



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

Processo n° 10746.720398/2013-67
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3202-001.243 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de julho de 2014
Matéria PIS. COFINS. MULTA
Recorrente BOIFORTE FRIGORIFICOS LTDA - ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2008, 2009

CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 8º DA LEI N.º 10.925, DE 2004.

Os créditos presumidos de que trata o art. 8º da Lei n.º 10.925, de 2004, é determinado mediante a multiplicação do percentual de 60%, 50% ou 35% pela alíquota da contribuição para o Cofins no regime não cumulativo (7,6%), para, em seguida, aplicar o valor daí resultante sobre o montante das aquisições de gado vivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008, 2009

CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 8º DA LEI N.º 10.925, DE 2004.

Os créditos presumidos de que trata o art. 8º da Lei n.º 10.925, de 2004, é determinado mediante a multiplicação do percentual de 60%, 50% ou 35% pela alíquota da contribuição para o PIS no regime não cumulativo (1,65%), para, em seguida, aplicar o valor daí resultante sobre o montante das aquisições de gado vivo.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009

LANÇAMENTO. FASE LITIGIOSA.

A fase litigiosa do procedimento fiscal apenas principia quando instaurado o litígio pela apresentação da impugnação ao lançamento.

LEI VIGENTE. INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

As instâncias administrativas não são competentes para se pronunciar sobre a **inconstitucionalidade de lei tributária.**

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso; na parte conhecida, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário. Quanto ao mérito, votaram pelas conclusões os conselheiros Rodrigo Cardozo Miranda, Gilberto de Castro Moreira Junior e Thiago Moura de Albuquerque Aíves.

Irene Souza da Trindade Torres - Presidente.

Charles Mayer de Castro Souza - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Irene Souza da Trindade Torres Oliveira (Presidente), Gilberto de Castro Moreira Junior, Rodrigo Cardozo Miranda, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Charles Mayer de Castro Souza e Thiago Moura de Albuquerque Alves.

Relatório

Trata o presente processo de autos de infração lavrados contra a contribuinte acima identificada, constituindo crédito tributário decorrente da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e para Financiamento da Seguridade Social – Cofins, referente a períodos de apuração compreendidos nos anos-calendário de 2008 e 2009, no valor total de R\$ 45.113.041,63, incluídos multa proporcional e juros de mora.

Por bem retratar os fatos constatados nos autos, transcrevo o Relatório da decisão de primeira instância administrativa, *in verbis*:

No exercício das atribuições do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, em fiscalização realizada em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal n.º 01.5.01.002012001243, procedeu à análise dos créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) decorrentes da não cumulatividade, referente ao seguinte período: junho de 2008 a outubro de 2009.

Do escopo da fiscalização

Com o advento das leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS passaram a ter incidência não-cumulativa.

Isso possibilitou que a pessoa jurídica enquadrada nesse novo sistema de tributação pudesse descontar créditos calculados em relação a compras de bens utilizados como insumo, serviços utilizados como insumos, energia elétrica, despesas de aluguéis,

despesas com armazenagem e frete, dentre outras previstas no artigo 3º da lei 10.637 de 2002 e artigo 3º 10.833 de 2003.

De forma resumida, a presente auditoria tem o objetivo de analisar a base de cálculo que deu origem aos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS e, conseqüentemente, analisar os créditos propriamente ditos, decorrentes das situações dispostas nos referidos artigos.

Lei nº 10.637, 30 de dezembro de 2002:

“Art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

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;

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Grifo nosso)

(...)

II – da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Grifo nosso)

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 Art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

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 nº10.485, 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)

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Grifo nosso)

(...)

II – da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)”.

*Observou-se que, no tocante à aquisição de gado vivo, o sujeito passivo creditou-se da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, **baseando-se em 100% das alíquotas dessas contribuições (1,65% e 7,6%, respectivamente)**, não observando o disposto no parágrafo 2º, do artigo 3º das leis supracitadas (Lei 10.637/02 e 10.833/03), que dispõe que a aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições em questão, não dará direito aos créditos mencionados. Como não há pagamento da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre a venda de gado em pé, pois pessoa física não é contribuinte e a incidência na venda de gado feita por pessoa jurídica fica suspensa, o contribuinte deveria ter se creditado baseando-se na legislação do crédito presumido, que no caso dar-lhe-ia direito a créditos calculados a 35% das alíquotas das mencionadas contribuições, conforme artigo 8º da lei 10.925/2004.*

De acordo com os Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais – DACONs declarados, memórias de cálculos, notas fiscais apresentadas pela auditada a este Fisco e Notas Fiscais Eletrônicas, observa-se que ela desconta créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS provenientes da aquisição de bens utilizados como insumos (maioria referente à aquisição de gado vivo); serviços utilizados como insumos; despesas de energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor; despesas de aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica; e despesas de armazenagem e fretes na operação de venda.

A maior parte desses créditos é decorrente da compra de gado para abate, e é esse o ponto principal dessa auditoria. Com relação às outras aquisições e despesas relacionadas com o processo produtivo que geraram créditos, o fisco não se opõe ao que foi calculado e contabilizado pelo sujeito passivo.

Vale salientar que a presente auditoria é direcionada apenas às aquisições, uma vez que o objeto da fiscalização é a análise dos créditos decorrentes da não-cumulatividade.

O sujeito passivo utilizou-se do inciso II, do artigo 3º, da lei 10.637/2002 e do inciso II, do artigo 3º, da lei 10.833/2003 para calcular créditos que descontou das contribuições apuradas. Dessa forma, multiplicou os valores da tabela acima pelas alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS (1,65% e 7,6% respectivamente), chegando ao valor do crédito, que foi descontado do valor apurado das contribuições, como pode-se observar nos DACONs anexas a este processo.

Ocorre que o sujeito passivo não observou o inciso II, do parágrafo 2º dos mesmos artigos, que dispõem o seguinte:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(Grifo nosso)

(...)

II – da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Dos valores, a massiva maioria refere-se à aquisição de gado para abate proveniente de produtor rural pessoa física. O restante é proveniente de pessoa jurídica. Com relação às pessoas físicas que venderam o gado em questão, não houve pagamento da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, pelo fato de pessoa física não ser contribuinte dessas contribuições. A saber:

Lei nº 10.637, 30 de dezembro de 2002:

Art. 1º A contribuição para o PIS/PASEP tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Art. 4º O contribuinte da contribuição para o PIS/PASEP é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1º.

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

Art. 5º O contribuinte da COFINS é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1º.

Dessa forma, pelo fato de pessoa física não ser contribuinte da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, o sujeito passivo, em consonância com § 2º, do artigo 3º da Lei 10.637 e § 2º, do artigo 3º da lei 10.833, jamais poderia ter descontado créditos dessas contribuições, referentes à aquisição de gado para abate, calculando-os sobre a alíquota cheia, pois não houve pagamento das Contribuições na venda do produtor rural pessoa física para o frigorífico ora auditado, indo esta prática de encontro ao que dispõe o parágrafo 2º acima mencionado.

A Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006 dispõe que fica suspensa a exigibilidade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidente sobre a receita bruta decorrente da venda de produtos agropecuários a serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal. Dispõe também, em seu artigo 3º, inciso III, que a suspensão da exigibilidade das contribuições alcança as vendas efetuadas por pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária.

A Lei 10.925/2004, em seu artigo 9º, dispõe ainda que a incidência das mencionadas contribuições fica suspensa no caso de venda de insumos destinados à produção de mercadorias de origem animal, classificadas no capítulo 2 da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, quando efetuada por pessoa jurídica a pessoa jurídica tributada pelo lucro real.

“Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS fica suspensa no caso de venda: (Grifo nosso)

(...)

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;”

Assim, se a pessoa jurídica adquirente apurar o Imposto de Renda com base no Lucro Real e o bovino for destinado à produção de mercadorias relacionadas no caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, a venda correspondente (venda do gado vivo) deverá ser efetuada com suspensão da exigibilidade da Contribuição para PIS/PASEP e da COFINS.

Dessa forma, seguindo o mesmo raciocínio da pessoa física não contribuinte da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, tendo em vista que o sujeito passivo compra gado vivo de pessoa jurídica com suspensão e os beneficia na forma do capítulo 2 da NCM, bem como é tributado com base no lucro real, não poderia descontar créditos referentes à aquisição desse gado calculando-os sobre a alíquota cheia, pois devido ao benefício da suspensão, não houve pagamento das Contribuições na venda da pessoa jurídica para o frigorífico Boiforte.

Do Crédito presumido

O artigo 8º da Lei 10.925/2004 prevê que as pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção

ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, adquiridos de pessoa física, recebidos de cooperado pessoa física, de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária ou de cooperativa de produção agropecuária.

O artigo 8º da Lei nº 10.925/2004 dispõe:

“Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis 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) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012)”

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

(...)

III – pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

II - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; e (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007).”

De fato é o caso da fiscalizada, pois ela recebe gado vivo para abate e posterior produção de mercadorias de origem animal, classificadas no capítulo 2 da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal.

Em seguida, o parágrafo 3º, do artigo 8º, dispõe sobre os percentuais (60%, 50% e 35%) que devem ser aplicados sobre as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP (1,65%) e da COFINS (7,6%), de acordo com o tipo de insumo adquirido e utilizado na produção de mercadorias classificadas no capítulo 2 da NCM. Só depois essa nova alíquota é multiplicada pelo valor das aquisições.

No caso da auditada, ela adquire gado vivo, listado no capítulo 1 da NCM.

Como gado não se enquadra nem no inciso I, nem no II, do § 3, do artigo 8º da Lei 10.925, ele passa a ser tratado de forma residual, conforme dispõe o inciso III, devendo-se, então, aplicar a alíquota de 35% sobre as alíquotas das contribuições e, em seguida, multiplica-las pelo valor das referidas aquisições.

Dessa forma, tendo em vista que não houve pagamento da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS na venda do gado vivo, ao invés de o sujeito passivo ter apurado seus créditos baseando-se na alíquota cheia das contribuições em foco (1,65% e 7,6%), deveria tê-los apurado com o percentual de 35% destas alíquotas, baseando-se na legislação do crédito presumido, conforme disposto no inciso III, do §3, do artigo 8º da Lei 10.925, de 23 de julho de 2004.

Como o contribuinte, mesmo tendo se creditado a maior, possuiu, em todos os meses auditados, débitos a pagar da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, a diferença entre o que foi descontado por ele e o crédito presumido apurado pelo fisco é o valor do lançamento.

Por tudo o que foi exposto, a presente auditoria fiscal se encerrou com apuração e constituição do crédito tributário no valor de R\$ 3.757.197,13 (três milhões, setecentos e cinquenta e sete mil, cento e noventa e sete reais e treze centavos) para a Contribuição para o PIS/PASEP e R\$ 17.305.877,71 (dezessete milhões, trezentos e cinco mil, oitocentos e setenta e sete reais e setenta e um centavos) para a COFINS. Esses valores foram ainda acrescidos de multa e juros de mora, de acordo com a legislação específica aplicável, detalhada no Auto de Infração. Dessa forma, o valor total do crédito tributário lançado na presente ação fiscal, atualizado até 08/05/2013, foi de R\$ 45.113.041,63 (quarenta e cinco milhões, cento e treze mil, quarenta e um reais e sessenta e três centavos).

Foi feita a Representação Fiscal para Fins Penais ao Ministério Público Federal em nome dos sócios à época do período fiscalizado, em razão da omissão de informações às autoridades

fazendárias referente às infrações descritas neste Relatório Fiscal, bem como em razão da inserção de elementos inexatos em documentos exigidos pela lei fiscal.

A supressão ou redução de tributo ou contribuição social mediante a omissão de informação às autoridades fazendárias dos tributos e contribuições administrados pela RFB e a inserção de elementos inexatos em documentos exigidos pela lei fiscal configuram, em tese, crime Contra a Ordem Tributária, tipificado no art. 1º, inciso I e II, da Lei 8.137/90.

A contribuinte impugna (resumo):

Preliminar de nulidade

Durante o período de fiscalização a impugnante não fora instada a prestar esclarecimento sobre sua contabilidade muito embora requeresse, daí porque nulo o procedimento de acordo com o art. 5 da CF/88;

Da legislação aplicada

As leis aplicadas não seriam as 10.637/02 e nem a 10.833/02, mas sim a Lei nº 12.058/2009 e a 12.350/2010;

Da retroatividade da lei tributária mais benéfica

Invoca o art. 106 do CTN para retroagir as lei citadas, sobretudo a Lei nº 12.350/2010, que suspendeu a cobrança de PIS e Cofins para o caso presente. Faz explanação sobre ato não definitivamente julgado e lei interpretativa, colaciona opiniões doutrinárias e jurisprudência sobre o tema.

Da multa confiscatória

Do confisco da multa aplicada. Colaciona opiniões doutrinárias e jurisprudência. Reduzida a 10 %.

Violação dos princípios constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade pela fiscalização. Teria colaborado com a fiscalização. Colaciona opiniões doutrinárias teóricas sobre o tema.

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Brasília julgou improcedente a impugnação, proferindo o Acórdão DRJ/BSB n.º 03-53.377, de 29/7/2013 (fls. 786 e ss.), assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2008, 2009

NULIDADE.

A fiscalização afirmou que foram infringidas as Leis n.º 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Ocorre que, com o intuito de incentivar a produção de carne bovina, o Governo Federal, por meio da Lei n.º 12.058, de 2009, estabeleceu a suspensão do PIS/Cofins sobre a receita derivada da venda de animais vivos da espécie bovina e de carnes, além de dispor de regras para o aproveitamento do crédito presumido pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa. Esse cenário foi modificado com o advento da Lei n.º 12.350, de 2010. O benefício foi disciplinado através da Instrução Normativa – IN RFB n.º 1.157, de 2011.

As duas últimas etapas da cadeia produtiva sujeitas ao regime não cumulativo podem se creditar do PIS/Cofins na forma presumida. Para empresas como a Recorrente, a previsão do crédito presumido é de 30% das aquisições dos produtos especificados na norma, o que não foi considerado pela fiscalização (requer o direito ao crédito presumido e a sua compensação).

A base de cálculo estimada “não serve com a declaração do IRPJ, pois são as compras do período, apuração do ICMS, compras de gado”. Logo, por ser resumida, não serve para a apuração do PIS/Cofins. Existem diferenças se o gado é adquirido de pessoa física ou jurídica, o que não foi observado pela fiscalização. O fato de ter preenchido o Dacon de forma correta, podendo ter se equivocado apenas quanto a aspectos acessórios, o que não dá ensejo à aplicação da multa de ofício (reproduz ementa de decisão do Superior Tribunal de Justiça).

O art. 49 do CTN também aplica-se ao PIS/Cofins.

Até a edição da Lei n.º 10.637, de 2002, o PIS era exigível por outra lei de 1998. Como se trata da contribuição que onerava muito o setor produtivo, o Governo Federal concedeu crédito presumido e determinou a suspensão dessa contribuição. O art. 106, II, do CTN estabelece o princípio da retroatividade benigna.

A multa aplicada tem caráter confiscatório. Não ficou demonstrado que a Recorrente fraudou o Fisco (cita as Súmulas n.º 14 e 25 do CARF).

Foram violados os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

O processo foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório

Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

O recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

Constatou a fiscalização que a Recorrente creditou-se, nas aquisições de gado vivo como insumo para a sua atividade agroindustrial, com alíquotas cheias do PIS e da Cofins (1,65% e 7,6%, respectivamente), não observando o disposto no § 2º do art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, quando devia ter se creditado do crédito presumido estabelecido no art. 8º da Lei 10.925, de 2004, no percentual de 35% (trinta e cinco por cento) daquelas alíquotas previstas no art. 2º daqueles diplomas legais.

Inicialmente, suscita a Recorrente a nulidade do feito, ao fundamento de que, durante o procedimento fiscal, não foi instada a prestar esclarecimentos, o que configuraria

Não há como acordar com alegação.

É que a fase litigiosa do procedimento fiscal começa apenas quando instaurado o litígio pela apresentação da impugnação ao lançamento. A partir desse momento, é que se pode falar em processo propriamente dito, o qual deve observar todas as garantias asseguradas na Constituição Federal.

A etapa anterior é meramente inquisitiva e destina-se à coleta, pelo agente do Fisco, de informações necessárias à constituição do crédito tributário.

Nulidade, portanto, não há.

E no mérito, como se verá, também não assiste razão à Recorrente.

Para demonstrar o motivo do nosso convencimento, passamos a reproduzir os dispositivos das Leis n.º 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, que estabelecem, como regra geral, o não creditamento nas aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento do PIS e da Cofins, tal como ocorre com a Recorrente, que adquire animais vivos de pessoas físicas, não sujeitas, portanto, ao pagamento das citadas contribuições:

Lei n.º 10.637, de 2002:

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). Produção de efeito (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008)

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)

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Lei n.º 10.833, de 2003:

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

(...)

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

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)

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados

pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (g.n.)

Nada obstante, essa regra geral é excepcionada por lei especial, qual seja, o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, que conferiu, apenas para as pessoas jurídicas que menciona, crédito presumido a ser calculado sobre o valor que seria devido nos termos do art. 2º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003 (sobre os 1,65% e os 7,6% a título de PIS e de Cofins, respectivamente). Vejamos:

“Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis 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) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012)”

(...)

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

II - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; e (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007).”

Como o gado não se enquadra nos dois primeiros incisos do art. 8º, resta a aplicação residual do inciso III. Portanto, a Recorrente não podia ter apurado o crédito

presumido utilizando a alíquota “cheia”, mas multiplicando o percentual de 35% pelas alíquotas das contribuições para o PIS/Cofins (1,65% e 7,6%, respectivamente), para, em seguida, aplicar o valor daí resultante sobre o montante das aquisições de gado vivo.

A Recorrente ainda sustenta que, visando incentivar a produção de carne bovina, o Governo Federal editou a Lei n.º 12.058, de 2009, estabelecendo a suspensão do PIS/Cofins sobre a receita derivada da venda de animais vivos da espécie bovina e de carnes, além de dispor de regras para o aproveitamento do crédito presumido pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa, o que posteriormente teria sido modificado pela Lei n.º 12.350, de 2010, e encontra-se disciplinado por meio da IN RFB n.º 1.157, de 2011. Assim, afirma que nas duas últimas etapas da cadeia produtiva sujeitas ao regime não cumulativo poder-se-ia creditar do PIS/Cofins na forma presumida, no percentual de 30% das aquisições dos produtos, o que não teria sido considerado pela fiscalização (requer o direito ao crédito presumido e a sua compensação).

Com efeito, segundo a Lei n.º 12.058, de 13/10/2009 (DOU de 14/10/2009), com vigência a partir de sua publicação, as pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa que produzissem produtos classificados em determinados códigos da NCM destinados à exportação poderiam se apropriar de crédito presumido de PIS/Cofins, calculados sobre o valor dos bens classificados na posição 01.02 da NCM, adquiridos de pessoa física ou de cooperado pessoa física. Vejamos a sua redação original:

Art. 33. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 05.06.90.00, 05.10.00.10, 1502.00.1, 41.01.20.10, 41.04.11.24 e 41.04.41.30 da NCM, destinadas a exportação, poderão descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em cada período de apuração crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens classificados nas posições 01.02 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

Esse crédito presumido, que não constava da Medida Provisória - MP n.º 462, de 2009, é um direito do contribuinte a que se refere o *caput* art. 33 da Lei n.º 12.058, de 2009, e, portanto, deve ser exercido em tempo oportuno, não cabendo ao Fisco levantá-lo durante o procedimento fiscal, se o próprio contribuinte não o fez.

Assevera a Recorrente, em redação de difícil compreensão, que a base de cálculo estimada “não serve com a declaração do IRPJ, pois são as compras do período, apuração do ICMS, compras de gado. Logo, por ser resumida, não serve para a apuração do PIS/Cofins”.

Além de nada ter trazido que contestasse especificamente quaisquer valores lançados, pelo que consta dos autos as aquisições de gado vivo foram realizadas a pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física (não fosse assim, sequer crédito presumido haveria!), de modo que apenas sobre os valores dessas aquisições é que foram calculados os créditos, não sobre aquisições realizadas a pessoas jurídicas.

Por fim, a Recorrente reclama a retroatividade benigna, sob o argumento de que, até a edição da Lei n.º 10.637, de 2002, o PIS era exigível por outra lei de 1998. Como se tratava da contribuição que onerava muito o setor produtivo, o Governo Federal concedeu crédito presumido e determinou a suspensão dessa contribuição.

Ora, o art. 106, II, do CTN determina que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; ou c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Não estando configurados quaisquer dessas hipóteses – como no caso – não há como aplicar, por impossível, a reclamada retroatividade benigna.

No que concerne ao caráter confiscatório da multa de ofício, ou da violação a princípios constitucionais, sabe-se que falece ao julgador administrativo afastar a aplicação de normas legais plenamente vigentes, como a que instituiu a referida penalidade (art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996), competência reservada em caráter exclusivo ao Poder Judiciário.

Ante o exposto, conheço em parte do recurso e, na parte conhecida, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

É como voto.

Charles Mayer de Castro Souza