



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11543.001947/2006-11
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-015.606 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 18 de julho de 2024
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ADM DO BRASIL LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

RECURSO VOLUNTÁRIO. MATÉRIA NÃO CONTESTADA EM IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO. PROVA DOCUMENTAL. REGRAS DO PAF.

Em observância ao comando expresso de ordem reconhecidamente legal estabelecido no art. 17 do Decreto nº 70.235/1972 (na redação dada pela Lei n. 9.532/1997), não deve ser conhecido o recurso no que se refere a matéria trazida à tona pela defesa somente em sede de recurso voluntário, restando preclusa a alegação. O mesmo Decreto nº 70.235/1972 (que rege o processo administrativo fiscal - PAF), em seu art. 16, § 4º, estabelece casos excepcionais de aceitação de provas documentais após a impugnação. (Acórdão nº 9303-014.091, j. 20 de junho de 2023, Relator Rosaldo Trevisan).

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

VENDA DE PRODUTOS IN NATURA. SUSPENSÃO. ART. 9º DA LEI Nº 10.925/2004. EFICÁCIA DESDE 1º DE AGOSTO DE 2004, NOS TERMOS DO ART. 17, III DA MESMA LEI.

Nos termos do art. 17, III, da Lei nº 10.925/2004, aplica-se desde 1º de agosto de 2004 a suspensão da incidência da COFINS prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004, que atinge a venda de produtos in natura. Por isso, a regulamentação infralegal reservada à Secretaria da Receita Federal (IN SRF nº 636/2006), nos termos do §2º do art. 9º da referida Lei, não tem a prerrogativa de deslocar o início de vigência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

VENDA DE PRODUTOS IN NATURA. SUSPENSÃO. ART. 9º DA LEI Nº 10.925/2004. EFICÁCIA DESDE 1º DE AGOSTO DE 2004, NOS TERMOS DO ART. 17, III DA MESMA LEI.

Nos termos do art. 17, III, da Lei nº 10.925/2004, aplica-se desde 1º de agosto de 2004 a suspensão da incidência do PIS prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004, que atinge a venda de produtos in natura. Por isso, a regulamentação infralegal reservada à Secretaria da Receita Federal (IN SRF nº

636/2006), nos termos do §2º do art. 9º da referida Lei, não tem a prerrogativa de deslocar o início de vigência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer de ambos os Recursos Especiais, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhes provimento.

(documento assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente). Ausente o Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, substituído pelo Conselheiro Marcos Roberto da Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo sujeito passivo e pela Fazenda Nacional, ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 e alterações posteriores, em face do **Acórdão nº 3201-005.321**, de 25/04/2019, cuja ementa e dispositivo de decisão se transcrevem a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

PRELIMINAR. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O despacho decisório devidamente fundamentado de modo a possibilitar a ampla defesa do contribuinte e a realização de diligência fiscal para saneamento de dúvidas afastam a alegação de nulidade.

RECEITA FINANCEIRA. DESCONTOS NA COMPRA DE MERCADORIAS. BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS.

Os descontos obtidos na compra de mercadorias são receitas financeiras e, como tal, integram a base de cálculo do PIS e da COFINS não cumulativos, devendo ser aplicada a alíquota correspondente.

DILIGÊNCIA FISCAL. AJUSTE DE CÁLCULOS. REDUÇÃO DO VALOR LANÇADO.

O ajuste de cálculos promovidos em sede de diligência fiscal, reduzindo o valor do lançamento, deve ser cancelado pelo órgão julgador.

REGIME NÃO CUMULATIVO. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA. ART. 9º DA LEI Nº 10.925/2004. REQUISITOS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

É obrigatória a suspensão estabelecida pelo art. 9º da Lei nº 10.925/2004 na operação de venda dos produtos a que este se refere, realizadas pelas pessoas jurídicas elencadas nos incisos I a III do art. 3º da IN SRF nº 606/06, quando o adquirente seja pessoa jurídica tributada com base no lucro real, exerça atividade agroindustrial e utilize o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º da IN SRF nº 660/2006.

PIS COFINS REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP nº 1.221.170.

Conforme definido pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso representativo de controvérsia, define-se como insumo para a atividade produtiva todos aqueles itens essenciais e relevantes.

PIS COFINS. ALUGUÉIS DE PRÉDIOS. ALUGUEL DE DOCAS.

Conforme inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833/03, dão direito à crédito os pagamento e realizados a pessoas jurídicas a título de *"aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa"*. As docas alugadas pela Pessoa Jurídica que tem por objeto social a exportação de bens, portanto, conferem direito ao crédito.

PIS COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO POR DEPRECIAÇÃO.

Aos créditos concedidos em relação aos itens adquiridos como insumo e que devam ser incluídos no ativo imobilizado do contribuinte, respeitadas as regras de depreciação, conforme inc. III, do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: I Reconhecer que a conta de receita "descontos na compra de matéria prima" refere-se a receita financeira e, assim, determinar a aplicação da alíquota zero da COFINS para os fatos geradores ocorridos no primeiro trimestre de 2005, nos termos do Decreto 5.164/2004; II Acatar o resultado da diligência realizada relativamente à conta contábil 388130 (Distribuição de Despesas com Exportação) para reconhecer a não inclusão dos valores nela lançados na base de cálculo da COFINS, por não se tratar de conta representativa de resultado, mas mera conta transitória; III Acatar os ajustes de base de cálculo realizados em sede de diligência fiscal em face de documentos comprobatórios apresentados pela Recorrente, relativamente às contas contábeis 381020, 396020 e 396050/051; IV Reconhecer que a suspensão da COFINS prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/04 produziu efeito desde 1º de agosto de 2004, nos termos do art. 17, inciso III da mesma Lei nº 10.925/04, acatando a condição de cerealista da Recorrente; V Reconhecer a impossibilidade de exclusão dos créditos apropriados pelo CFOP 1.922, uma vez que não restou comprovada pela Fiscalização que efetivamente ocorreu a apropriação em duplicidade dos créditos; e VI Legitimar o direito ao(s) crédito(s): a) sobre o serviço de classificação de mercadorias importadas pela Recorrente, utilizado como insumo no processo produtivo; b) na aquisição de insumos pela filial Campo Grande, nos termos da diligência fiscal; c) relativos aos bens classificados como "Alugueis de prédios, máquinas e equipamentos", sobre aqueles bens admitidos em sede de diligência fiscal e também sobre: "(i) Mod. Prod. Navio";

"(iv) Desobstrução de tubulação"; "(v) Movimentação de navios"; "(vi) Alugueis áreas docas" e "(viii) Container; d) calculado sobre a depreciação, relativamente aos vagões utilizados no transporte de farelo de soja produzido pela Recorrente; e e) créditos apurados em períodos anteriores, devidamente registrados em DACON.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

Aduz divergência quanto às seguintes matérias: preclusão, conceito geral de insumos que dão direito a crédito de PIS e Cofins; crédito de PIS e Cofins - limpeza de equipamentos; Crédito de PIS e Cofins - limpeza de navios; crédito de PIS e Cofins - taxas e lanchas; e Crédito de PIS e Cofins - partes e peças de máquinas e equipamentos.

Apresentou como paradigmas os seguintes acórdãos: 9101-00.514, 9303-010.725, 9303-008.257, 3402-007.875, 3301-008.922, 3301-008.924, 9303-009.658, 3803-003.864, 3302-008.009 e 9303-009.372.

O r. despacho de admissibilidade (e-fls.3998-4015) deu parcial seguimento ao Recurso Especial, apenas quanto à matéria da preclusão, sendo o paradigma o acórdão nº 9101-00.514.

O Despacho de Agravo, e-fl. 4093-4104, manteve a negativa de seguimento em relação às demais matérias.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls.4113-4118), requerendo a negativa de provimento do recurso.

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

A divergência suscitada refere-se ao entendimento do colegiado *a quo* de que a suspensão da COFINS prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/04 produziu efeito desde 1º de agosto de 2004, nos termos do art. 17, inciso III, da mesma Lei nº 10.925/04.

Aponta como paradigma, o Acórdão nº 3801-004.397.

O r. despacho de admissibilidade (e-fls.3567-3571) deu seguimento ao Recurso Especial.

O sujeito passivo foi notificado da interposição do Recurso Especial, apresentando as contrarrazões (e-fls. 3623-3636), oportunidade em que defende a negativa de provimento do recurso fazendário.

Em seguida, os autos foram distribuídos a esta Relatora para inclusão em pauta.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O Recurso Especial do Contribuinte e da Fazenda Nacional são tempestivos. E, nos termos do art. 118 do RICARF, o cabimento depende da demonstração da divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa. Passa-se à análise de cada um.

CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

A recorrente suscita divergência quanto à decisão do acórdão recorrido de considerar preclusas as seguintes matérias, relacionadas ao direito de crédito de Cofins: (i) material de embalagem (filial catalão); (ii) energia elétrica (filial de Santos); (iii) tratamento de água e esgoto; (iv) manutenção/conservação/limpeza de máquinas e equipamentos; (v) serviços utilizados nas atividades portuárias (filiais de Santos e Vitória).

Constou do acórdão recorrido:

“Antes de se adentrar ao exame de cada uma das glosas efetuadas, cumpre consignar que, **nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72**, "considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante."

Desse modo, esclarece-se que aquelas matérias não abordadas em Manifestação de Inconformidade não podem ser examinadas em sede de Recurso Voluntário, tendo em vista a ocorrência da preclusão.

Refere-se aos seguintes itens: (i) Material de embalagem - Filial Catalão e (ii) Energia elétrica - Filial de Santos.

Observa-se, ainda, que parcela das glosas efetuadas pela Fiscalização, impugnadas em Manifestação de Inconformidade e mantidas pela DRJ, não foram objeto de manifestação em sede de Recurso Voluntário, muito embora, como dito, tenha sido formulado pedido genérico pela apropriação de todos os custos vinculados à geração de receitas.

Trata-se dos itens: (i) Tratamento de água e esgoto; (ii) Manutenção/Conservação/Limpeza de máquinas e equipamentos;”

Por sua vez, o paradigma nº 9101-000.514 apontou que:

Ementa:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. MATÉRIA IMPUGNADA. A preclusão de que trata o art. 17 do Decreto n. 70.235/72 deve ser aplicada apenas nas hipóteses em que o contribuinte deixa de contestar a própria tributação (ou melhor, infração) em impugnação e pretende fazer apenas via recurso ordinário (voluntário), "Matéria não impugnada" significa, em outros termos, "exigência/infração não contestada": e é apenas essa a falta que não inicia o contencioso administrativo. A contrario *sensu*, impugnada a exigência, iniciado está o contencioso administrativo, no qual devem ser apreciados todos os argumentos de defesa apresentados pelo contribuinte em quaisquer de suas instâncias, ainda que não tenham sido suscitados originariamente em impugnação. A preclusão em referência não atinge os "fundamentos de defesa", mas sim a "defesa" contra determinada exigência ou infração legislativa tributária caso esta não tenha sido feita em primeira instância administrativa. Trata-se de aplicação dos princípios da instrumentalidade das formas e do formalismo moderado que informam o procedimento administrativo fiscal.

Voto Condutor:

Tenho assente que as normas processuais que regem o processo administrativo fiscal devem ser interpretadas com menos rigor, especialmente aquelas relacionadas As fases postulatória e instrutória do procedimento. E de interesse da própria Administração proceder adequadamente ao controle da legalidade dos atos administrativos, pelo que é salutar que sejam flexibilizadas as regras que impeçam as partes (por razões temporais) trazer ao conhecimento do julgador elementos de fato e de direito que permitam melhor exame da controvérsia.

Seguindo citada linha de interpretação, entendo que a preclusão de que trata o art. 17 do Decreto n. 70,235/72 deve ser aplicada apenas nas hipóteses em que o contribuinte deixa de contestar a própria tributação (ou melhor, infração) em impugnação e pretende fazê-lo apenas via recurso ordinário (voluntário). "Matéria não impugnada" significa, em outros termos, "exigência/infração não contestada": e é apenas essa a falta que não inicia o contencioso administrativo. A contrario *sensu*, impugnada a exigência, iniciado está o contencioso administrativo, no qual devem ser apreciados todos os argumentos de defesa apresentados pelo contribuinte em quaisquer de suas instâncias, ainda que não tenham sido suscitados originariamente em impugnação. A preclusão em referência não atinge os "fundamentos de defesa", mas sim a "defesa" contra determinada exigência ou infração à legislação tributária caso esta não tenha sido feita em primeira instância administrativa. Trata-se de aplicação dos princípios da instrumentalidade das formas e do formalismo moderado que informam o procedimento administrativo fiscal.

A divergência está comprovada, porquanto, segundo o acórdão recorrido, a matéria não impugnada em tempo e modo próprios resta preclusa. Já o acórdão paradigma restringe a preclusão de que trata o art. 17 do Decreto n. 70.235/72 à hipótese de o contribuinte não contestar a própria tributação (ou melhor, infração) em impugnação e pretender fazê-lo apenas via recurso voluntário.

Assim, voto pelo conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte para esta matéria.

MÉRITO DO RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

Prescrevem os art. 16 e 17 do Decreto nº 70.236, de 1972, que:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - **os motivos de fato e de direito** em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

(...)

§ 4º A **prova documental** será **apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:** (*Redação dada pela Lei n 9.532, de 1997*)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Art. 17. **Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada** pelo impugnante

De acordo com o art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 1972, a impugnação e manifestação de inconformidade inauguram a fase contenciosa do processo administrativo, devendo essas peças abranger os motivos de fato e de direito em que se fundamentam, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir.

Por sua vez, o § 4º prescreve que a prova documental deverá ser apresentada na impugnação (e manifestação de inconformidade), precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Assim, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Dessa forma, não é lícito inovar no recurso para inserir questão diversa daquela originalmente deduzida na impugnação/manifestação de inconformidade, devendo a inovação ser afastada por se referir a matéria não exposta no momento processual devido.

Nesse sentido, esta Turma tratou do tema em relação ao mesmo paradigma, no Acórdão nº 9303-014.091, j. 20 de junho de 2023, Relator Rosaldo Trevisan:

RECURSO VOLUNTÁRIO. MATÉRIA NÃO CONTESTADA EM IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO. PROVA DOCUMENTAL. REGRAS DO PAF.

Em observância ao comando expresso de ordem reconhecidamente legal estabelecido no art. 17 do Decreto n. 70.235/1972 (na redação dada pela Lei n. 9.532/1997), não deve ser conhecido o recurso no que se refere a matéria trazida à tona pela defesa somente em sede de recurso voluntário, restando preclusa a alegação. O mesmo Decreto n. 70.235/1972 (que rege o processo administrativo fiscal - PAF), em seu art. 16, § 4º, estabelece casos excepcionais de aceitação de provas documentais após a impugnação.

Cito trecho do voto condutor como razões de decidir:

Assim, não se pode conhecer da matéria trazida à tona pela defesa somente em sede de Recurso Voluntário, por disposição expressa do art. 17 do Decreto n. 70.235/1972, na redação dada pela Lei n. 9.532, de 1997, e que não pode ser afastada administrativamente, a não ser nos casos em que tenha sido revogada por norma posterior (o que não se alega nos presentes autos), ou seja reconhecida em caráter vinculante como inconstitucional (circunstância que também não ocorre no presente caso).

Com todo o respeito à decisão tomada no paradigma, se fosse o escopo do comando do art. 17 do Decreto 70.235/1972, nas redações anteriores ou naquela dada pela Lei 9.532/1997, tratar como completamente impugnado um lançamento pela simples existência de impugnação (e não de impugnação específica em relação a determinada matéria), não nos parece que a redação devesse ser a que consta na norma de ordem legal que rege o processo administrativo fiscal: “Considerar-se-á não impugnada a **matéria** que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante”.

A nosso ver, admitir que uma impugnação que apenas mencione que o lançamento é improcedente, com um ou dois argumentos, possa ser complementada com argumentos adicionais específicos na segunda instância administrativa, parece afrontar (e não cumprir) o texto do referido art. 17.

Veja-se que, no que se refere a prova (e não à inovação argumentativa), o próprio Decreto 70.235/1972, em seu art. 16, § 4º, admitiu a produção após a decisão de primeira instância apenas em casos excepcionais ali relacionados, absolutamente atrelados à busca da verdade material, que é composta pelo dever de investigação da Administração Tributária somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.

O que se tem, no presente caso, é a inércia de uma das partes, que apresenta apenas em sede recursal determinado argumento, que contraria seus próprios registros contábeis e fiscais, buscando manifestação do CARF, com supressão de instância.

Consequentemente, voto por negar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

A divergência está comprovada, pois o acórdão recorrido decidiu que a regulamentação demandada pelo art. 9º da Lei nº 10.925/2004 foi realizada pela IN SRF nº 636 de 24/03/2006 (publicada no DOU de 04/04/2006) que permitiu a suspensão retroativamente a 01/08/2004. Já o acórdão paradigma consignou que até 4 de abril de 2006, data de publicação da IN SRF nº 660, de 2006, não era possível a venda com suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004.

Confirmam-se trechos do voto:

A Recorrente afirma que aplicou, para suas filiais enquadradas como cerealistas, a suspensão da COFINS nos termos autorizados pelo caput e incisos do citado dispositivo.

Contudo, aduz a Fiscalização que tal suspensão não poderia ser aplicada enquanto não regulamentada pela RFB, o que só veio ocorrer em 2006, por meio da IN 660/06.

Tal entendimento fundamenta-se no §2º do citado art. 9º da Lei nº 10.925/04.

[...]

A primeira diz respeito à auto-aplicabilidade do art. 9º da Lei nº 10.925/04. As lições de hermenêutica jurídica ensinam que normas de eficácia plena são aquelas capazes de produzir todos os seus efeitos essenciais; normas de eficácia contida regulam suficientemente a matéria, mas comportam atuação restritiva por norma regulamentar; e, finalmente, normas de eficácia limitada apenas podem ser aplicadas se regulamentadas. O entendimento fiscal baseia-se na afirmação de que a norma suspensiva presente no art. 9º da Lei nº 10.925/04 é de eficácia limitada, ou seja, absolutamente incapaz de produzir efeitos antes da sua regulamentação (ocorrida por meio da IN 660/06)

Já o contribuinte afirma tratar-se de norma de eficácia contida, que a regulamentação a posteriori da lei pela RFB se deu no condão de reduzir a aplicação da norma.

[...]

Logo, como se vê, o comando contido no §2º do art. 9º da Lei nº 10.925/04 apenas permite a regulamentação do comando normativo o como forma de delimitar a sua aplicação, mas não impede a sua aplicação, notadamente em razão do disposto no art. 17, inciso III da mesma Lei.

Legitimar o entendimento da Fiscalização corresponderia a negar vigência ao no art. 17, inciso III da Lei nº 10.925/04, o que lhe é vedado, ou, ainda, admitir que a lei traz palavras inúteis.

É de se ressaltar, outrossim, que as Instruções Normativas expedidas pela RFB, a despeito de vincularem a Fiscalização e a própria DRJ, não vinculam este órgão julgador.

Pelo exposto, deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer que a suspensão da COFINS prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/04 produziu efeito desde 1º de agosto de 2004, nos termos do art. 17, inciso III da mesma Lei nº 10.925/04.

Por sua vez, no acórdão paradigma, diversamente do recorrido, firmou-se o entendimento no sentido de que de que até 4 de abril de 2006, data de publicação da IN SRF nº 660, de 2006, não era possível a venda com suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004:

6 - Vendas efetuadas com suspensão - Vigência

Como relatado, neste tópico a discussão concentra-se em definir o início dos efeitos do art. 9º da Lei 10.925/2004.

Sustenta a recorrente que no período analisado efetuou diversas vendas com suspensão das contribuições, porém entendeu o agente fiscal que a suspensão somente passou a vigorar a partir de 4 de abril de 2006, lastreando este entendimento com base no artigo 11 da Instrução Normativa SRF 660, de 17 de julho de 2006.

Aduz que a razão da IN 660 fixar outro marco, qual seja, 04 de abril de 2006, é pelo simples fato de que os períodos até então, 03/04/2006, estavam regulamentados pelas disposições da IN 636, combinados com as disposições do inc. III do art. 17 da Lei 10.925/04.

Para a solução deste tópico é preciso interpretar a legislação de regência, art. 9º da Lei 10.925/04:

(...)

Como visto, a Lei estabelecia a regulamentação por parte da Secretaria da Receita Federal. Trata-se de uma norma de eficácia contida, portanto exige-se uma regulamentação para se tornar aplicável.

A regulamentação ocorreu inicialmente com a Instrução Normativa 636/2006, que foi revogada pela Instrução Normativa 660/2006. A Instrução Normativa 660/2006 dispôs:

Art. 11. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

I - em relação à suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o art. 2º, a partir de 4 de abril de 2006, data da publicação da Instrução Normativa nº 636, de 24 de março de 2006, que regulamentou o art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004; e II em relação aos arts. 5º a 8º, a partir de 1º de agosto de 2004.

Art. 12. Fica revogada a Instrução Normativa SRF nº 636, de 2006.(Grifou-se)

Desta forma, a efetiva regulamentação prevista na Lei 10.925/04 com a redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004 somente ocorreu a partir de 4 de abril de 2006. Essa interpretação apresenta-se coerente uma vez que antes da referida data não haviam sido estabelecidas as condições para a suspensão da exigibilidade da contribuição em referência.

Assim sendo, embora vigente, a norma não teve eficácia antes de 4 de abril de 2006, data da expedição da norma regulamentadora prevista em Lei.

Em remate, mantém-se a posição da autoridade fiscal em relação ao início dos efeitos do art. 9º da Lei 10.925/2004.

Assim, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

MÉRITO DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

A discussão restringe-se à determinação da data a partir da qual passou a ter eficácia o art. 9º da Lei nº 10.925/2004 (e alterações da Lei nº 11.051/2004, publicada em 30/12/2004), que criou hipóteses de suspensão da incidência PIS/Cofins nas vendas de produtos e insumos da atividade agropecuária, nos termos e condições estabelecidos pela Receita Federal.

Confira-se a evolução legislativa do tema:

Lei nº 10.925/2004

Art. 9º A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS fica suspensa na hipótese de venda dos produtos in natura de origem vegetal, classificados nas posições 09.01, 10.01 a 10.08, 12.01 e 18.01, todos da NCM, efetuada pelos cerealistas que exerçam cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os referidos produtos, por pessoa jurídica e por cooperativa que exerçam atividades agropecuárias, para pessoa jurídica tributada com base no lucro real, nos termos e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal.

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda: **(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)**

I de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

III de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 1º O disposto neste artigo: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

I aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal SRF. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

Art. 17. Produz efeitos:

(...)

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

Instrução Normativa nº 636/2006 (Publicada em 04/04/2006)

Art. 1º Esta Instrução Normativa disciplina a comercialização de produtos agropecuários na forma dos arts. 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004.

(...)

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

Instrução Normativa nº 660/2006 (Publicada em 25/07/2006)

Art. 1º Esta Instrução Normativa disciplina a comercialização de produtos agropecuários na forma dos arts. 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004.

(...)

Art. 11. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

I- em relação à suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o art. 2º, a partir de 4 de abril de 2006, data da publicação da Instrução Normativa nº 636, de 24 de março de 2006, que regulamentou o art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004; e

II- em relação aos arts. 5º a 8º, a partir de 1º de agosto de 2004.

Art. 12. Fica revogada a Instrução Normativa SRF nº 636, de 2006.

A Receita Federal regulamentou a referida suspensão, nos termos do §2º do art. 9º da Instrução Normativa SRF nº 636, de 24/03/2006, que entrou em vigor na data de sua publicação 04/04/2006, mas produzia efeitos desde 1º de agosto de 2004, em consonância ao disposto no art. 17 da Lei.

Ocorre que, posteriormente, essa Instrução Normativa foi revogada pela IN SRF nº 660/2006, a qual dispôs que a suspensão das contribuições produziria efeitos a partir de 04/04/2006, data da publicação da primeira regulamentação (Instrução Normativa SRF nº 636/2006).

Contudo, a própria Lei nº 10.925/2004 determinou que o referido benefício produziria efeitos a partir de 1º de agosto de 2004. Estando perfeitamente definida a data do início da suspensão pela Lei, é certo que a regulamentação reservada à Receita Federal, nos termos do §2º do art. 9º da Lei, não dizia respeito a esse aspecto. Nesse sentido, a primeira regulamentação da suspensão dada pela Instrução Normativa SRF nº 636/2006, já tinha reconhecido a sua produção de efeitos retroativa, a partir de 1º de agosto de 2004.

Em suma, nos termos do art. 17, III, da Lei nº 10.925/2004, aplica-se desde 1º de agosto de 2004 a suspensão da incidência da COFINS prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004,

que atinge a venda de produtos *in natura*. Por isso, a regulamentação infralegal reservada à Receita Federal (IN SRF nº 636/2006), nos termos do §2º do art. 9º da referida Lei, não tem a prerrogativa de deslocar o início de vigência.

Esta Turma enfrentou a matéria recentemente:

Acórdão 9303- 014.749, j. 12 de março de 2024, relator Alexandre Freitas Costa

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

Período de apuração: 01/08/2004 a 31/12/2004VENDA DE PRODUTOS IN NATURA. SUSPENSÃO. ART. 9º DA LEI Nº 10.925/2004. EFICÁCIA DESDE 1º DE AGOSTO DE 2004, NOS TERMOS DO ART. 17, III DA MESMA LEI.

Nos termos do art. 17, III, da Lei nº 10.925/2004, aplica-se desde 1º de agosto de 2004 a suspensão da incidência da COFINS que atinge a venda de produtos *in natura* prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004.

Dentre a permissão legal para tratar dos “termos e condições” para a aplicação da suspensão da incidência das contribuições PIS e COFINS conferida à Secretaria da Receita Federal pelo art. 9º, §2º da Lei n.º 10.925/04, com a redação dada pela Lei n.º 11.051/04, não se encontra a permissão para alterar o início da vigência, estabelecida no art. 17, III da Lei n.º 10.925/04, da suspensão da incidência da COFINS prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004.

Dessa forma, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer de ambos os Recursos Especiais do Contribuinte e da Fazenda Nacional, e no mérito, negar-lhes provimento.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro, Relatora