



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

**Processo n°** 10660.002089/2008-94  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3403-003.337 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de outubro de 2014  
**Matéria** AI-COFINS  
**Recorrente** EXPRINSUL COMÉRCIO EXTERIOR LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/06/2003 a 31/12/2003, 01/09/2004 a 31/12/2004

SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA. ART. 9º DA LEI Nº 10.925/2004. APLICAÇÃO NO TEMPO.

As operações de venda com suspensão ao amparo do art. 9º da Lei nº 10.925/2004, registradas a partir de agosto de 2004, e acolhidas pela retroatividade estabelecida pela IN SRF nº 636/2006, norma editada pela Receita Federal para disciplinar exatamente tal comando legal, não foram juridicamente desconstituídas pelo advento da IN SRF nº 660/2006, que revoga a norma infralegal anteriormente editada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para cancelar a autuação na parte que restou contenciosa após o julgamento de piso. Ausente o Conselheiro Alexandre Kern.

ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente.

ROSALDO TREVISAN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Rosaldo Trevisan (relator), Alexandre Kern, Ivan Allegretti, Domingos de Sá Filho e Luiz Rogério Sawaya Batista.

## Relatório

Versa o presente processo sobre **Auto de Infração** lavrado em 24/06/2008 (fls. 6 a 14<sup>1</sup>) para exigência de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) referente a fatos geradores de 30/06/2003 a 31/12/2003, e 30/09/2004 a 31/12/2004, acrescidos de juros de mora e de multa de ofício (75%), em total original de R\$ 3.156.966,27, por falta/insuficiência de recolhimento, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (TVF).

No TVF (fls. 15 a 21), narra-se que: (a) no período de incidência cumulativa, a empresa realizou operação no mercado a termo de café, obtendo ganho considerável (compra de sacas de café a R\$ 120,00 com liquidação um ano depois, com preço da saca a R\$ 170,00), sendo o ganho apropriado em dez parcelas mensais de R\$ 765.000,00, a partir de março de 2003, e contabilizado indevidamente em conta de redução de custos denominada “custo do café” (40010-4.1.1.10) ao invés de conta de receita, fazendo com que os ganhos deixassem de integrar a base de cálculo da contribuição (de junho a dezembro de 2003); (b) foram detectadas exclusões indevidas na base de cálculo da contribuição nos meses de julho e agosto de 2004 referentes a receitas de vendas no mercado interno de produtos de sua fabricação (DACON - linha 12 da ficha 07), proporcionando saldo a pagar da contribuição em setembro de 2004 (cf. se demonstra às fls. 15 a 18), assim como nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2004 (cf. se demonstra às fls. 19 a 21); e (c) as referidas exclusões são indevidas porque a legislação de regência não concedia qualquer benefício de redução de alíquota a produtos agropecuários, como o café, vendidos no mercado interno, e porque não era aplicável o art. 9º da Lei nº 10.925/2004 entre agosto de 2004 e abril de 2006, quando foi editada a IN SRF nº 660/2006.

Cientificada da autuação em 27/06/2008 (fl. 110), a empresa apresenta **impugnação** em 28/07/2008 (fls. 112 a 121), alegando, em síntese, que: (a) não contesta a exigência em relação à COFINS do período de junho a dezembro de 2003, que já foi inclusive objeto de compensação; (b) entende que a disciplina jurídica contida no art. 9º da Lei nº 10.925/2004 permite concluir que estavam alcançadas pela suspensão da incidência da contribuição as vendas de café no mercado interno, em função de o início dos efeitos de tal dispositivo se dar em agosto de 2004, conforme art. 17, III da mesma Lei, somente tendo a Receita Federal disciplinado sua interpretação no art. 11 da IN SRF nº 660/2006 (norma que revogou a IN SRF nº 636/2006, que anteriormente disciplinava a suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004, e tinha efeitos retroativos a agosto de 2004), gerando insegurança jurídica; (c) não bastasse o exposto, a fiscalização adiciona à base de cálculo da contribuição o valor das receitas de venda de café consideradas até então amparadas pela suspensão, e não faz qualquer menção aos créditos relativos às aquisições de matérias-primas vinculadas a esses produtos vendidos (no momento em que a fiscalização desconsidera a suspensão, deveria considerar que existe o direito à apropriação dos créditos decorrentes, que deixaram de ser contabilizados em função da suspensão), ou seja, desconsidera a aplicação do art. 9º da Lei nº 10.925/2004, mas não aplica art. 3º da Lei nº 10.833/2003 combinado com o art. 8º da Lei nº

<sup>1</sup> Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos) conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

10.925/2004 (que permitem o crédito); (d) o entendimento sobre o direito a crédito é corroborado pela própria Receita Federal: não havendo suspensão, há direito a crédito integral (Solução de Consulta DISIT-SRRF/09 nº 126/2008 e Solução de Consulta DISIT-SRRF/10 nº 51/2008); e (e) a partir de 2005 a empresa passou a entender que não era o caso de suspensão, e passou a registrar créditos da contribuição, ao que não se opôs a fiscalização. Propugna, por fim, pelo cancelamento da autuação ou pela revisão do lançamento, para que se apropriem os créditos da contribuição.

Em 01/12/2010 ocorre o **juízo de primeira instância** (fls. 165 a 169), no qual se acorda unanimemente pela procedência do lançamento efetuado, sob o fundamento de que o art. 9º da Lei nº 10.925/2004 passou a produzir efeitos em agosto de 2004, mas sua “eficácia” estava taxativamente condicionada à edição de ato infralegal. A DRJ solicita ainda que sejam apartados dos autos os montantes referentes à parte não contestada, nos termos do art. 21, § 1º do Decreto nº 70.235/1972.

Cientificada da decisão de piso em 20/12/2010 (cf. AR de fl. 174), a empresa apresenta **recurso voluntário** em 14/01/2011 (fls. 175 a 183), basicamente reiterando os argumentos expostos em sua impugnação (no que se refere à suspensão e ao direito de crédito), e acrescentando que a inércia na regulamentação não pode obstaculizar o exercício do direito pela contribuinte, como entendeu o STJ no ROMS nº 4.531-5/SC. Requer, por fim, seja reconhecida a suspensão ou, alternativamente, o direito de crédito e o afastamento da multa de ofício.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

Diante a ausência de contencioso em relação a parte da autuação, ainda na fase impugnatória, resta a analisar apenas a questão das exclusões entendidas pela fiscalização como indevidas na base de cálculo da contribuição. Também não há controvérsia em relação à inexistência de redução de alíquota na venda das mercadorias de que trata a autuação: tanto o fisco quanto a recorrente concordam que não havia redução.

A divergência, assim, resume-se à aplicação ou não de suspensão em relação às operações de venda de café no mercado interno, em função do disposto no art. 9º da Lei nº 10.925/2004. E recorde-se que se está a discutir fatos geradores de 30/09/2004 a 31/12/2004.

O artigo art. 9º da citada lei, em sua redação original, dispunha:

*“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.***” (grifo nosso)

Assim, ainda que cumpridos os demais requisitos estabelecidos no artigo, resta claro que a suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004 não era autoaplicável, mesmo diante do teor do art. 17, III da mesma lei (que afirmava que a produção de efeitos se daria a partir de agosto de 2004).

O texto do referido art. 9º foi alterado pela Lei nº 11.051/2004, em seu art. 29 (produzindo efeitos a partir de 2005, conforme art. 34, III da lei alteradora):

“Art. 9º *A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins **fica suspensa no caso de venda:***

*I - **de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso;***

*II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e*

*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.*

§ 1º *O disposto neste artigo:*

*I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e*

*II - não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei.*

§ 2º *A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á **nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF.***” (grifo nosso)

Novamente abstraindo-se dos demais requisitos estabelecidos no artigo, não é difícil concluir que o comando do § 2º afirma que a norma seria aplicável segundo os termos e condições que ainda seriam estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal. Nenhuma sombra de autoaplicabilidade em qualquer dos comandos legais.

Contudo, a então Secretaria da Receita Federal - SRF (hoje RFB) publicou a norma regulamentar em abril de 2006: a IN SRF nº 636/2006, como revela sua própria ementa, “*dispõe sobre a suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a venda de produtos agropecuários e sobre o crédito presumido decorrente das aquisições desses produtos*”. E para esclarecer ainda mais o objetivo da norma infralegal, seu art. 1º logo avisa: “*esta Instrução Normativa disciplina a comercialização de produtos agropecuários na forma dos arts. 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004*”. Mais claro impossível. E a suspensão foi disciplinada (atendendo ao comando legal) no art. 2º da IN:

“Art. 2º ***Fica suspensa a exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da***

**Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda:**

*I - efetuada por cerealista, de produtos in natura de origem vegetal classificados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi) sob os códigos:*

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

*b) 12.01 e 18.01;*

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

*III - de produtos agropecuários, quando efetuada por pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária ou por cooperativa de produção agropecuária; e*

*IV - efetuada por pessoa jurídica que exerça atividade agrícola ou por cooperativa de produção agropecuária, de produto in natura de origem vegetal destinado à elaboração de mercadorias classificadas no código 22.04, da Tipi.*

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

*I - cerealista, a pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar produtos in natura de origem vegetal;*

*II - atividade agropecuária, a atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990; e*

*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.” (grifo nosso)*



Como o art. 5º da IN SRF nº 636/2006 estabelece que a norma entrava em vigor na data de sua publicação (04/04/2006), mas produzia efeitos retroativos a 01/08/2004, a partir da edição da IN SRF nº 636/2006 era perfeitamente aplicável a suspensão, sem qualquer limitação.

Mas em 25/07/2006 a IN SRF nº 636/2006 foi revogada pela IN SRF nº 660/2006, que deu tratamento mais detalhado à suspensão, em seus arts. 2º, 3º e 4º. Mas merece destaque o texto do art. 11 da IN SRF nº 660/2006 (porque o autuante afirma textualmente - fl. 18 - que entre 01/08/2004 e 03/04/2006 o art. 9º da Lei nº 10.925/2004 “*não se encontrava aplicável no mundo jurídico*”). Vejam-se o que dispõe o citado art. 11:

“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.” (grifo nosso)*

Confesso que tenho extrema dificuldade em fazer a leitura que a fiscalização fez do art. 11. O art. 11 não está a dizer que a suspensão só é aplicável a partir de 04/04/2006 (e nem poderia, porque a IN SRF nº 636/2006 já havia retroagido a 01/08/2004 sua aplicação). Está a dizer tão somente que a IN SRF nº 660/2006 (“*esta Instrução Normativa*”), em relação à nova disciplina que deu à suspensão, mais detalhada, produz efeitos a partir de 04/04/2006. De 01/08/2004 e 03/04/2006 aplicou-se a IN SRF nº 636/2006.

Entender o contrário seria como cambalear na insegurança jurídica de Instruções Normativas que retroagem e depois “desretroagem” a aplicação de comandos legais, o que beira ao absurdo. Imagine a situação: o contribuinte cumpre norma vigente editada pela Receita Federal e, meses depois, com a edição de nova norma (que revoga a anterior), descobre que deveria ter agido de acordo com a segunda norma no período em que ela nem era vigente. É exigir o poder de clarividência do contribuinte.

Voltando à juridicidade, tem-se que a Lei fixou caso de suspensão, condicionado a termos e condições estabelecidos pela Receita Federal. E a Receita Federal disciplinou especificamente o artigo que tratava da suspensão, tornando-o aplicável. E mais, retroagiu a norma disciplinadora infralegal à data de produção de efeitos da Lei (01/08/2004), chancelando a utilização da suspensão por quem já a entendia autoaplicável (o que não é o caso deste julgador, mas parece ser o caso da recorrente).

Em suma, a nosso ver o art. 9º da Lei nº 10.925/2004 não era autoaplicável, dependendo de regulamentação pela SRF. Mas a SRF, ao regulamentar a matéria em abril 2006 (IN SRF nº 636/2006), permitiu a suspensão retroativamente a agosto de 2004. É certo que a Receita Federal acabou criando um problema para ela própria, que parece ter tentado resolver na IN SRF nº 660/2006 (que possivelmente buscava “desretroagir” a retroação da IN SRF nº 636/2006). Mas o fenômeno que ocorreu entre a IN SRF nº 660/2006 e a IN SRF nº 636/2006 foi o da revogação (como literalmente esclarece o art. 12 da primeira), e não o da “anulação” (*ex tunc*). Por mais que a IN SRF nº 636/2006 tenha sido revogada, é inegável que ela produziu, antes da revogação, efeitos jurídicos, que não podem ser ignorados. Em outras palavras, a IN SRF nº 636/2006 não foi anulada por vício ou ilegalidade; ela foi revogada por

conveniência da Administração. Assim, não há como desconstituir relações advindas sob sua égide.

Sem sair da juridicidade, mas voltando ao caso analisado nestes autos, percebe-se que incorreu em interpretação equivocada a fiscalização, ao não admitir a suspensão em agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2004, invocando o art. 11 da IN SRF nº 660/2006.

As operações efetuadas a partir de agosto de 2004, como disse anteriormente, a meu ver, não deveriam ser contabilizadas com a suspensão a que se refere o art. 9º da Lei nº 10.925/2004, mas a IN SRF nº 636/2006, editada pela Receita Federal para disciplinar exatamente o art. 9º o permitiu. E a edição da IN SRF nº 660/2006 não afastou a retroatividade estabelecida pela IN SRF nº 636/2006, mas tão somente de revogou-a.

Assim, cabível a suspensão para os períodos de agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2004, e afastada se torna a motivação da autuação.

De forma semelhante (ainda que por razões diversas, e especificamente em relação à alteração efetuada ao art. 9º da Lei nº 10.925/2004 pelo art. 29 Lei nº 11.051/2004) já decidiu unanimemente este CARF:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Ano-calendário: 2005, 2006 AUTO DE INFRAÇÃO. (...)”*

*SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS. Revela-se legítima a utilização da suspensão da incidência do PIS/COFINS, criada pelo art. 9º da Lei nº 10.925/2004, com a redação dada pela Lei nº 11.051/2004, por parte da recorrente no ano-calendário de 2005. (...)” (Acórdão nº 3101-00.974, Rel. Cons. Corinho Oliveira Machado, unânime, sessão de 25.jan.2012).*

Por fim, cabe recordar que a DRJ pediu que a parte incontroversa da dívida fosse apartada destes autos para exigência imediata, restando contencioso nestes autos o montante (a título de principal) de R\$ 1.412.009,37, providência que não se verifica conclusivamente ter sido efetuada. Assim, o provimento que se dará aqui é parcial somente para esclarecer que com esta decisão não se exonera a quantia já reconhecida como devida pela própria recorrente (referente ao período da cumulatividade, que a parte informa inclusive já ter compensado).

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário apresentado, cancelando a autuação na parte que restou contenciosa após o julgamento de piso.

Rosaldo Trevisan

CÓPIA