o pedido de ressarcimento a partir do advento da Lei nº 12.431/2011 e a atualização dos créditos presumidos pela taxa Selic.

No acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, restou decidido que o cerealista definido nos termos do inciso I do §1º do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, nas operações de compra e revenda de grão a granel. Assim, nestas operações, a atividade da recorrente foi considerada de cerealista.

Contudo, nestes casos, quando o sujeito passivo opta pela via judicial para a discussão de matéria tributária implica na renúncia ao poder de recorrer nesta instância, nos termos do parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830/80 e do § 2º, art. 1º do Decreto-lei nº 1.737, de 1979.

Ratificando este entendimento, foi aprovado o enunciado de Súmula CARF nº 01, *in verbis*:

Súmula CARF nº 1

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Registre-se que a coisa julgada a ser proferida no âmbito do Poder Judiciário jamais poderia ser alterada no processo administrativo, pois tal procedimento feriria a Constituição Federal, que adota, como já mencionado, o modelo de jurisdição una, onde são soberanas as decisões judiciais. Assim, não cabe pronunciamento por este colegiado acerca da condição de cerealista, mas tão somente à Unidade Preparadora reconhecer, em princípio, tal condição.

Porém, é necessário analisar se a condição de ser cerealista é suficiente para se aplicar a suspensão, como alega a recorrente.

Fl. 6 da Resolução n.º 3302-001.670 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10980.722878/2016-32

O Auto de Infração reclassificou as vendas para tributadas no mercado interno em razão de que parte das pessoas jurídicas adquirentes não se enquadra na condição de produtoras das mercadorias especificadas nas alíneas “a” e “b” do inciso I do artigo 54 da Lei nº 12.350/2010, conforme excerto abaixo:

3. A Lei nº 12.350/2010, regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 1.157/2011, dispõe sobre a suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre a receita bruta decorrente das vendas que especifica no art. 54:

LEI nº 12.350/2010

Art. 54. Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:

I – insumos de origem vegetal, classificados nas **posições 10.01 a 10.08**, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas **posições 12.01, 23.04 e 23.06** da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos: (Vide Lei nº 12.865, de 2013) (Vigência)

a) para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM;

b) para pessoas jurídicas que produzam preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM; e

c) para pessoas físicas;

(...)

Parágrafo único. A suspensão de que trata este artigo:

I – não alcança a receita bruta auferida nas vendas a varejo;

II – aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.(g.n.)

4. Como se lê do dispositivo legal, a empresa faz jus à suspensão das contribuições para o PIS e a Cofins nas operações de venda dos insumos: milho, trigo, soja e farelo de soja. Entretanto, a condição necessária para aplicar a suspensão é a venda para pessoa física ou para pessoas jurídicas produtoras das mercadorias especificadas nas alíneas a e b, inciso I, do art. 54.

5. Portanto, para confirmar tal condição, verificamos, nos sistemas da Receita Federal do Brasil, a Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE de cada um dos adquirentes das mercadorias vendidas com suspensão pela contribuinte. Com isto pudemos constatar que parte das empresas tem como atividade a produção das mercadorias especificadas, as quais descrevemos na planilha a seguir:

[...]

6. Mas, outra parte das pessoas jurídicas adquirentes dos insumos vendidos com a suspensão das contribuições não se enquadra na condição de produtoras das mercadorias acima especificadas. Portanto, nestas operações a contribuinte não deveria ter efetuado a venda com suspensão e sim as tributado. Com isso, parte destas Receitas indevidamente vendidas com Suspensão foram reclassificadas para Receitas Tributadas no Mercado Interno e passaram a integrar a base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativas devidas:”

Fl. 7 da Resolução n.º 3302-001.670 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10980.722878/2016-32

Na Informação Fiscal de e-fls. 38/40, a autoridade fiscal deixou claro que a análise partir das informações inseridas pela própria recorrente em suas notas fiscais, no campo “Dados Adicionais”, o enquadramento legal da suspensão, qual seja, o artigo 54 da Lei n.º 12.350/2010 e após 09/10/2013, o artigo 29 da Lei n.º 12.865/2013, conforme abaixo:

“Da amostragem das notas fiscais constatamos que o enquadramento legal utilizado pela contribuinte, informado no campo “Dados Adicionais” como Informações Complementares” das respectivas notas fiscais, foi o art. 54 da Lei n.º 12.350/2010 para milho, trigo em todo o período da análise e também para soja e farelo de soja quando a venda se deu antes de 09/10/2013. Após esta data a empresa passou a utilizar como base legal, para a suspensão das contribuições da soja e do farelo de soja nas operações de venda, o art. 29 da Lei n.º 12.865/2013.

Assim dispõem os respectivos dispositivos legais:

[...]

24. Como se lê dos dispositivos, a empresa faz jus à suspensão das contribuições para o PIS e a Cofins nas operações de venda dos citados insumos; milho, trigo, soja e farelo de soja, entretanto, a condição necessária para aplicar a suspensão é a venda para pessoa física ou para pessoas jurídicas produtoras das mercadorias especificadas no art. 4º da referida Instrução Normativa e nas alíneas a e b, inciso I, do art. 54.

25. Portanto, após confirmar o direito à suspensão nas operações de venda considerando apenas a classificação dos insumos, passamos a analisar a condição dos adquirentes quanto às mercadorias por estes produzidas, de acordo com o disposto acima.

26. Para esta checagem, verificamos a Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE de cada um dos adquirentes, nos sistemas da Receita Federal do Brasil, e com isto pudemos constatar que parte das empresas tem como atividade a produção das mercadorias especificadas, as quais descrevemos na planilha a seguir:

[...]

27. Mas, também, constatamos que outra parte das pessoas jurídicas adquirentes dos insumos vendidos com a suspensão das contribuições não se encaixam na condição de produtoras das mercadorias acima especificadas e, portanto nestas operações a contribuinte não deveria ter efetuado a venda com suspensão e sim tributado estas vendas. Com isso, efetuamos glosa no montante total declarado pela contribuinte no SPED Contribuições como Receitas com Suspensão – Mercado Interno Não Tributado e reclassificamos estas operações como Receitas Tributadas no Mercado Interno ou Receitas Não Tributadas com alíquota zero.”

Percebe-se que a condição de ser cerealista, em momento algum, foi questionada pela fiscalização, sendo o argumento completamente estranho aos motivos expostos pela autoridade fiscal para reclassificação das receitas de vendas com suspensão para receitas tributadas no mercado interno.

Neste ponto, a recorrente alega que a autoridade fiscal errou a capitulação legal do lançamento, apreciando a matéria sob o enfoque do artigo 54 da Lei n.º 12.350/2010, nas operações de venda de farelo de soja, milho e soja para o mercado interno, olvidando-se de verificar que a operação se subsumia ao artigo 9º da Lei n.º 10.925/2004, que concede à cerealista a suspensão de PIS e Cofins na saída de insumos vegetais.

Ora, não há qualquer erro na capitulação do Auto de Infração, pois a análise partiu das informações inseridas pela própria recorrente em suas notas fiscais. Assim, se a recorrente

Fl. 8 da Resolução n.º 3302-001.670 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10980.722878/2016-32

aplicou a suspensão com base nos artigos 54 da Lei n.º 12.350/2010 ou 29 da Lei n.º 12.865/2013, por consequência lógica, a autoridade fiscal analisará os requisitos previstos para a aplicação da suspensão com base nestes dispositivos legais.

A argumentação da recorrente no sentido de que haveria suspensão nos termos do artigo 9º da Lei n.º 10.925/2004 deve ser apreciada como matéria de defesa, pois, se aplicável, configuraria o direito à suspensão, ainda que por outro motivo, o que levaria à exoneração do lançamento. Todavia, não há que se falar em erro de capitulação legal no lançamento, posto que a autoridade fiscal seguiu estritamente as informações prestadas pela recorrente, a qual, inclusive não questionou nem o fato de constar nas notas fiscais o enquadramento legal utilizado pela fiscalização, nem o motivo da glosa 2, que foi o não atendimento à condição prevista nas alíneas “a” e “b” do inciso I do artigo 54 da Lei n.º 12.350/2010.

Assim, passo à análise da suspensão com base no artigo 9º da Lei n.º 10.925/2004.

A autoridade fiscal efetuou a reclassificação das receitas de vendas dos insumos milho (NCM 1005.90.10) e trigo (NCM 1001.19.00) durante todo o período e para soja (NCM 1201.00.90) e farelo de soja (NCM 2304.00.90) até 09/10/2013, sob a égide do artigo 54 da Lei n.º 12.350/2010, uma vez que era o estava escrito no campo DADOS ADICIONAIS como informações complementares das notas fiscais.

Já o artigo 9º da Lei n.º 10.925/2004 dispõe:

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda: (Redação dada pela Lei n.º 11.051, de 2004) (Vide Lei n.º 12.058, de 2009) (Vide Lei n.º 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória n.º 545, de 2011) (Vide Lei n.º 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória n.º 582, de 2012) (~~Vide Medida Provisória n.º 609, de 2013~~) (~~Vide Medida Provisória n.º 609, de 2013~~) (Vide Lei n.º 12.839, de 2013) (Vide Lei n.º 12.865, de 2013) (Vide Lei n.º 13.137, de 2015) (Vigência)

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 n.º 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 n.º 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 n.º 11.051, de 2004)

§ 1º O disposto neste artigo: (Incluído pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 11.051, de 2004)

A recorrente alega a hipótese prevista no inciso I do §1º do artigo 8º:

Fl. 9 da Resolução n.º 3302-001.670 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10980.722878/2016-32

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 n.ºs 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 n.º 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei n.º 12.058, de 2009) (Vide Lei n.º 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória n.º 545, de 2011) (Vide Lei n.º 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória n.º 582, de 2012) (~~Vide Medida Provisória n.º 609, de 2013~~) (~~Vide Medida Provisória n.º 609, de 2013~~) (Vide Lei n.º 12.839, de 2013) (Vide Lei n.º 12.865, de 2013)

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos **in natura** de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM;

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos **in natura** de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei n.º 11.196, de 2005)

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos **in natura** de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei n.º 12.865, de 2013)

De plano, constata-se que o farelo de soja (NCM 2304.00.90) não consta do inciso I do §1º do artigo 8º não se lhe aplicando, portanto, a suspensão prevista no inciso I do artigo 9º da Lei n.º 10.925/2004.

Em relação aos demais produtos, como se pode notar, o §2º do artigo 9º da Lei n.º 10.925/2004 promoveu o que chamamos de deslegalização.

Explico:

A “deslegalização” foi desenvolvida pela doutrina italiana e consiste na possibilidade de o Legislativo rebaixar hierarquicamente determinada matéria para que ela possa vir a ser tratada por ato infralegal. É, portanto, um instituto que visa a dar uma releitura ao princípio da legalidade, trazendo maior flexibilidade à atuação legiferante, com a alteração do conteúdo normativo, sem necessidade de se percorrer o demorado processo legislativo ordinário.

Nesse contexto, o Congresso Nacional estabeleceria os princípios gerais e diretrizes sobre determinada matéria que não esteja sob reserva absoluta de lei, porém já disposta em lei formal; e, nessa mesma lei deslegalizadora (superveniente), atribuiria competência delimitada ao Executivo para editar decretos regulamentares, o qual acabaria por ab-rogar a lei formal que estava vigente.

Fl. 10 da Resolução n.º 3302-001.670 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10980.722878/2016-32

De acordo, com Canotilho, a deslegalização ocorre quando:

“uma lei, sem entrar na regulamentação da matéria, rebaixa formalmente o seu grau normativo, permitindo que essa matéria possa vir a ser modificada por atos infralegais.”

Resta saber se tal fenômeno é aceito no nosso ordenamento.

Moreira Neto aduz que é possível colher exemplos de deslegalização na própria CF/88, acerca das matérias previstas no art. 48. Na medida em que o dispositivo autoriza o Congresso Nacional a dispor acerca daquelas matérias, o mesmo está autorizado a legislar, não legislar ou até deslegalizar.

Diogo Figueiredo Moreira Neto afirma que o Poder Legislativo pode transferir mediante lei (poder de disposição) certas matérias que lhe são constitucionalmente deferidas (sem cláusula de exclusividade) a certos órgãos e sob certos pressupostos um específico espaço decisório (regulatório).

Já Alexandre dos Santos Aragão afirma que essa teoria não consiste em uma “transferência de poderes legislativos, mas apenas na adoção, pelo próprio legislador, de uma política legislativa pela qual transfere a uma outra sede normativa a regulação de determinada matéria”; decorrendo, pois, do princípio da essencialidade da legislação.

No mesmo sentido, questiona o autor:

se este tem poder para revogar uma lei anterior, porque não o teria simplesmente para rebaixar o seu grau hierárquico? Por que teria de, direta e imediatamente revogá-la, deixando um vazio normativo até que fosse expedido o atos infralegais, ao invés de, ao degradar a sua hierarquia, deixar a revogação para um momento posterior, ao critério da Administração Pública, que tem maiores condições de acompanhar e avaliar a cambiante e complexa realidade econômica e social?

Nesse contexto, é importante mencionar que a deslegalização não consiste em uma delegação de poderes e nem confere poder aos atos infralegais para revogar leis. Ademais, a lei deslegalizadora estabelece parâmetros e princípios (standards) a serem seguidos pelo atos infralegais; que está vinculado aos princípios constitucionais (expressos e implícitos). Por isso que, para Rafael Carvalho Rezende de Oliveira, ao invés de se falar em delegação de poderes, seria mais adequado falar em atribuição de competência pelo legislador ao administrador.

Aragão também defende que

o legislador, no uso de sua liberdade para dispor sobre determinada matéria, atribui um largo campo de atuação normativa à Administração, que permanece, em todo caso, subordinada às leis formais.

Desta forma, os atos infralegais estariam subordinados à lei, podendo ser revogados por estas, e não podendo revogá-las.

No caso, a suspensão prevista no artigo 9º da Lei nº 10.925/2004 foi regulamentada pela IN SRF nº 660/2006, que dispôs sobre os requisitos para fruição da suspensão nos seguintes termos:

Fl. 11 da Resolução n.º 3302-001.670 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10980.722878/2016-32

Art. 2º Fica suspensa a exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda:

I - de produtos in natura de origem vegetal, classificados na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) nos códigos:

a) 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os códigos 1006.20 e 1006.30;

a) 10.01 a 10.08, exceto os códigos 1006.20 e 1006.30;

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1223, de 23 de dezembro de 2011)

b) 12.01 e 18.01;

[...]

§ 1º Para a aplicação da suspensão de que trata o caput, devem ser observadas as disposições dos arts. 3º e 4º.

§ 2º Nas notas fiscais relativas às vendas efetuadas com suspensão, deve constar a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com especificação do dispositivo legal correspondente.

[...]

Art. 3º A suspensão de exigibilidade das contribuições, na forma do art. 2º, alcança somente as vendas efetuadas por pessoa jurídica:

I - cerealista, no caso dos produtos referidos no inciso I do art. 2º;

[...]

§ 1º Para os efeitos deste artigo, entende-se por:

I - cerealista, a pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar produtos in natura de origem vegetal relacionados no inciso I do art. 2º;

[...]

Art. 4º Aplica-se a suspensão de que trata o art. 2º somente na hipótese de, cumulativamente, o adquirente:

I - apurar o imposto de renda com base no lucro real;

II - exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º; e

III - utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º.

[...]

§ 3º É vedada a suspensão quando a aquisição for destinada à revenda.

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

[...]

Das Obrigações Acessórias

Fl. 12 da Resolução n.º 3302-001.670 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10980.722878/2016-32

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 977, de 14 de dezembro de 2009)

Art. 9º-A Para fins de aplicação da suspensão de que tratam os arts. 2º a 4º, a Declaração do Anexo II deve ser exigida pelas pessoas jurídicas vendedoras relacionadas nos incisos I a III do caput do art. 3º, e fornecida pelas pessoas jurídicas adquirentes, nos casos em que o adquirente não apura o imposto sobre a renda com base no lucro real.

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 977, de 14 de dezembro de 2009)

Conforme a regulamentação, há requisitos cumulativos a serem observados em relação ao vendedor e em relação ao adquirente. O vendedor deve:

1. Se enquadrar na condição de cerealista (argumento da recorrente);
2. Proceder à venda de produtos *in natura* de origem vegetal;
3. Inserir a informação: "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com especificação do dispositivo legal correspondente;
4. Exigir do adquirente a declaração que apura o imposto sobre a renda com base no lucro real;

Por sua vez, o adquirente deve:

1. Apurar o imposto de renda com base no lucro real;
2. Exercer atividade agroindustrial, entendida como a atividade econômica de produção das mercadorias relacionadas no *caput* do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, excetuadas as atividades relacionadas no art. 2º¹ da Lei n.º 8.023, de 1990 (atividade rural);
3. Utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que trata o *caput* do artigo 8º da Lei n.º 10.925/2004.

Observa-se, então, que a condição de ser cerealista não é suficiente à aplicação da suspensão, embora sua ausência seja suficiente para afastar a suspensão. No caso, a recorrente não inseriu em suas notas fiscais que a suspensão ocorria com base no artigo 9º, inciso I, o que levou a fiscalização a apurar os requisitos com base no artigo 54 da Lei n.º 12.350/2010.

¹ Art. 2º Considera-se atividade rural:

I - a agricultura;

II - a pecuária;

III - a extração e a exploração vegetal e animal;

IV - a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;

V - a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto *in natura*, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação. (Redação dada pela Lei n.º 9.250, de 1995)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas.

Fl. 13 da Resolução n.º 3302-001.670 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10980.722878/2016-32

Por outro lado, a fiscalização efetuou a Reintimação Fiscal n.º 05/2016 (e-fls. 39/42), na qual solicitou esclarecimento quanto à não tributação de várias notas fiscais de soja, trigo e milho, tendo a recorrente respondido (e-fl. 66) que algumas vendas se tratavam de suspensão com base no artigo 9º, inciso I da Lei n.º 10.925/2004, conforme trecho abaixo:

“ITEM 1

Seguem considerações e enquadramento legal para as NCMs elencadas

NCM 10.01.1900

Refere-se à venda de Trigo, que conforme art. 1º, XV da Lei 10.925/2004 é tributado com alíquota zero desde 2008 (inclusão dada pela 11.787/2008);

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de

XV - trigo classificado na posição 10.01 da Tipi; e

Algumas vendas foram realizadas com suspensão dada pelo art. 9º, I, concomitante com o art. 8º, §1º, I da Lei 10.925/2004

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, todas 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 n.ºs 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.

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM);

.....

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;”

Destarte, a recorrente chegou a noticiar durante a fiscalização que a suspensão ocorreria com base no artigo 9º, inciso I, apesar de nas notas fiscais constarem o artigo 54 da Lei n.º 12.350/2010.

Verifica-se, ainda, por amostragem, que alguns dos adquirentes constantes da planilha de glosa da fiscalização possuem CNAE indicativo do exercício da atividade

Fl. 14 da Resolução n.º 3302-001.670 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10980.722878/2016-32

agroindustrial e outros que não possuem como CNAE, atividade de produção ou fabricação de produtos referidos no caput do artigo 8º. Exemplificando:

CNPJ adquirente (e-fls. 452/490)	CNAE adquirente (e-fls. 266/451)
20.730.099/0031-00	4623-1-99 - Comércio atacadista de matérias-primas agrícolas
11.419.665/0001-50	1041-4-00 - Fabricação de óleos vegetais em bruto, exceto óleo de milho
47.067.525/0097-50	1041-4-00 - Fabricação de óleos vegetais em bruto, exceto óleo de milho
02.779.914/0001-28	4623-1-99 - Comércio atacadista de matérias-primas agrícolas
84.046.101/0284-46	1041-4-00 - Fabricação de óleos vegetais em bruto, exceto óleo de milho
60.498.706/0041-44	1041-4-00 - Fabricação de óleos vegetais em bruto, exceto óleo de milho
08.220.994/0001-63	1062-7-00 - Moagem de trigo e fabricação de derivados

Assim, entendo possível a ocorrência da suspensão com base no artigo 9º, inciso I da Lei nº 10.925/2004. Contudo, a verificação da aplicação da suspensão prevista no artigo 9º, inciso I da Lei nº 10.925/2005 depende da confirmação dos requisitos acima delineados, razão pela qual proponho a conversão do julgamento em diligência para que a autoridade fiscal confirme:

1. Se as operações correspondem à venda de produtos *in natura* na condição de cerealista;
2. Se os adquirentes constantes da planilha de e-fls. 452/490 apuram o imposto de renda com base no lucro real;
3. Se os adquirentes utilizaram as mercadorias adquiridas com suspensão na produção das mercadorias relacionadas no *caput* do art. 8º da Lei nº 10.925/2004,

Ao final, facultar o prazo de trinta dias para manifestação da recorrente, nos termos do artigo 35 do Decreto nº 7.574/2011.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho