



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

Processo n° 16366.000251/2008-41
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3802-001.484 – 2ª Turma Especial
Sessão de 29 de novembro de 2012
Matéria COFINS - COMPENSAÇÃO
Recorrente CONFEPAR AGRO-INDUSTRIAL COOPERATIVA CENTRAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

RECEITA AUFERIDA POR COOPERATIVA QUE EXERCE, CUMULATIVAMENTE, AS ATIVIDADES DE TRANSPORTE, RESFRIAMENTO E VENDA A GRANEL DE LEITE *IN NATURA*. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DA COFINS. VIGÊNCIA. VENDAS DO 1º TRIMESTRE DE 2005. EXCLUSÃO DA BASE CÁLCULO. POSSIBILIDADE.

1. A suspensão da exigência da Cofins incidente sobre as receitas obtidas por cooperativa que exerce, cumulativamente, as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite *in natura* entrou em vigor no dia 30 de dezembro de 2004, data da vigência da nova redação atribuída ao art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, pela Lei nº 11.051, de 2004.

2. As receitas auferidas no 1º trimestre de 2005 estão amparadas pelo referido benefício fiscal e não integram a base de cálculo da referida Contribuição.

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM AQUISIÇÃO DE PRODUTO QUÍMICO UTILIZADO NA HIGIENIZAÇÃO DE EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E TRATAMENTOS DE RESÍDUOS INDUSTRIAIS. DEDUÇÃO DO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

No regime da não cumulatividade, os gastos da indústria de laticínios com a aquisição de produtos químicos, utilizados na higienização de equipamentos industriais e tratamento de resíduos industriais, destinados a atender exigência do Poder Público, são considerados insumos essenciais à manutenção do processo produtivo e, nessa condição, integram a base de cálculo dos crédito da Cofins.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

DCOMP. DECLARAÇÃO RETIFICADORA. INCLUSÃO DE NOVO DÉBITO. INADMISSIBILIDADE.

A DComp retificadora não é admitida quando tiver por objeto a inclusão de novo débito não informado na DComp retificada.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade, dar provimento parcial ao recurso, para: (i) manter a decisão que inadmitiu a DComp retificadora de nº 32296.58411.010807.1.7.11-0053; (ii) restabelecer a dedução da base de cálculo da Cofins dos valores das receitas obtidas nas vendas com suspensão de leite in natura; (iii) restabelecer a dedução dos créditos apurados sobre o valor das aquisições de produtos químicos utilizado na higienização dos equipamentos industriais e no tratamento dos resíduos industriais; e (iv) homologar as compensações até o limite do valor do crédito reconhecido.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

Participaram da Sessão de julgamento os Conselheiros Regis Xavier Holanda, Francisco José Barroso Rios, José Fernandes do Nascimento, Solon Sehn, Bruno Maurício Macedo Curi e Cláudio Augusto Gonçalves Pereira. Ausência momentânea do Conselheiro Cláudio Augusto Gonçalves Pereira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra Acórdão proferido pela 3ª Turma de Julgamento da DRJ – Curitiba/PR, em que, por unanimidade de votos, não acolheu as razões de inconformidade interpostas pela contribuinte e indeferiu a solicitação de reforma do despacho decisório, mantendo o indeferimento do ressarcimento em litígio e a não homologação das compensações pleiteadas, com base nos fundamentos resumidos na ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

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

CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

A autoridade administrativa não tem competência para, em sede de julgamento, negar validade às normas vigentes.

VENDAS COM SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DA COFINS. ART. 9º DA LEI Nº 10.925 DE 2004. VIGÊNCIA.

Somente a partir de 04/04/2006, com a edição da IN SRF nº 660, de 2006, é que entraram em vigor as regras para a suspensão da exigibilidade da Cofins em relação às vendas efetuadas, nos moldes do previsto no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004.

CRÉDITO PRESUMIDO. NÃO CUMULATIVIDADE. FORMA DE UTILIZAÇÃO.

O valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, art. 8º, não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, devendo ser utilizado somente para a dedução da Cofins apurado no regime de incidência não cumulativa.

RESSARCIMENTO. OPERAÇÕES NO MERCADO INTERNO.

No que se refere à receita auferida com operações no mercado interno, apenas o saldo credor da Cofins acumulado em virtude de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidências dessas contribuições é que pode ser compensado com outros tributos ou ser objeto de pedido de ressarcimento a partir da vigência da Lei nº 11.116, de 2005.

INSUMO. CONCEITO.

Para ser considerado insumo, o bem ou o serviço, desde que adquirido de pessoa jurídica, deve ter sido consumido, desgastado, ou ter perdidas as suas propriedades físicas ou químicas em razão de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

DCOMP. DECLARAÇÃO RETIFICADORA. INCLUSÃO DE DÉBITOS.

A retificação da Declaração de Compensação gerada a partir do Programa PER/DCOMP não pode ser admitida quando tiver por objeto a inclusão de novo débito.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

PERÍCIA. REQUISITOS LEGAIS.

Considera-se não formulado o pedido de perícia que não atenda aos requisitos legais.

JUNTADA DE PROVAS DOCUMENTAIS.

As provas documentais devem ser apresentadas juntamente com a peça impugnatória, sob pena de preclusão, salvo exceções taxativamente previstas.

*Manifestação de Inconformidade Improcedente**Direito Creditório Não Reconhecido*

Por bem descrever os fatos, reproduzo a seguir o relatório que integra Acórdão recorrido:

Ressalte-se inicialmente que o presente processo foi digitalizado e sofreu a renumeração de suas folhas; assim, as referências que são feitas no presente julgamento (relatório e voto) dizem respeito a essa nova numeração.

Trata o presente processo do pedido de ressarcimento de crédito da Cofins não cumulativa relativo às operações no mercado interno não tributado do 1º trimestre de 2005, no valor de R\$ 823.763,33 (oitocentos e vinte e três mil, setecentos e sessenta e três reais, e trinta e três centavos), formalizado através da Per/Dcomp nº 03588.34410.170706.1.1.11-7106, apresentada em 17/07/2006.

Ressalta-se que a contribuinte, cumulado com o pedido acima e utilizando-se do crédito do mesmo, realizou a entrega de diversas DCOMP (Declarações de Compensação) que constam relacionadas no quadro constante às fls. 442/443.

A análise do direito creditório foi realizada pela Seção de Orientação e Análise Tributária – SAORT da DRF em Londrina, que, em conclusão aos trabalhos realizados, emitiu o Termo de Informação Fiscal (fls. 264/291), o qual propôs o reconhecimento parcial do direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 372.817,67 (trezentos e setenta e dois mil, oitocentos e dezessete reais, e sessenta e sete centavos).

Após a análise do pedido de ressarcimento, a mesma seção (SAORT da DRF em Londrina), procedeu aos cálculos das compensações declaradas (DCOMP relacionadas no quadro das fls. 442/443) e emitiu o Parecer Saort/DRF/Lon nº 626/2008 (fls. 447/456), o qual propôs : (1) a não admissão da DCOMP retificadora nº 32296.58411.010807.1.7.11-0053; (2) a admissão das DCOMP retificadoras nº 29457.64523.060607.1.7.11-9200, 22722.18088.060707.1.7.11-2743 e 16625.17700.070807.1.7.11-2479; (3) o deferimento parcial do pedido de ressarcimento, no valor consignado no Termo de Informação Fiscal (R\$ 372.817,67), e ; (4) a homologação das compensações até o limite do crédito reconhecido (conforme detalhamento contido no parecer).

O parecer acima foi então acolhido pelo Sr. Delegado da Receita Federal do Brasil em Londrina que emitiu o Despacho Decisório de fls. 457/459.

A contribuinte foi cientificada dos procedimentos administrativos (Parecer, Despacho Decisório e Termo de Informação Fiscal) em 09/10/2008, através da Intimação nº 1.541/2008 (fl. 488), conforme AR/EBCT de fl. 491, e apresentou, em 07/11/2008, a respectiva Manifestação de Inconformidade (fl. 492/518) cujo teor é sintetizado a seguir.

Inicialmente a impugnante defende a tempestividade da manifestação, transcreve a Ementa da Decisão administrativa e faz uma breve apresentação da Cooperativa, salientando que “é a união de cooperativas agropecuárias do norte do Paraná, voltadas especialmente para a produção de leite.”

A seguir, no tópico “Breve Descrição dos Créditos” a interessada faz uma sucinta retrospectiva da legislação federal relativa aos créditos da não cumulatividade. Cita que a Lei 10.865/2004 inseriu, a partir de maio de 2004, as cooperativas no regime não cumulativo de tributação das contribuições para o PIS e a Cofins; que os art. 17 da Lei nº 11.033/2004 e 16 da Lei nº 11.116/2005 asseguram a manutenção, compensação e ressarcimento dos créditos do PIS e Cofins vinculados às operações não tributadas; e conclui que “é assegurado às Sociedades Cooperativas o direito de manutenção dos créditos do PIS e COFINS.”

Na seqüência (“Da Declaração de Compensação Retificadora”) a impugnante insurge-se contra a não admissão de DCOMP retificadora. Sustenta que o Direito Tributário é regido pelo “Princípio da Legalidade” e que no presente caso devem ser considerados também o “Princípio da Proporcionalidade” e os “subprincípios” da “Adequação”, “Necessidade” e “Proporcionalidade em Sentido Estrito”. Argumenta, por fim, que o administrador deve, além de observar estritamente o texto legal, pautar sua conduta a partir de um padrão de moralidade pública e aplicar o princípio da boa-fé.

No tópico “Da Suspensão” afirma que “demonstrar-se-á neste texto que o contribuinte possui direito ao cumprimento dos ditames constitucionais da não-cumulatividade, especialmente sobre a possibilidade de aproveitamento de créditos decorrentes do sistema de suspensão.”

No tópico seguinte (“Da Não-Cumulatividade do PIS/Cofins”) a interessada sustenta a aplicação plena da não cumulatividade para as contribuições ao PIS e à Cofins. Argumenta em síntese que o legislador ordinário não pode restringir a não cumulatividade da contribuição, uma vez que a mesma tem status constitucional, implementado através da Emenda Constitucional nº 42/2003, que deu nova redação ao § 12, artigo 195, da Constituição Federal. Ressalta que a não cumulatividade plena prevê a compensação do valor exigido na operação anterior com o montante devido na operação posterior. Alerta que a “não-cumulatividade determinada para estas contribuições não é plena, visto que existem custos, encargos ou despesas que não podem ser excluídos; tal situação pode gerar uma ofensa ao regime geral da não-cumulatividade e do sistema constitucional tributário nacional.” Sustenta que a não cumulatividade aplicada ao IPI e ao ICMS se opera de forma diversa daquela aplicada ao PIS e a Cofins: afirma que para os impostos o objetivo pretendido é evitar a incidência de tributo sobre tributo, ou seja a cumulatividade da tributação, enquanto que para as contribuições o objetivo é preservar a neutralidade na tributação

do agente econômico, no caso a pessoa jurídica. Em resumo, argumenta que “os contribuintes que estejam protegidos pela não cumulatividade do PIS e da COFINS não podem sofrer restrições ao direito de créditos das contribuições exigidas nas etapas anteriores. Ao contribuinte é assegurado a não-cumulatividade plena, sendo vedada qualquer limitação não discriminatória.”

Noutro tópico (“Do Regime de Aproveitamento de Créditos das Contribuições do PIS e da Cofins no Caso de Vendas com Suspensão”) a interessada insurge-se contra a alteração realizada pela Lei 11.051/04 no art. 8º da Lei 10.925/04. Relata que o aproveitamento e manutenção dos créditos de PIS e Cofins relativos às vendas efetuadas com suspensão, no seu caso, está garantido pelo art. 17 da Lei nº 11.033/2004 e pelo art. 9º da Lei nº 10.925/2004. Afirma que a alteração citada, relativa a vedação do aproveitamento dos créditos da suspensão, viola os princípios da não cumulatividade, da isonomia, da capacidade contributiva, da vedação de confisco, da ofensa à neutralidade fiscal e da ofensa à repartição rígida de competências tributárias. Argumenta em síntese “que os créditos de PIS/COFINS de fretes e energia elétrica, embalagens, serviços e insumos utilizados na produção de leite possam ser mantidos, pois, do contrário, há claramente uma oneração do contribuinte que irá suportar um custo adicional que deveria ser resolvido pelo sistema de compensação entre créditos e débitos.”

Prossegue, discorrendo sobre o que chama de “questão temporal.” Transcreve o § 2º do art. 9º da Lei nº 10.925/2004 e diz que não se pode delimitar o prazo de vigência de uma lei benéfica ao contribuinte com base neste dispositivo, afinal, a Lei nº 10.925, de 2004, conforme seu art. 18, entrou em vigor em 26/07/2004, data de sua publicação. Diz, também, que “pela leitura do parágrafo referido, os ‘termos’ e ‘condições’ serão estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal. Em momento algum se diz que cabe a esta determinar a data da vigência da lei.” Acrescenta, ainda, que “não se pode esquecer que a vigência da lei é definida no próprio texto legal, não em Instruções Normativas que não possuem força de Lei” e que “fazer valer a IN sobre a Lei é ferir de morte o princípio da Legalidade.”

Na seqüência (tópico “Igualdade Tributária”) discorre sobre os princípios da legalidade e da irretroatividade.

Quanto ao crédito presumido (tópico do “Credito Presumido”) diz que não foi considerado na auditoria a necessidade de serem refeitos os cálculos do crédito presumido pois “uma vez que foi a base de cálculo elevada, deve-se aumentar o valor do crédito presumido, no caso do indeferimento da concessão dos créditos vinculados às operações com suspensão.” Sobre o assunto, transcreve trechos da Lei nº 10.925/2004. Conclui o tópico, pleiteando a realização de perícia técnica para determinar o valor correto dos créditos presumidos que podem ser aproveitados pela contribuinte.

A seguir (“Do Rateio dos Créditos) salienta que se houver o indeferimento da concessão dos créditos vinculados à suspensão

deve haver a correta distribuição dos créditos. Esclarece a questão nos seguintes termos: “se reformada a decisão, este pedido perde seu objeto, mas uma vez não ocorrendo o deferimento do requerido previamente apresentado neste recurso, esta distribuição deve ser corretamente observada, pois não há que se falar diretamente em proporcionalidade, como considerado.” Finaliza, requerendo a realização de perícia para a determinação correta dos valores restituíveis à Cooperativa.

E por fim, no tópico “Dos Insumos”, insurge-se contra as glosas dos insumos das contas 7.0.0.00.09 e 7.1.0.00.09. Diz que estes insumos estão enquadrados no conceito desejado pela norma legal. Afirma que definições como estas, tais como as propostas pela fiscalização são “como um todo, até mesmo temerárias, pois são, em sua essência, um desestímulo à higienização de equipamentos que produzirão alimentos que serão consumidos por seres humanos.”

Ao final, requer:

a) no plano material; o recebimento da manifestação de inconformidade, a declaração de procedência da manifestação e a liberação dos créditos vinculados às operações sujeitas à suspensão; o reconhecimento das DCOMP retificadoras números 29457.64523.060607.1.7.11-9200, 22722.18088.060707.1.7.11-2743 e 16625.17700.070807.1.7.11-2479; a homologação das compensações constantes das Dcomp transmitidas; e a decisiva extinção dos créditos tributários, por meio da compensação;

b) sucessivamente, caso não sejam aceitos os pedidos anteriores, o deferimento de perícia técnica para: (1) apuração dos valores reais do crédito presumido; (2) a correta distribuição dos créditos entre as operações sujeitas à suspensão e à alíquota zero, e; (3) que sejam respondidos quesitos suplementares julgados necessários.

c) no plano instrumental, o recebimento da manifestação de inconformidade, e, além das provas já apresentadas, a possibilidade de juntar novas provas, necessárias à fiel comprovação do direito, bem como de uma perícia contábil para apuração dos valores reais do crédito presumido e da correta distribuição dos créditos entre as operações sujeitas à suspensão e à alíquota zero.

Em 21/1/2012, a Recorrente foi cientificada da decisão. Em 10/2/2012, protocolou Recurso Voluntário, em que reafirmou os argumentos e os pedidos apresentados na Manifestação de Inconformidade colacionada aos autos.

Em 21/3/2012, os presentes autos foram enviados a este E. Conselho. Na Sessão de julho 2012, mediante sorteio, foram distribuídos para este Conselheiro.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator

O presente Recurso foi apresentado dentro do prazo legal e atende os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Da DComp retificadora não admitida.

De acordo com o Parecer Saort/DRF/Lon nº 626/2008 e respectivo Despacho Decisório (fls. 447/456), a DComp Retificadora de nº 32296.58411.010807.1.7.11-0053 (fls. 348/353) não foi admitida porque nela fora incluído novo débito, o que é expressamente vedado pelo o art. 59¹ da Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro 2005, na época vigente.

A Recorrente não apresentou nenhuma justificativa para a irregularidade cometida, limitando-se a aduzir alegações genéricas de ofensa a alguns princípios e subprincípios jurídicos, questão que envolve a apreciação de legalidade e/ou constitucionalidade de norma legal vigente, matéria que é vedado à instância administrativa de julgamento, nos termos do art. 26-A² do Decreto nº 70.235, 06 de março de 1972 (PAF), com redação dada Lei nº 11.941, de 2008. Tal atribuição é da seara exclusiva do Poder Judiciário.

No âmbito deste Conselho, tal vedação encontra-se prevista no art. 62³ do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de

¹ "Art. 59. A retificação da Declaração de Compensação gerada a partir do Programa PER/DCOMP ou elaborada mediante utilização de formulário (papel) não será admitida quanto tiver por objeto a inclusão de novo débito ou o aumento do valor do débito compensado mediante a apresentação da Declaração de Compensação à SRF.

Parágrafo único. Na hipótese prevista no caput, o sujeito passivo que desejar compensar o novo débito ou a diferença de débito deverá apresentar à SRF nova Declaração de Compensação."

² "Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6o O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de:(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)"

³ "Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

junho de 2009, e no enunciado da Súmula CARF nº 2, que tem o seguinte teor, *in verbis*: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Com base nessas considerações, a decisão que inadmitiu a referida DComp retificadora deve ser mantida.

Das glosas realizadas pela fiscalização.

De acordo com o Termo de Informação Fiscal de fls. 264/291, a fiscalização glosou: a) os valores das receitas excluídas da base cálculo, relativas às vendas de leite *in natura*, contempladas com o benefício da suspensão da incidência das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, se auferidas por pessoa jurídica que exerce, cumulativamente, às atividades de transporte, resfriamento e venda a granel do referido produto; e b) os valores dos créditos referentes (i) aos gastos com produtos químicos, utilizados na limpeza das máquinas e equipamentos industriais e da estação de tratamento de resíduos industriais; (ii) às aquisições de pessoas físicas, relativas à material de combustão e serviços de transporte de leite; e (iii) saldos de créditos de meses anteriores ao trimestre, referente às aquisições de pessoas físicas e crédito presumido das atividades agroindustriais.

No presente Recurso, não houve contestação das glosas dos créditos atinentes às aquisições de pessoas físicas e aos meses anteriores ao trimestre, o que torna a decisão primeiro grau definitiva em relação a este ponto, nos termos do parágrafo único do art. 42⁴ do Decreto nº 70.235, de 1972. Em decorrência, a presente controvérsia limita-se à glosa dos valores das receitas excluídas da base cálculo e dos gastos com os produtos químicos, a seguir analisados.

Da glosa das receitas excluídas da base cálculo

Segundo a fiscalização, eram indevidas as exclusões da base cálculo das referidas Contribuições, realizadas no 1º trimestre 2005, referentes às receitas obtidas nas vendas de leite *in natura*, por cooperativas que, cumulativamente, exercessem as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel, uma vez que tal benefício somente entrou em vigor **a partir de 4 de abril de 2006**, data da publicação da Instrução Normativa SRF nº 636, de 24 de março de 2006, que regulamentou o art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004.

Por outro lado, alegou a Recorrente que o benefício fiscal em destaque entrou em vigor **em 26 de julho de 2004**, data da publicação da Lei nº 10.925, de 2004, logo, a referida Instrução Normativa não podia protelar o prazo de vigência do citado comando legal, sob pena de grave agressão ao princípio da legalidade.

A discórdia evidencia que o cerne da controvérsia encontra-se na definição do termo inicial da vigência do benefício fiscal em questão. O motivo da divergência é o teor

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993”.

⁴ "Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

III - de instância especial.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.”

do § 2º do art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, com a nova redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, a seguir transcrito:

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)

[...]

II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II⁵ do § 1º do art. 8º desta Lei; e (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) – grifos não originais.

O benefício reclamado pela Recorrente foi instituído somente a partir da nova redação dada ao referido art. 9º pelo art. 29 da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, que no seu art. 34, III, estabeleceu que os efeitos da mencionada alteração somente seriam produzidos **a partir de 30 de dezembro de 2004**, data da publicação da dita Lei.

Definida a data de vigência do benefício fiscal em apreço, remanesce ainda a questão concernente a sua eficácia, ou seja, se o citado benefício fiscal poderia ser usufruído imediatamente, a partir da data da vigência do referido comando legal, ou somente a partir de 4 de abril de 2006, data da publicação da Instrução Normativa SRF nº 636, de 2006, norma que fixou, inicialmente, os termos e condições previstos no § 2º do art. 9º em destaque.

A resposta a essa questão depende da natureza da norma regulamentadora. Se ela for imprescindível para o gozo do benefício, obviamente, a resposta será afirmativa, caso

⁵ "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 nºs 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 nº 11.051, de 2004)

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

[...]

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura;

contrário, inexistente razão para protelar a plena eficácia da norma legal em plenas condições de produzir os seus normais efeitos.

Os termos e condições, exigidos pelo citado preceito legal, foram estabelecidos pelo art. 2º Na Instrução Normativa SRF nº 636, de 2006, a seguir reproduzido:

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:

[...]

II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel;

[...]

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

[...]

III - cooperativa de produção agropecuária, a sociedade cooperativa que exerça a atividade de comercialização da produção de seus associados, podendo também realizar o beneficiamento dessa produção.

§ 2º A suspensão de que trata este artigo alcança somente as vendas efetuadas à pessoa jurídica agroindustrial de que trata o art. 3º.

§ 3º A pessoa jurídica adquirente dos produtos deverá comprovar a adoção do regime de tributação pelo lucro real mediante apresentação, perante a pessoa jurídica vendedora, de declaração firmada pelo sócio, acionista ou representante legal da pessoa jurídica adquirente.

§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a IV do caput o aproveitamento de créditos referentes à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes de aquisição de insumos relativos aos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência dessas contribuições. (grifos não originais)

Comparando a redação do dispositivo legal regulamentado com a do preceito regulamentador, verifica-se que a única condição neste estatuída que não consta daquele é a necessidade de a pessoa jurídica adquirente dos produtos comprovar “a adoção do regime de tributação pelo lucro real mediante apresentação, perante a pessoa jurídica vendedora, de declaração firmada pelo sócio, acionista ou representante legal da pessoa jurídica adquirente”.

Trata-se de exigência de natureza meramente procedimental, destinada a comprovar o requisito “de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real”, presente no comando legal regulamentado. Tal circunstância evidencia que a condição fixada na referida Instrução Normativa não era imprescindível, para fosse utilização o referido

benefício fiscal já a partir de 30 de dezembro de 2004, data da vigência da nova redação atribuída ao art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, pela Lei nº 11.051, de 2004.

Como não há notícias nos autos de que a Recorrente tenha descumprido quaisquer dos requisitos estabelecidos nos citados preceitos normativos, deve ser restabelecida a exclusão da base cálculo das referidas Contribuições, relativa ao 1º trimestre de 2005, dos valores totais das receitas obtidas nas vendas de leite *in natura*, glosadas pela fiscalização.

Em consequência dessa conclusão, torna-se desnecessária a análise dos demais argumentos suscitados pela Recorrente em relação esse ponto, incluindo o pedido de realização de perícia, para recomposição de base de cálculo e rateio de supostos créditos.

Da glosa dos créditos apurados sobre os gastos com produtos químicos.

Embora a fiscalização tenha reconhecido que tais gastos integrem os custos e as despesas industriais da Recorrente, com base na Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, alegou que eles não se caracterizariam como insumos, uma vez que não eram aplicados ou consumidos diretamente na produção, nem sofriam “alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação”.

Por sua vez, a Recorrente alegou que os gastos com os referidos produtos eram considerados insumos, pois, por determinação do Serviço de Inspeção Federal (SIF), eram obrigatoriamente utilizados na assepsia e higienização dos tanques de transporte de leite (caminhões), silos e equipamentos industriais, para evitar a contaminação da matéria-prima e do produto acabado, bem como no tratamento de resíduos industriais.

Conforme explicitado, a origem da controvérsia decorre da utilização de regimes jurídicos distintos para definir o significado e alcance do termo insumo no âmbito do regime da não cumulatividade que rege a cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. A fiscalização adotou o conceito de insumo do regime da não cumulatividade do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), ao passo que a Recorrente utilizou o conceito de insumo explicitado no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, a seguir transcrito:

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
(Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)*

[...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...] (grifos não originais).

A razão está com a Recorrente. No Acórdão nº 3802-001.418 (Processo nº 16366.000228/2009-37), prolatado na Sessão de 25 de outubro de 2012, este Colegiado analisou a questão e, na oportunidade, prevaleceu o entendimento de que o conceito de insumo

do regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não se identifica com o conceito restrito da legislação do IPI nem com o amplo de despesa necessária da legislação do Imposto sobre a Renda.

No âmbito deste Conselho, o conceito de insumo que vem se firmando é aquele que leva em conta as próprias especificidades do regime da não cumulatividade das referidas Contribuições, instituído pelas referida leis, que se operacionaliza segundo a técnica do “tributo sobre tributo”, em que do valor dos débitos apurados são deduzidos os valores dos créditos admitidos. De acordo com essa sistemática, como os débitos são calculados sobre o valor da receita e os créditos são apurados com base no valor dos insumos utilizados “na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, logo, o conceito de insumo abrange todos os gastos inerentes ao processo produtivo.

No caso em apreço, a higienização dos equipamentos industriais e o tratamento dos resíduos decorrentes do processo de industrialização são exigências do próprio Poder Público que deve ser cumpridas pela Recorrente, sob pena de inviabilizado o processo produtivo. Em consequência, os gastos com a aquisição dos produtos químicos utilizados nessa atividade são considerados insumos, posto que são essenciais à manutenção do processo de fabricação.

No Acórdão nº 9303-01.740, ao analisar questão similar, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) manifestou o mesmo entendimento, conforme explicitado na ementa a seguir transcrita:

COFINS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.833/03.

Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da Cofins não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo.

Recurso Especial do Procurador Negado. (CSRF. 3ª Turma. Ac. 9303-01.740, de 9/11/2011, rel. Nanci Gama).

Com base no exposto, fica demonstrado que os gastos com a aquisição dos produtos químicos, utilizados na higienização de equipamentos industriais e no tratamentos dos resíduos industriais, enquadram-se no conceito de insumo estabelecido no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, portanto, deve ser computado na base de cálculo dos créditos da Cofins.

Da conclusão.

Por todo o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao presente Recurso, para: (i) manter a decisão que inadmitiu a DComp retificadora de nº 32296.58411.010807.1.7.11-0053; (ii) restabelecer a dedução da base de cálculo da Cofins dos valores das receitas obtidas nas vendas com suspensão de leite *in natura*; (iii) restabelecer a dedução dos créditos apurados sobre o valor das aquisições de produtos químicos utilizado na

higienização dos equipamentos industriais e no tratamento dos resíduos industriais; e (iv) homologar as compensações até o limite do valor crédito reconhecido.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento

CÓPIA