



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 11030.000609/2008-11
Recurso Voluntário
Acórdão n° 3302-010.323 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2021
Recorrente COOPERATIVA TRITÍCOLA ERECHIM LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS. ART. 9º DA LEI N 10.925/2004. INÍCIO DA EFICÁCIA EM 01 DE AGOSTO DE 2004.

Nos termos do art. 17, inciso III da Lei n.º 10.925/2004 e da Instrução Normativa n.º 636/2006, a suspensão da incidência das contribuições para o PIS e a COFINS de que trata o art. 9º da mesma Lei tem sua eficácia a partir de 01 de agosto de 2004.

NÃO-CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. ESTOQUE DE ABERTURA.

Na sistemática de tributação pela forma de incidência não-cumulativa, a pessoa jurídica tem direito a desconto ao crédito presumido sobre o estoque de abertura de bens e insumos adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País.

NÃO-CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Somente se consideram isentas do PIS as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação quando comprovado que os produtos tenham sido remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

NÃO-CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. HIPÓTESE. IMPOSSIBILIDADE.

As exclusões de base de cálculo do PIS, nos termos do art. 11 da IN SRF n° 635, de 2006, não configuram hipótese em que é autorizada a compensação do saldo credor com débitos de tributos administrados pela RFB ou o seu ressarcimento, nos termos do art. 17 da Lei n° 11.033, de 2004, e do art. 16 da Lei n° 11.116, de 2005.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente)

Relatório

Data do Evento:	Percentual:
Forma de Tributação no Período: Lucro Real	
Trimestre: 3º Trimestre	
Ano: 2004	
Empresa Adquiriu Matérias-Primas, Produtos Intermediários e Materiais de Embalagem com Suspensão de PIS/PASEP e Cofins: NÃO	
Valor do Crédito	276.805,81
Crédito Passível de Ressarcimento	276.805,81
Valor do Pedido de Ressarcimento	276.805,81

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Manifestação de Inconformidade.

Trata o presente processo de análise e controle de PER/DCOMP transmitido em 08/11/2007 relativo ao terceiro trimestre de 2004 (PIS não-cumulativo — mercado interno), totalizando o valor de RS 276.805,81 (fls. 02/03).

A Seção de Fiscalização diligenciou no sentido da verificação da legitimidade do direito ao ressarcimento pleiteado, tendo anexado documentos e produzido o Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal de fls. 17/19, onde relata, basicamente, as irregularidades fiscais encontradas:

as vendas efetuadas com suspensão de PIS e de COFINS não-cumulativas (art. 9º da Lei n.º 10.925, de 2004) realizadas antes de 04/04/2006 não têm guarida legal, representando base de cálculo daquelas contribuições;

em relação ao crédito decorrente dos estoques de abertura (art. 12 da Lei n.º 10.833, de 2003), o crédito presumido advindo de aquisições de pessoas físicas não são admitidos, tendo sido excluídos e transferidos para os respectivos períodos de apuração;

a empresa adicionou como vendas de exportação de mercadorias com destino à exportação para o exterior, vendas realizadas por outra indústria. Tais mercadorias saíram do estabelecimento industrial da Cooperativa e não seguiram diretamente para porto, aeroporto ou ponto de fronteira alfandegado;

a legislação não admite a compensação ou o ressarcimento de saldos de créditos de PIS e COFINS não-cumulativos apurados em decorrência da reduzida base de cálculo daquelas contribuições (exclusões previstas no art. 15 da MP n.º 2.158-35, de 2001, e no art. 17 da Lei n.º 10.684, de 2003).

Na fl. 21 consta o Despacho Decisório DRF/PFO de 26/08/2008, por meio do qual foi indeferido o direito creditório contra a Fazenda Pública da União no valor de R\$ 276.805,81 decorrente de PIS não-cumulativo - mercado interno que teria sido apurado no 3o trimestre de 2004. Determinou-se a ciência da contribuinte, possibilitando a contestação da decisão administrativa.

A seguir está anexada cópia do PER/DCOMP n.º 16364.20208.231107.1.3.10-2309, transmitido em 23/11/2007 (fls. 23/26), onde a contribuinte pretendeu vincular o pretense crédito à compensação de débitos de IRRF. Em relação a estas compensações foi emitido o Despacho DRF/PFO de 16/01/2009 (fl. 30), que considerou parte das pretendidas compensações como não declarada, sendo a outra parte não homologada.

A contribuinte foi cientificada em 29/01/2009 (fls. 31/32) e, não conformada com o decidido administrativamente apresentou em 02/03/2009, através de procurador, sua manifestação contrária (fls. 33/65), onde, em síntese, alega:

Vendas com suspensão do PIS e da COFINS não-cumulativos

o argumento utilizado pela autoridade administrativa desconsidera os efeitos produzidos pelos atos administrativos expedidos pela RFB. Registra legislação (arts. 9o, 17 e 18 da Lei n.º 10.925, de 2004), traça arrazoado a propósito da classificação das normas, cita posicionamentos do Poder Judiciário a respeito do art. 3o, § 2º, III, da Lei n.º 9.718, de 1998, concluindo que, de fato, a disposição contida no § 2º do art. 9o da Lei n.º 10.925, de 2004, era norma de eficácia limitada, que para sua aplicabilidade dependia de expedição de regram ento;

registra legislação (IN SRF n.º 636, de 2006, e IN SRF n.º 660, de 2006, além da Solução de Consulta n.º 39, de 2007), fala sobre os elementos indispensáveis para que o ato administrativo possa produzir os efeitos que lhe são inerentes, faz exposição acerca da revogação de um ato, perguntando se a decisão administrativa pretendeu atribuir efeitos ex tunc ao atos praticados sob o império da IN SRF n.º 636, de 2006, em razão de sua revogação pela IN SRF n.º 660, de 2006. Cita entendimentos da doutrina e do Poder Judiciário;

conclui que merece reforma a decisão administrativa que indeferiu o pedido de ressarcimento decorrente de vendas suspensas, ao argumento de que somente a partir de 04/04/2006 seria possível efetuar-se venda com suspensão, eis que aquele ato desconsidera os efeitos produzidos por atos administrativos expedidos pela RFB, notadamente a IN SRF n.º 636, de 2006.

Constituição e cobrança de crédito tributário sobre as vendas efetuadas com suspensão no período anterior a 04/04/2006

a decisão recorrida, de ofício e sem nenhum procedimento administrativo de regular constituição do crédito tributário, refez a base de cálculo do tributo, incluindo nela as vendas suspensas e abatendo do saldo credor o tributo correspondente às vendas com suspensão;

faz referências ao instituto do lançamento, à DCTF e a auto de infração (lançamento), citando legislação e posicionamento do atual CARF (antes, Conselho de Contribuintes), entendendo devesse ser reformada a decisão administrativa que compensou crédito de ofício, sem efetuar o necessário lançamento tributário.

Crédito presumido sobre estoque de abertura

a Fiscalização considerou como base de cálculo para crédito presumido sobre o estoque de abertura apenas os valores relativos ao grupo Embalagens, desprezando os demais estoques, sob a alegação de que seriam provenientes de pessoas físicas. Transcreve a composição dos estoques das unidades nas quais houve glosas de valores relativos aos estoques;

a Fiscalização considerou como provenientes de pessoa jurídica apenas o estoque de embalagens, o que não condiz com a realidade porque:

quanto aos produtos acabados (carnes suínas, aves e queijo), embora parte da matéria-prima principal seja proveniente de pessoa física, a composição do custo de sua fabricação (valor do estoque) não corresponde apenas à matéria-prima, ou seja, são agregados outros custos relativos a condimentos, embalagens, energia elétrica, depreciação etc., cujos insumos foram adquiridos de pessoas jurídicas, tendo direito a crédito;

a Fiscalização não evidenciou a parcela do custo dos estoques correspondente a matéria-prima oriunda de pessoas físicas. Faz relatório analítico demonstrando a posição dos estoques de produtos acabados suínos e aves em 31/07/2004. Além disso, boa parte da matéria-prima do frigorífico de suínos (suínos para abate) e a totalidade da matéria-prima do frigorífico de aves (aves para abate), são obtidos através do sistema de produção integrada. Traça arrazoado acerca deste sistema, dizendo que outros itens nele se enquadrariam ;

não há dúvida que quanto aos itens condimentos, almoxarifado e embalagens e condimentos, tais insumos são fornecidos por pessoas jurídicas. Diz ter acostado notas fiscais de compra que provam o alegado, não procedendo o motivo da glosa realizada pela fiscalização.

Exclusão das vendas com fim específico de exportação

no período objeto de análise, a Cooperativa efetuou exportações indiretas, tendo observado todos os procedimentos de ordem formal para a realização das operações. As glosas efetuadas dizem respeito apenas às exportações indiretas de frango e seus derivados, as quais foram feitas através da Doux Frangosul S.A., o que está comprovado pelos memorandos de exportações acostados;

a autoridade fiscal, em nenhum momento, infirma a exportação, não tendo, também, declinado quais seriam as notas fiscais que teriam sido remetidas para a indústria e não para exportação, o que, no mínimo, constitui cerceamento do direito de defesa;

refere à legislação acerca da imunidade das contribuições sociais relativamente às exportações e cita entendimentos doutrinários e do Poder Judiciário, que, conclui, fundamentam que a receita decorrente de exportação, nos termos da CF, está abarcada pela imunidade;

tendo a Cooperativa efetivamente exportado mercadorias, merece reforma a decisão atacada, também porque ela constituiu crédito tributário, tendo refeito a base de cálculo do tributo, incluindo nela as receitas de exportação e abatendo do saldo credor o tributo correspondente àquelas receitas.

Saldo credor advindo do mercado interno

o saldo credor do PIS e da COFINS acumulado não decorre de exclusões da base de cálculo previstas no art. 15 da MP n.º 2.158-35, de 2001, e no art. 17 da Lei n.º 10.684, de 2003. É proveniente da aplicação das regras de cobrança não-cumulativa daquelas contribuições (art. 21 da Lei n.º 10.865, de 2004);

as exclusões previstas naquelas normas não acarretam acúmulo de saldo credor, porquanto não tratam apenas de exclusões da base de cálculo, ou seja, somente com a observância das normas relativas à cobrança não-cumulativa é que as sociedades cooperativas de produção agropecuária passaram a ter direito a descontar créditos ordinários e fazer jus a créditos presumidos;

refere ao art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, dizendo que a Cooperativa efetuou vendas com suspensão, vendas não alcançadas pela incidência e vendas de produtos sujeitos à alíquota zero, operações em relação às quais é assegurada a manutenção dos créditos a elas vinculados. Resta evidente que o saldo credor de PIS e de COFINS gerados, decorreu de operações com produtos suspensos, não sujeitos à incidência ou tributados à alíquota zero, o que infirma a afirmação fiscal (o saldo credor objeto de pedido de ressarcimento decorre de exclusões da base de cálculo nas operações com associados — ato cooperativo);

cita o art. 16 da Lei n.º 11.116, de 2005, entendendo que no caso concreto estão presentes as hipóteses legais para a utilização do crédito mediante ressarcimento em espécie ou compensação, merecendo o despacho decisório ser reformado também nesta parte.

Pedido

considerando que a decisão atacada decidiu contrariamente à Lei, doutrina e Jurisprudência, a Cooperativa tem motivo justo e procedente de pleitear a reforma do ato prolatado que glosou valores de PIS não-cumulativo;

requer a produção de provas por todos os meios em direito admitidos, especialmente a pericial;

requer seja o recurso recebido nos efeitos suspensivo e devolutivo;

requer seja determinada a aplicação da taxa SELIC entre a data do pedido de restituição até a data da completa satisfação do crédito;

espera seja sua manifestação conhecida, sendo lhe dado provimento, julgando-se procedente a pretensão da Cooperativa, nos termos que formulou, com o que se estará fazendo prevalecer o Direito e a Justiça.

Junto à manifestação de inconformidade a contribuinte apresentou os documentos de fls. 66/116. A repartição preparadora despachou na fl. 117, atestando a tempestividade da peça de contestação e encaminhando o processo a este Órgão.

Em 09 de setembro de 2010, através do **Acórdão n.º 18-12.879**, a 2ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Santa Maria/RS, por unanimidade votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

O contribuinte foi intimado do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 25 de outubro de 2010, às e-folhas 135.

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, em 03 de novembro de 2010, de e-folhas 137 à 168.

Foi alegado:

- Das vendas com suspensão do Pis e da Cofins não-cuulativos - da aplicabilidade dos atos administrativos e da nulidade da compensação de créditos de ofício, sem lançamento tributário;

- Do crédito presumido sobre estoque de abertura;
- Da exclusão das vendas com fim específico de exportação, ao argumento de que as mesmas foram feitas para a indústria e não diretamente para embarque ou porto de fronteira alfandegado;
- Do saldo credor advindo do mercado interno – ressarcimento / compensação.

DO PEDIDO:

Face ao todo exposto, e considerando que a r. decisão recorrida decidiu contrariamente à Lei, doutrina e Jurisprudência, tem a recorrente motivo justo e procedente para pleitear, como se pleiteia, a reforma da decisão prolatada que julgou improcedente a manifestação de inconformismo.

Desse modo, espera a recorrente que este Egrégio Conselho de Contribuintes conheça da Apelação para dar-lhe provimento, julgando procedente a pretensão da ora apelante, nos termos formulados, com o que estará fazendo prevalecer, em toda plenitude, o DIREITO e a JUSTIÇA.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

O contribuinte foi intimado do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 25 de outubro de 2010, às e-folhas 135.

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, em 03 de novembro de 2010, e-folhas 137.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da Controvérsia.

- Das vendas com suspensão do Pis e da Cofins não-cumulativos - da aplicabilidade dos atos administrativos e da nulidade da compensação de créditos de ofício, sem lançamento tributário;
- Do crédito presumido sobre estoque de abertura;

- Da exclusão das vendas com fim específico de exportação, ao argumento de que as mesmas foram feitas para a indústria e não diretamente para embarque ou porto de fronteira alfandegado;
- Do saldo credor advindo do mercado interno – ressarcimento / compensação.

Passa-se à análise.

O contribuinte é cooperativa de produção agropecuária com unidades de industrialização de aves e suínos e apura a COFINS/PIS na modalidade não-cumulativa. A receita de sua atividade decorre de pequenas exportações e vendas no mercado interno, que representa a maior parcela das receitas.

- Lançamento

É alegado às folhas 10 do Recurso Voluntário:

De outro lado, a r. decisão recorrida merece reforma, pois além de negar desconsiderar as vendas com fim específico de exportação, por vias transversas, CONSTITUIU E COBROU O CRÉDITO TRIBUTÁRIO SOBRE AS VENDAS EFETUADAS COM EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA.

Ou seja, a r. decisão recorrida, de ofício e sem nenhum procedimento administrativo de regular constituição do crédito tributário, refez a base de cálculo do tributo, incluindo nela as vendas suspensas e abatendo do saldo credor o tributo correspondente às vendas com suspensão.

Aqui o questionamento é: seria possível, sem o lançamento fiscal competente, cobrar tributos sobre as vendas efetuadas com suspensão?

O presente processo trata sobre de análise e controle de PER/DCOMP transmitido em 08/11/2007 relativo ao terceiro trimestre de 2004 (PIS não-cumulativo) que sofreu glosas por parte da fiscalização, especificadas na informação fiscal.

Portanto, não guarda qualquer relação com o procedimento de lançamento, já que não há exigência tributária.

- Das vendas com suspensão do PIS e da COFINS não-cumulativos.

O motivo da celeuma é expresso às folhas 07 do Recurso Voluntário (e-folhas 143):

Pois bem. A Instrução Normativa SRF n.º 636, de 24 de março de 2006, veio, por assim dizer, a regulamentar o disposto no § 2º, art. 9º, da Lei n.º 10.925/04, isto é regulamentou a suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a venda de produtos agropecuários e no artigo 5º, deixou assentado que o ato administrativo produziria efeitos a partir de 1º de agosto de 2004, assim:

(...)

- IN SRF 636/2006:

Das Disposições Finais

Art. 5º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de agosto de 2004.

JORGE ANTONIO DEHER RACHID

(Grifo e negrito nossos)

Para dirimir a questão trago a Ementa do RESP n.º 1.160.835/RS:

TRIBUTÁRIO. OMISSÃO. SÚMULA 284/STF. PIS/COFINS. SUSPENSÃO DE INCIDÊNCIA. ART. 9º DA LEI 10.925/2004, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.051/2004. EFICÁCIA.

1. Não se conhece de Recurso Especial em relação a ofensa ao art. 535 do CPC quando a parte não aponta, de forma clara, o vício em que teria incorrido o acórdão impugnado. Aplicação, por analogia, da Súmula 284/STF.

2. Hipótese em que se discute a data a partir da qual passou a ter eficácia o benefício de suspensão da incidência do PIS/Cofins, previsto no art. 9º da Lei 10.925/2004, com a redação dada pela Lei 11.051/2004. O Tribunal de origem entendeu que o termo seria 30.12.2004 (publicação da Lei 11.051/2004).

3. O Fisco aponta ofensa ao art. 9º, § 2º, da Lei 10.925/2004, que remeteria o termo inicial do benefício à regulamentação. Defende a suspensão da incidência a partir de 4.4.2006, data prevista na IN SRF 660/2006 (argumento principal).

4. Também indica violação do art. 34, II, da Lei 11.051/2004. Sustenta que a suspensão da exigibilidade não poderia ter eficácia antes de 1º.4.2005, conforme previsto nesse dispositivo legal (argumento subsidiário).

5. O art. 9º, § 2º, da Lei 10.925/2004, com a redação dada pela Lei 11.051/2004, faz referência aos "termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal – SRF", para fins de aplicação do benefício fiscal. A Fazenda defende que este benefício, portanto, é previsto por norma de eficácia limitada, a depender da disciplina pela SRF para sua aplicação.

6. A primeira Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal que regulou a matéria foi a IN SRF 636, publicada em 4.4.2006. Seu art. 5º previa o início de vigência retroativamente, a partir de 1º.8.2004, data prevista consoante o art. 17, III, da Lei 10.925/2004 como termo inicial do benefício de suspensão da incidência do PIS/Cofins.

7. A IN SRF 636/2006 não tem, por si só, o condão de infirmar o acórdão recorrido, pois, logicamente, o confronto dessas duas normas (IN SRF 636/2006 e Lei 11.051/2004) permite apenas reconhecer o benefício a partir de 30.12.2004 (data mais recente, entre o início de eficácia da IN SRF 636/2006 – 1º.8.2004 – e o da Lei 11.051/2004 – 30.12.2004), como decidiu o Tribunal a quo.

8. A Fazenda Nacional defende que a posterior IN SRF 660, publicada em 25 de julho de 2006, revogou a IN SRF 636/2006 (publicada em 4.4.2006, previa o início de eficácia retroativamente, a partir de 1º.8.2004) e acabou com a previsão de retroatividade do benefício. Essa segunda IN determinou que o benefício teria eficácia somente a partir de 4.4.2006, quando publicada a primeira Instrução (argumento principal).

9. É como se a Receita Federal tivesse, com a IN SRF 660/2006, mudado de idéia e passado a reconhecer o início de eficácia não mais retroativamente, em 1º.8.2004 (como

previa o art. 5º da IN SRF 636/2006), mas apenas em 4.4.2006 (data de publicação da IN SRF 636/2006). Esse argumento não pode subsistir.

10. O benefício da suspensão de incidência do PIS/Cofins foi claramente concedido em favor da contribuinte pela Lei 11.051, publicada em 30.12.2004, que deu nova redação ao art. 9º, § 2º, da Lei 10.925/2004. As Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal (IN SRF 636 e 660 de 2006) não trouxeram inovações significativas em relação à normatização da matéria, restringindo-se a repetir e a detalhar minimamente a norma legal.

11. Ademais, ainda que se reconheça que o disposto no art. 9º, § 2º, da Lei 10.925/2004, com a redação dada pela Lei 11.051/2004, tem característica de norma de eficácia limitada, sua aplicação foi viabilizada pela publicação da IN SRF 636/2006, cujo art. 5º previu sua entrada em "vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de agosto de 2004" (fato incontroverso).

12. A posterior revogação da IN SRF 636/2006 pela IN SRF 660/2006 não poderia atingir o ato jurídico perfeito e o direito dos contribuintes à fruição do benefício a partir de 1º.8.2004; no caso da contribuinte, desde 30.12.2004 (data de publicação da Lei 11.051, que ampliou o benefício em seu favor).

13. De fato, o acolhimento do pleito da Fazenda significaria impedir o aproveitamento do benefício entre 30.12.2004 (data da ampliação da suspensão em favor da contribuinte pela Lei 11.051/2004) e 4.4.2006 (data de publicação da IN SRF 636/2006), o que já havia sido reconhecido pela própria Secretaria da Receita Federal quando da publicação da IN SRF 636/2006 (art. 5º desse normativo).

14. Segundo a Fazenda Nacional, ainda que não se aceite 4.4.2006 como termo inicial para o benefício (data prevista na IN SRF 636/2006), impossível reconhecê-lo antes de 1º.4.2005 (data prevista no citado art. 34, II, da Lei 11.051/2004 – argumento subsidiário).

15. Há erro no argumento subsidiário da recorrente, pois a discussão recursal refere-se ao art. 9º da Lei 10.925/2004 (suspensão da incidência do PIS/Cofins) e não ao art. 9º da Lei 11.051/2004 (crédito presumido). Foi o benefício do crédito presumido que teve sua eficácia diferida para o primeiro dia do 4º mês subsequente ao da publicação (art. 34, II, da Lei 11.051/2004), mas isso não tem relação com o presente litígio.

16. A alteração do art. 9º da Lei 10.925/2004, ampliando o benefício fiscal de suspensão de incidência do PIS/Cofins em proveito da recorrida (objeto desta demanda), foi promovida pelo art. 29 da Lei 11.051/2004 (e não por seu art. 9º). Esse dispositivo legal (art. 29) passou a gerar efeitos a partir da publicação da Lei 11.051/2004, nos termos de seu art. 34, III, como decidiu o Tribunal de origem.

17. O art. 34, II, da Lei 11.051/2005, suscitado pela Fazenda, refere-se a matéria estranha ao debate recursal, de modo que carece de comando suficiente para infirmar o fundamento do acórdão recorrido. Aplica-se, nesse ponto, o disposto na Súmula 284/STF.

18. Recurso Especial não provido.

(STJ - REsp: 1160835 RS 2009/0193607-1, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 13/04/2010, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 23/04/2010)

Nesse mesmo sentido o Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais nº 9303-010.911, de 15/10/2020:

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

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2006

SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS. ART. 9º DA LEI N
º 10.925/2004. INÍCIO DA EFICÁCIA EM 01 DE AGOSTO DE 2004.

Nos termos do art. 17, inciso III da Lei n.º 10.925/2004 e da Instrução Normativa n.º 636/2006, a suspensão da incidência das contribuições para o PIS e a COFINS de que trata o art. 9º da mesma Lei tem sua eficácia a partir de 01 de agosto de 2004.

Portanto, glosa revertida.

- Do crédito dos estoque de abertura para cálculo do PIS e da Cofins não-cumulativa.

A fiscalização verificou que a Contribuinte calculou o crédito presumido sobre aquisições de pessoa física no estoque existente em 31/07/2004, para apuração do valor do PIS e da Cofins não-cumulativa a ser utilizados nos doze meses seguintes.

Constam glosas relativas a aquisições de pessoa física de:

- R\$ 16.732.350,52 no frigorífico de suínos (CNPJ 89.424.824/0028-12);
- R\$ 9.972.944,14 no frigorífico de aves (CNPJ 89.424.824/0049-47); e
- R\$ 302.559,77 na unidade central (leite - CNPJ 89.424.824/0060-52).

Descrição	Estoques em 31/07/2004	Valores Excluídos pela Fiscalização	Base de Cálculo Considerada pela Fiscalização
1. Frigorífico Suínos/Bovinos	19.826.114,64	16.732.350,52	3.093.764,12
1.1 Produto Acabado (Carnes)	2.824.298,55	2.824.298,55	
1.2 Animais em Fromação	8.083.964,33	8.083.964,33	
1.2.1 Leitão para Parceria	3.824.927,58	3.824.927,58	
1.2.2 Outros Suínos	3.250.250,68	3.250.250,68	
1.2.3 Frangos para Abate	1.008.786,07	1.008.786,07	
1.3 Ovos Incubáveis	209.274,88	209.274,88	
1.4 Embalagens e Condimentos	3.110.547,32	16.783,20	3.093.764,12
1.5 Almoxarifado / Outros (Peças para Reposição)	448.234,40	448.234,40	
1.6 Ração no Campo	3.503.751,86	3.503.751,86	
1.7 Produção na Fabrica	1.646.043,30	1.646.043,30	
2. Aves	10.234.519,62	9.972.944,14	261.575,48
2.1 Produto acabado	2.227.470,46	2.227.470,46	
2.2 Embalagens e Condimentos	261.575,48	0,00	261.575,48
2.3 Rações	6.982.114,93	6.982.114,93	
2.4 Medicamentos	32.307,26	32.307,26	
2.5 Almoxarifados/Outros (pçs manutenções)	286.222,04	286.222,04	
2.6 Ração no Campo	444.829,45	444.829,45	
3. Leite	302.559,77	302.559,77	0,00
3.1 Embalagens e Condimentos	12.856,95	12.856,95	
3.2 Queijo	161.149,04	161.149,04	
3.3 Leite In-natura	128.553,78	128.553,78	
TOTAL	30.363.194,03	27.007.854,43	3.355.339,60

A fiscalização considerou como provenientes de pessoa jurídica apenas o estoque de embalagens. Assim, considerou como base de cálculo para crédito presumido sobre o estoque de abertura os seguintes valores relativos ao grupo de “Embalagens”, que totaliza:

- R\$ 3.093.764,12 no frigorífico de suínos (CNPJ 89.424.824/0028-12); e
- R\$ 261.575,48 no frigorífico de aves (CNPJ 89.424.824/0049-47).

Os demais estoques foram desprezados, **sob a alegação de que seriam provenientes de pessoa física.**

A apuração do crédito presumido relativo ao estoque de abertura (PIS), foi definida no art. 11, com seus parágrafos, da Lei n.º 10.637, de 2002, conforme a seguir:

Art. 11. A pessoa jurídica contribuinte do PIS/Pasep, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos 1 e II daquele mesmo artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes em 1º de dezembro de 2002.

§ 1º O montante de crédito presumido será igual ao resultado da aplicação do percentual de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) sobre o valor do estoque.

§ 2º O crédito presumido calculado segundo os § 1º será utilizado em 12 (doze) parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir da data a que se refere o caput deste artigo.

Dessa forma, não deve haver qualquer reprovação ao procedimento fiscal, que agiu nos termos determinados pela legislação de regência, não procedendo a alegação trazida

pela interessada quanto ao não aproveitamento de créditos presumidos relativos a *condimentos*, *almoxarifado* e *embalagens de condimentos*, eis que conforme os demonstrativos de fls. 09/12 (apresentados pela Cooperativa) e 15/16, além do DACON de fls. 13/14, tais estoques, em sua totalidade, decorriam de recebimentos de *associados* pessoas físicas (ver penúltima coluna dos demonstrativos de fls. 09/12 - *Outras/Associados/Terceiros*).

Em virtude de abordar precisamente os elementos fáticos e pelo seu didatismo, adoto as razões de decidir da decisão recorrida, com fulcro nos seguintes dispositivos: artigo 50, § 1º da Lei 9.784 e artigo 57, § 3º do RICARF, folhas 09 e 10 daquele documento:

- a) *muito embora tivesse mencionado, a interessada não acostou ao processo qualquer nota fiscal de compra que fundamentasse a possibilidade de apuração de créditos presumidos do estoque de abertura no período em questão;*
- b) *conforme o Estatuto Social da Entidade (art. 6º com seus parágrafos - fl. 79), de regra os associados da Cooperativa serão pessoas físicas. Não há no processo qualquer elemento que permita a conclusão de que as compras a que refere a interessada tenham sido realizadas de pessoas jurídicas, donde não há possibilidade de calcular-se crédito presumido referente ao estoque, decorrente de tais compras;*
- c) *no que concerne ao sistema de produção integrada, dito de forma sintética, tal atividade é realizada pelo sistema de criação (frangos, suínos, etc.) usualmente denominado de integração, tradicionalmente empregado no setor avícola, mediante formalização de contratos de parceria entre a agroindústria processadora (parceira outorgante) e o produtor integrado (parceiro outorgado), pessoa física que exerce atividade rural. Via de regra, ambas as partes assumem o risco do negócio: se o produtor rural não logra fazer com que os animais atinjam um peso previamente estabelecido no contrato, este fica rescindido e a parcela delas criados caberá ao produtor, não havendo qualquer pagamento da agroindústria a ele. Contudo, essa atividade não altera a essência do produto adquirido: os animais obtidos serão usados pela agroindústria como insumos de sua produção, devendo ser reconhecido o direito à apuração do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei n.º 10.925, de 2004 (nunca crédito presumido do estoque de abertura).*

Glosa mantida.

- Das vendas com o fim específico para exportação.

A Recorrente adicionou como vendas de exportação mercadorias com destino a exportação para o exterior que foram exportadas por outra indústria. Há de se observar que as mercadorias vendidas com fim específico de exportação para o exterior saíram do

estabelecimento industrial da Cooperativa e não seguiram com destino direto ao porto, aeroporto ou ponto de fronteira alfandegado.

Assim disciplina a legislação aplicável ao assunto:

- Lei 10.637/2002:

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

(...)

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

- Lei 10.833/2003:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:
(...)

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

- Medida Provisória n.º 1.858-6, de 29 de junho de 1999:

Art.14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1o de fevereiro de 1999, **são isentas da COFINS as receitas:**

I . - (...)

VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei n.º 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio;

(...)

§1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.

(Grifo e negrito nossos)

Em assim sendo, existem dois fundamentos legais para o não pagamento das contribuições sobre a receita de exportação:

1) a isenção descrita no artigo 14 *caput* incisos VII e IX, e § 1º da MP 2.158-35/2001; e

2) a não incidência descrita no artigo 5º inciso III da Lei 10.637/2002 e artigo 6º inciso III da Lei 10.833/2003.

Portanto, para auferir a não incidência para venda a comerciais exportadoras (nos termos do Decreto-Lei n.º 1.248, de 1972) e/ou a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior (Secex), **devem ser feita com o fim específico de exportação.**

O Decreto-Lei n.º 1.248, de 1972, por sua vez estabelece:

Art. 1º As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-lei.

Parágrafo único Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:

- a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;
- b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

Art. 2º O disposto no artigo anterior aplica-se às empresas comerciais exportadoras que satisfizerem os seguintes requisitos mínimos:

- I. - Registro especial na Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil S/A. (CACEX) e na Secretaria da Receita Federal, de acordo com as normas aprovadas pelo Ministro da Fazenda;
- II. - Constituição sob forma de sociedade por ações, devendo ser nominativas as ações com direito a voto;
- III. - Capital mínimo, fixado pelo Conselho Monetário Nacional.

A Lei 9.532, de 1997, tem redação similar:

Art. 39. Poderão sair do estabelecimento industrial, com suspensão do IPI, os produtos destinados à exportação, quando:

- I. - adquiridos por empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;
- II. - remetidos a recintos alfandegados ou a outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação.

(...)

§ 2º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

O art. 45 do Decreto n.º 4.524 de 2002, dispõe:

Art. 45. São isentas do PIS/Pasep e da Cofins as receitas (Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, art. 14, Lei n.º 9.532, de 1997, art. 39, § 2º, e Lei n.º 10.560, de 2002, art. 3º, e Medida Provisória n.º 75, de 2002, art. 7º):

(...)

VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-lei n.º 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, **desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior**; e

IX - **de vendas, com fim específico de exportação para o exterior**, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

§ 1º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. (ressaltei)

Fixado o antedito, a decisão atacada destaca que **o fim específico de exportação é conceito jurídico** que envolve o envio das mercadorias a exportar diretamente para recintos alfandegados ou para embarque, *ex vi* art. 1º do Decreto-Lei 1.248/1972 e art. 39, § 2º, da Lei 9.532/1997:

- Decreto-Lei 1.248/1972:

Art. 1º - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:

- I. embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;
- II. depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

- Lei 9.532/1997:

Art. 39. Poderão sair do estabelecimento industrial, com suspensão do IPI, os produtos destinados à exportação, quando:

(...)

§ 2º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Ou seja, **o fim específico de exportação** - nos termos do inciso IX do art. 14 da Medida Provisória nº 1.858-6 quanto, no caso do inciso VIII do mesmo artigo, nos termos do art. 1º do Decreto-Lei supra - pressupõe a remessa direta do estabelecimento do produtor-vendedor para embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora ou para depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação.

As glosas efetuadas, dizem respeito apenas às exportações indiretas de frango e seus derivados, as quais foram feitas através da DOUX FRANGOSUL S/A (e-folhas 108 e 114).

A fiscalização descaracterizou como receita de exportação as exportações indiretas, sob os argumentos de que a mercadoria não teria sido remetida, ou que, não haveria comprovação que as mercadorias teriam sido remetidas diretamente para recinto alfandegado, em venda por conta e ordem da empresa comercial exportadora constante no despacho de exportação.

Glosa mantida.

- Do saldo dos créditos advindos do mercado interno — ressarcimento/compensação.

A questão versa sobre os créditos remanescentes decorrentes de operações no mercado interno e que tinham fundamento em reduções da base de cálculo do PIS e da COFINS - com previsão no art. 15 da MP n.º 2.158-35, de 2001, e no art. 17 da Lei n.º 10.684, de 2003 -, não passíveis de **ressarcimento ou compensação**, podendo ser destinados, **apenas, à dedução** de valores devidos daquelas contribuições.

A glosa perpetrada não tem relação com vendas com suspensão no mercado interno (art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, e art. 16 da Lei n.º 11.116, de 2005), mas sim, como dito, com créditos advindos da redução da base de cálculo (exclusão de receitas relativas a operações com associados e custos agregados ao produto agropecuário quando de sua comercialização).

A possibilidade de utilização dos créditos de PIS ou de COFINS apurados no regime não-cumulativo, na forma de **ressarcimento em espécie ou de compensação** com outros tributos, restringia-se aos créditos decorrentes de custos e despesas vinculados à *exportação*, conforme o art. 5º da Lei n.º 10.637, de 2002, e art. 6º e parágrafos da Lei 10.833, de 2003.

Posteriormente, o art. 16 da Lei n.º 11.116, de 2005, dispôs sobre a possibilidade de o saldo credor do PIS e da COFINS, acumulado ao final de cada trimestre do ano calendário, ser objeto de compensação ou pedido de ressarcimento.

Esse artigo, entretanto, traz uma condição:

- de que o saldo credor seja decorrente do disposto no art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004. Isso significa dizer que a empresa só pode beneficiar-se da norma do citado art. 16, se suas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência daquelas contribuições.

Transcreve-se esses dispositivos:

Lei n.º 11.033, de 2004

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Lei n.º 11.116, de 2005

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei n.º 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

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

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

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta *Lei*, a

compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

Neste sentido, disciplinava o art. 21, incisos I e II, da IN SRF n.º 600, de 2005 (revogada pela IN RFB n.º 900, de 2008), que tinha o seguinte teor:

Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3.º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3.º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

I - custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II - custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência; ou

III - aquisições de embalagens para revenda pelas pessoas jurídicas comerciais a que se referem os §§ 3.º e 4.º do art. 51 da Lei n.º 10.833, de 2003, desde que os créditos tenham sido apurados a partir de 1.º de abril de 2005.

Conforme relata a Fiscalização (fl. 19), os créditos remanescentes (vendas no mercado interno) decorrem da redução da base de cálculo (art. 15 da MP n.º 2.158-35, de 2001, e art. 17 da Lei n.º 10.684, de 2003).

As exclusões, tratadas no art. 11 da IN SRF n.º 635, de 2006, não configuram hipótese em que é autorizada a compensação do saldo credor com débitos de tributos administrados pela RFB, ou o seu ressarcimento, nos termos do art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, e do art. 16 da Lei n.º 11.116, de 2005.

Para que isso fosse admitido, os créditos deveriam estar, obrigatoriamente, vinculados a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência das contribuições.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e dou PROVIMENTO PARCIAL para reverter a glosa referente à suspensão da incidência das contribuições para o PIS e a COFINS de que trata o art. 9.º da mesma Lei, que tem sua eficácia a partir de 01 de agosto de 2004.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.

