



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.726704/2018-31
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-013.559 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de agosto de 2023
Recorrente LATICINIOS J L LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

RECURSO ADMINISTRATIVO. PRAZO. LEI Nº 11.457/07. NORMA PROGRAMÁTICA.

A norma do artigo 24 da Lei nº 11.457/2007 - que diz que é obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte - é meramente programática, não havendo cominação de qualquer sanção em decorrência de seu descumprimento por parte da Administração Tributária.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 10.925/2004. ATIVIDADE QUE DEVE SE ENQUADRAR NO CONCEITO DE PRODUÇÃO.

A análise dos autos, bem como dos fatos delineados pela decisão *a quo*, denota que as atividades desenvolvidas pela recorrida - análise, filtragem e resfriamento do leite *in natura* - não ocasionam transformação do produto, enquadrando a sociedade na qualidade de mera revendedora e atraindo a vedação de aproveitamento de crédito a que se refere o § 4º, I, do art. 8º da Lei nº 10.925/1945.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. ÔNUS DA PROVA.

Na relação processual relativa à verificação dos créditos da não-cumulatividade pretendidos pela contribuinte a título de pedido de restituição ou ressarcimento e declaração de compensação, cabe a este a demonstração da obediência aos parâmetros legais de apuração relativos à comprovação da existência e à natureza dos dispêndios.

RESSARCIMENTO. JUROS/ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. SELIC. POSSIBILIDADE.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de

crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, depois de decorridos 360 (trezentos e sessenta) do protocolo do respectivo pedido, em face da resistência ilegítima do Fisco, inclusive, para o ressarcimento de saldo credor trimestral do PIS e da Cofins sob o regime não cumulativo. A resistência ilegítima restou detectada pelo fato da necessidade de ingresso em juízo para ser reconhecido o seu direito ao creditamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares arguidas e dar parcial provimento ao recurso voluntário, para garantir a incidência da atualização monetária pela Selic no montante do direito creditório reconhecido no despacho decisório, a partir do término do prazo de 360 dias contados da apresentação do pedido de ressarcimento, nos termos do REsp n.º 1.767.945/PR.

(documento assinado digitalmente)

Flavio Jose Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Jose Renato Pereira de Deus, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Denise Madalena Green, Mariel Orsi Gameiro, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente). Ausente(s), justificadamente, o conselheiro(a) Aniello Miranda Aufiero Junior.

Relatório

O presente processo trata de Pedido de Ressarcimento de Crédito Presumido de Pis/Pasep (Leite - Art. 9º-A, Lei 10.925/2004, alterado pela Lei 13.137/2015), sobre aquisições de leite *in natura*. Alegando a impossibilidade de utilizar o programa PER/DCOMP para se efetuar tal pedido, o contribuinte em epígrafe protocolou o Pedido de Ressarcimento em 27/01/2017. Justifica o encaminhamento do seu pedido dessa forma alegando que não haveria previsão para requerer créditos presumidos através do sistema PER/DCOMP.

Foram juntados aos autos, Petição Inicial, Mandado de Notificação e Intimação e Decisão referentes ao Mandado de Segurança com Pedido de Concessão de Medida Liminar Inaudita Altera Parte - processo 1003422-44.2018.4.01.3500, para que a DRF analisasse os pedidos de ressarcimento em 30 dias.

O pedido de habilitação do crédito foi deferido conforme o Despacho Decisório Seort/DRF/GOI, no sentido de que foi ao manifestante concedida a habilitação definitiva ao “Programa Mais Leite Saudável”, sendo o mesmo possuidor de projeto elegível ao Programa do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA).

O relatório fiscal, após análise das escriturações digitais fiscais e contábeis das contribuições dos documentos e esclarecimentos requeridos por intimações, deferiu em parte o pedido de ressarcimento, destacou-se que o leite utilizado como insumo na produção de

mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal, nos moldes do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, geraria direito a crédito presumido. Por outro lado, o leite *in natura* revendido não geraria crédito das contribuições, posto que não era utilizado na industrialização.

A parcela do leite comercializada foi excluída e, considerando que a alíquota aplicável é de 60% da alíquota básica para produtos de origem animal definida no inciso I do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925/04, bem como aproveitamento de ofício nos débitos do leite comercializado (conforme o caput do art. 8º da Lei nº 10.925/04), foram feitos ajustes na determinação correta do crédito presumido a ser considerado com base nas notas fiscais eletrônicas de vendas de leite.

Após a apresentação da Manifestação de Inconformidade, cujos argumentos estão resumidos no relatório da decisão recorrida, sobreveio o acórdão proferido pela DRJ em Porto Alegre/RS, que por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido apresentado nos seguintes termos: (i) afastou a nulidade do despacho decisório, bem como a aplicação do art. 24 da Lei nº 11.457/2007; (ii) no mérito fundamentou pelo indeferimento do pleito, diante da impossibilidade de apurar crédito presumido sobre o leite *in natura* adquirido e revendido sem que se tenha efetuado qualquer operação de industrialização, não se enquadrando no caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004; (iii) entendeu ser desnecessária a realização da perícia/diligência (arts. 18 e 28 do Decreto 70.235/72); e, (vi) indeferiu o pedido de correção monetária no caso de ressarcimento por falta de previsão legal.

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, através de Recurso Voluntário apresentado, no qual repisa as alegações da Manifestação de Inconformidade, que em síntese, se resume nas seguintes alegações: (i) nulidade dos atos administrativos, em razão da incompetência do agente fiscal (item 2.1.); (ii) preclusão para a realização de instrução processual administrativa em decorrência do esgotamento do prazo legal (art. 24 da Lei nº 11.457/2007 – item 2.2.); (iii) do direito a manutenção e ao ressarcimento do crédito presumido. atividades agroindustriais, leite *in natura* (item 2.3.); (iv) alteração da tributação nas vendas de leite refrigerado a granel, sem constituição de prova nem fundamento legal, *onus probandi*; (v) aproveitamento de ofício do crédito presumido para compensar o débito apurado indevidamente sobre as vendas de leite a granel (item 2.5.1.); (vi) da necessidade da realização de perícia e diligência (item III); e, (vii) do direito a correção monetária dos seus créditos a partir da data de protocolo dos pedidos de ressarcimento até a data da sua efetiva utilização.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Denise Madalena Green , Relator.

O Recurso é tempestivo e preenche os argumentos de admissibilidade.

A controvérsia dos autos diz respeito ao enquadramento das atividades desenvolvidas pela ora recorrente para fins de reconhecimento do direito aos créditos presumidos de PIS de que trata o art. 8º, da Lei nº 10.925/2004.

Analisando os argumentos de defesa postos no Recurso Voluntário, fica evidente que a recorrente reproduziu as mesmas razões aportadas na Manifestação de Inconformidade,

não apresentou um único elemento novo no recurso, seja em sede do direito material ou processual.

Por entender que a decisão recorrida seguiu o rumo correto tanto nos fundamentos das questões de nulidade, quanto à impossibilidade de apuração do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, de forma que utilizo suas razões de decidir sobre esses temas como se minhas fossem, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, e do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019, *in verbis*:

O contribuinte por diversas vezes cita jurisprudências administrativas e judiciais em sua peça de defesa, devendo-se registrar que decisões de outros órgãos de jurisdição **somente constituem norma geral a ser seguida com caráter vinculante nas situação prevista pela legislação**. Além do mais, em muitas dessas citações se verificou que os casos não seriam idênticos ao que aqui se discute.

NULIDADES DOS ATOS ADMINISTRATIVOS.

INCOMPETÊNCIA DO AGENTE

A manifestante alega que o presente despacho decisório seria nulo, posto que lavrado por agente incompetente.

A esse respeito, convém salientar que o Decreto nº 70.235/72, com força de lei, estabelece em seu artigo 59 que os despachos e as decisões administrativas em âmbito federal somente serão nulos se proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Note-se que, no presente caso, não é possível reconhecer nenhuma dessas hipóteses: a decisão foi prolatada por autoridade competente e o direito de defesa foi exercido sem limitações, com a regular apresentação da Manifestação de Inconformidade ora analisada.

De imediato, cumpre observar que o Despacho Decisório foi proferido por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, autoridade tributária competente para tanto, e trouxe a descrição dos fatos e os fundamentos legais que embasaram o ato. Além disso, a decisão veio acompanhada de relatório fiscal detalhado das glosas efetuadas e dos valores apurados.

Em suma, a decisão não merece retoques, haja vista a fundamentação aqui exposta e o exercício amplo e efetivo do direito de defesa que foi propiciado à Interessada, que, inclusive, apresentou longo e detalhado arrazoado por meio do qual se insurge contra o procedimento de apuração adotado pela Fiscalização.

Ainda a respeito da matéria, cabe o registro de que os atos e termos que subsidiaram o feito fiscal, não foram lavrados por pessoas incompetentes (art. 59, I, do Decreto nº 70.235, de 1972), pois tendo o Auditor Fiscal da Receita Federal competência outorgada por lei (arts. 904 e 911 do RIR, de 1999) para a fiscalização, não há que se cogitar de nulidade de ato lavrado por ele no exercício de suas atribuições.

PRECLUSÃO PARA A REALIZAÇÃO DE INSTRUÇÃO PROCESSUAL ADMINISTRATIVA EM DECORRÊNCIA DO ESGOTAMENTO DO PRAZO LEGAL

Afirma, a manifestante que, conforme determinado no art. 24 da Lei nº 11.457/2007, é obrigatório que a Autoridade Administrativa profira decisão administrativa no prazo máximo de 360 dias contados do protocolo dos pedidos. Que, comprovada a ocorrência de preclusão em face da Administração Fazendária Federal não exercer o direito de

realizar a instrução processual administrativa no prazo de 360 dias (Lei nº 11.457/2007, art. 24), seria ilegal a expedição de intimação com a finalidade de instruir o processo.

Afirma que, de acordo com a redação do art. 2º caput transcrito, o princípio da segurança jurídica merece destaque, de forma expressa e impositiva na Lei do Processo Administrativo. Que, por óbvio, não se pode falar em segurança jurídica quando a autoridade fiscalizadora não cumpre com seus deveres legais.

Por estas razões, afirma ser nulo o despacho decisório em combate.

Sem razão a manifestante.

Cumpra transcrever o citado dispositivo da Lei nº 11.457/2007:

CAPÍTULO II

DA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

(...)

Art. 23. Compete à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional a representação judicial na cobrança de créditos de qualquer natureza inscritos em Dívida Ativa da União.

Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte. (g.n.)

Em que pese tal dispositivo legal fazer referência especificamente à capítulo relacionado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, é de se frisar que o princípio da eficiência se encontra regido em nossa própria Constituição Federal.

No entanto, de acordo com o próprio dispositivo legal citado, o não cumprimento do prazo estabelecido não importa, como defende o contribuinte, em hipótese de nulidade do despacho decisório. Não existe o mínimo espaço para tal entendimento.

A determinação do prazo tem caráter programático, ou seja, deve ensejar um esforço da Administração Pública para que o processo administrativo tenha uma razoável duração, sendo assegurados os meios que lhe garantam a celeridade de sua tramitação.

Na impossibilidade de se implementar uma realidade em que todos os pedidos administrativos sejam apreciados de imediato – o ideal a ser alcançado –, a Administração tem que envidar todos os esforços para que sejam analisados os processos administrativos no menor prazo possível.

Em hipótese alguma significa do ato proferido por autoridade competente, em função do decurso do prazo de 360 dias.

Nesse sentido, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Exercício: 2003, 2004

NORMA DO ART. 24 DA LEI Nº 11.457/2007. NORMA PROGRAMÁTICA. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

A norma do artigo acima citado (É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte) é meramente programática, não havendo cominação de qualquer sanção em decorrência de seu descumprimento por parte da Administração Fiscal, sendo certo inclusive que se encontra topologicamente em capítulo referente à organização da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (capítulo II) e não no capítulo referente ao Processo Administrativo Fiscal - PAF (capítulo III), ou seja, há fundada dúvida sobre sua aplicação, mesmo programática, ao PAF. Mesmo que se considere sua aplicação ao PAF, trata-se, apenas, de um apelo feito pelo legislador ao julgador administrativo para implementar o ditame do inciso LXXVIII do art. 5º da Constituição da República (a todos, no âmbito

judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação), pois o legislador não impôs sanção pelo descumprimento de tal norma. Por óbvio, não estabelecida a sanção na lei, não cabe ao julgador administrativo usurpar a atividade do legislador, criando sanção não prevista em lei. Ademais, no caso concreto, a administração tributária, pela Turma da Delegacia de Julgamento, proferiu decisão em prazo extremamente razoável, um pouco acima de um ano.(Acórdão n.º 2102-01.490, 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 24/08/2011) (g.n.)

Dessa forma, não assiste razão ao contribuinte em sua pretensão.

DO DIREITO A MANUTENÇÃO E AO RESSARCIMENTO DO CRÉDITO PRESUMIDO. ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS. LEITE *IN NATURA*

Vendas de leite refrigerado a granel. alteração da tributação sem constituição de prova nem fundamento legal. ônus probandi.

Na peça de defesa o contribuinte alega direito ao ressarcimento do crédito presumido de leite *in natura*, conforme previsão do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004. Discorda da glosa do agente fiscalizador de parcela do crédito pleiteado relativo às vendas de leite a granel, pois não seria um simples revendedor, mas realizaria atividades de análise, filtragem e resfriamento desse leite. Entende que tais atividades se enquadrariam na modalidade de beneficiamento e, portanto, estaria realizando industrialização do leite *in natura*.

A manifestante pergunta qual seria a prova que o agente fiscalizador espera que a Impugnante apresente para comprovar que faz o transporte, resfriamento e venda a granel do leite. Sustenta que o ônus da prova, como quer parecer a ilustre autoridade fiscal, não é da Impugnante e sim da fiscalização. Afirma que aquele que argui razões diversas da que consta em documentos, declarações e demonstrações contábeis é quem tem o dever de provar.

Sustenta, ainda, que o agente fiscal apenas presume que a Impugnante não faz o transporte e o resfriamento do leite. Que, porém, todas as informações apresentadas ao agente fiscalizador comprovam o contrário, pois essa é a operação realizada, todo o leite adquirido é transportado por conta da Impugnante e passa pelo processo de resfriamento antes de ser destinado, quando há excesso de leite, para venda a granel. Que, cabe ao fisco a prova da irregularidade, ou seja, provar que a Impugnante não realizou os processos de transporte, resfriamento e venda a granel do leite, pois a Impugnante goza da presunção legal, pacificado pela doutrina e jurisprudência. Cita doutrina.

O crédito presumido em questão tem previsão no art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, o qual assim 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.

A Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017, por sua vez, estabeleceu critérios para o ressarcimento dos créditos presumidos, sendo que o ano calendário de 2013 estava abrangido por tal dispositivo legal:

Art. 53. O saldo de créditos presumidos apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização de leite e de seus derivados classificados nos

códigos da NCM mencionados no caput do art. 8º dessa Lei, existente em 30 de setembro de 2015, poderá ser objeto de ressarcimento ou compensação, observado o disposto no art. 54.

§ 1º O pedido de ressarcimento ou a declaração de compensação de que trata o caput poderão ser efetuados somente em relação aos créditos apurados no:

...

IV - ano-calendário de 2013, a partir de 1º de janeiro de 2018.

A lei nº 11.051/2004 havia limitado o uso de tais créditos presumidos a dedução das próprias contribuições dentro do mesmo período, e caso restasse saldo deveriam ser estornados. Com a Lei nº 13.137/2015 (com o programa Mais Leite Saudável) passou-se a permitir a utilização do saldo credor dos citados créditos presumidos mediante compensação e ressarcimento.

A decisão administrativa guerreada menciona esses dispositivos legais e considerou os mesmos na apuração do crédito presumido a que faria jus à empresa. Não há assim divergência sobre a possibilidade desses insumos gerarem direito a créditos presumidos.

O relatório fiscal, portanto, aponta que o leite adquirido como insumo na produção de mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal de acordo com o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 geraria direito ao crédito presumido. No entanto, o leite revendido não geraria direito a qualquer tipo de crédito, posto que não é utilizado na industrialização no caso dos créditos presumidos, e se trata de produto adquirido sem incidência da contribuição no caso dos créditos básicos:

50. O leite adquirido de pessoa física, ou de pessoa jurídica com suspensão da contribuição, para gerar crédito presumido, deve ser utilizado como insumo na produção das mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal, nos moldes do art. 8º da Lei nº 10.925/04.

51. O leite revendido não gera qualquer crédito de PIS/Cofins: nem presumido, posto que não é utilizado na industrialização, nem muito menos básico, pois se trata de produto adquirido sem incidência da contribuição. (gn)

Podemos aqui sintetizar a inconformidade do contribuinte ao dizer que tal leite *in natura* não seria apenas revendido, mas passaria por processos, aos quais o manifestante quer caracterizar como de industrialização. Tais processos seriam de análise, filtragem e resfriamento desse leite que foi posteriormente revendido.

Observe-se que o inciso XI, do art. 1º, da já citada Lei nº 10.925/2004, é expressamente claro em determinar fica reduzida a zero as alíquotas das contribuições sobre a receita bruta de vendas no mercado interno do leite fluído **pasteurizado ou industrializado**.

Art. 1º Ficam REDUZIDAS A 0 (ZERO) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

XI - leite fluído pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado, leite em pó, integral, semidesnatado ou desnatado, leite fermentado, bebidas e compostos lácteos e fórmulas infantis, assim definidas conforme previsão legal específica, destinados ao consumo humano ou utilizados na industrialização de produtos que se destinam ao consumo humano.

As atividades defendidas pelo contribuinte como industrialização não agregaram elementos ao produto. Analisar a acidez ou a densidade de um produto, por exemplo, não pode ser caracterizado como um processo de industrialização.

O **mero resfriamento** também não é considerado uma operação de industrialização. As disposições do inciso XI do art. 1º dizem respeito aos processos de pasteurização, ultrapasteurização ou fermentação do leite *in natura*, **processos esses não executados pelo contribuinte nas operações objeto das glosas**.

Depura-se que o manifestante não efetuou qualquer operação de industrialização no referido leite *in natura* revendido. A lei não prescreve que uma pessoa jurídica possa apurar créditos presumidos sobre o leite *in natura* adquirido e revendido sem que se tenha efetuado qualquer operação de industrialização sobre o mesmo (**se ele não transforma esse leite em um outro “produto” nos termos da lei de regência**), e portanto ele não estaria enquadrado no permissivo legal prescrito no caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Além do mais, pelo que consta nos seus §§ 3º e 10 desse mesmo dispositivo legal, esse leite adquirido deveria ser considerado insumo (nos termos dos incisos II dos artigos 3ºs das leis de regência das contribuições) **de outro produto por ele vendido**, e não ser apenas revendido.

Referida lei também prescreveu (de forma negativa, conforme o § 4º desse artigo) que a pessoa jurídica que revender o referido leite, exercendo cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite *in natura* não poderá se beneficiar do crédito presumido na aquisição desse leite, apenas quem adquirir esse leite, em operação de venda seguinte, e exercer a atividade de industrialização prescrita no caput do art. 8º poderá se creditar o crédito presumido citado (fica postergado para a operação seguinte a possibilidade de se apurar tal crédito presumido):

§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:

I - do crédito presumido de que trata o caput deste artigo;

II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo.

É de se destacar que a contribuinte foi intimada a comprovar que realiza transporte, resfriamento e venda a granel, ou que exerça atividade agropecuária, ou ainda que houve a saída tributada pelo Pis/Cofins, tendo assim respondido:

A empresa possui caminhões que fazem a coleta do leite in natura nos produtores (transporte) conforme declarado nos bens do ativo imobilizado apresentados em atendimento a alínea “h”. Além de possuir caminhões próprios, também contrata transportadores para fazer a coleta do leite sob a responsabilidade da empresa.

Complementando as informações na resposta ao termo de intimação, apresentada pela Impugnante ao agente fiscalizador, constavam ainda as seguintes informações:

Todo o leite transportado, quando chega no estabelecimento da empresa, antes de ser destinado para industrialização ou venda a granel, passa pelo processo de resfriamento conforme prova o fluxograma do processo produtivo apresentado na alínea “f”.

Considerando que a empresa transporta, resfria e vende leite a granel, nas vendas para pessoa jurídica tributada com base no lucro real que vai utilizar esse leite na produção de produtos destinados a alimentação humana ou animal, a suspensão das contribuições é obrigatória.

Merece destaque que a fiscalização fez a verificação dessas notas fiscais (planilha Nfe Venda de Leite) e a maior parte corresponde a "**contratação do frete por conta do destinatário**". Na maioria dos casos, **o transportador do leite é o próprio adquirente das mercadorias, e a JL não aparece como transportadora das mesmas**.

Assim não estariam satisfeitas as condições impostas pelo § 1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, devendo tais receitas das vendas de leite serem tributadas. Observe-se que todos esses elementos probatórios estão devidamente demonstrados pela fiscalização nas planilhas dos arquivos não pagináveis.

De outro lado, para que as aquisições em questão dessem direito a crédito básico é também condição necessária que esses mesmos produtos tenham sido sujeitos ao pagamento da contribuição na sua origem, isto é, na empresa vendedora. É o que se

depreende do inciso II do parágrafo 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Leia-se:

Lei nº 10.637, de 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: [...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada 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 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: [...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada 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)

Todas as notas fiscais identificadas como aquisição utilizadas como insumo tiveram o cômputo de créditos para o contribuinte dado pela fiscalização, como se observa em planilha dos arquivos não pagináveis.

De outro lado, o leite *in natura* adquirido e revendido foi **devidamente** glosado. É possível verificar em todas as glosas que a descrição da mercadoria vendida é “leite cru”, **constante na totalidade dos documentos fiscais e informado pelo próprio contribuinte** (planilha NFs Venda de Leite):

Descrição da Mercadoria/Serviço

LEITE CRU RESFRIADO ... (Notas Fiscais glosadas)

Portanto, os próprios documentos fiscais apontam a inexistência de qualquer modificação das mercadorias que foram adquiridas, revendidas e conseqüentemente glosadas.

Para correta determinação do crédito presumido promoveu-se, então, um ajuste no crédito presumido apurado, de modo a estornar a parcela do leite *in natura* adquirida para comercialização.

Como o leite *in natura* é insumo comum a todos os produtos produzidos pela empresa, a parcela do leite *in natura* destinada à comercialização foi determinada, mês a mês, pela proporção da receita de vendas de leite pela receita total de vendas de produção.

A parcela do leite comercializada foi estornada e houve o aproveitamento de ofício do crédito presumido nos débitos do leite comercializado (conforme o caput do art. 8º da Lei nº 10.925/04 – “poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido”).

O percentual de estorno se encontra devidamente planilhado pela fiscalização.

Assim não é possível o creditamento pleiteado pelo contribuinte. Esse é o entendimento que se observa na jurisprudência administrativa especificamente sobre esse item:

Acórdão nº 14-107.537 - 4ª Turma da DRJ/POR, em 29/05/2020

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 10.925/2004. TRANSPORTE, RESFRIAMENTO E VENDA A GRANEL DE LEITE IN NATURA. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos do inciso II §1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, é vedado às pessoas jurídicas que exerçam, cumulativamente, as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura o aproveitamento do crédito presumido de que trata o caput daquele artigo.

Acórdão nº 08-73.645 – 7ª Turma da DRJ/JFA, em 30/01/2020

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS. AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS DE LEITE CRU/IN NATURA. IMPOSSIBILIDADE.

Para que as aquisições de leite cru/in natura deem direito à apuração de crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, é necessário, entre outras coisas, que esses insumos tenham sido tributados, conforme estipula o inciso II do parágrafo 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Em consequência, se não houve tributação de PIS/Cofins no fornecedor desse insumo, também não há direito a crédito dessas contribuições.

Portanto, desnecessária a **realização da perícia ou da diligência** pleiteada pelo contribuinte, pois seu quesito apresentado na peça de defesa está plenamente respondido nesses autos, pelos próprios documentos fiscais anteriormente identificados.

A realização de perícia pressupõe que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador o que não é o caso dos presentes autos, pois se trata de matéria de direito. Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia fundamentado nos arts. 18 e 28 do Decreto 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal.

Informemos, ademais, que o art. 373, I, do Novo Código de Processo Civil determina incumbir ao autor o **ônus da prova**, quanto ao fato constitutivo de seu direito. Assim, em se tratando de pedidos de restituição/ressarcimento e de declarações de compensação, por óbvio que o contribuinte é o autor do pleito e com isso tem o dever legal de apresentar os documentos comprobatórios do direito invocado.

Nesse sentido, as decisões do CARF a seguir apresentadas:

Acórdão CARF nº 3002-001.183 de 06/04/2020

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CERTEZA E LIQUIDEZ. ÔNUS DA PROVA.

A restituição e/ou compensação de indébito fiscal com créditos tributários está condicionada à comprovação da certeza e liquidez do respectivo indébito, cujo ônus é do contribuinte.

Acórdão CARF nº 1002-001.186 de 03/04/2020

COMPROVAÇÃO. OBRIGATORIEDADE. ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao contribuinte o ônus de demonstrar a certeza e liquidez do crédito alegado para compensação, restituição ou pedido de ressarcimento veiculado mediante PER/DCOMP, pela via administrativa. Inteligência do art. 170 do CTN.

Acórdão CARF nº 3003-001.023 de 07/04/2020

RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.

A compensação de créditos tributários está condicionada à comprovação da certeza e liquidez, cujo ônus é do contribuinte. A insuficiência no direito creditório reconhecido acarretará não homologação da compensação pela ausência de provas documentais, contábil e fiscal que lastreie a apuração, necessárias a este fim.

Acórdão CARF nº 3002-001.153 de 16/03/2020

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA.

É do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito pleiteado através de documentos contábeis e fiscais revestidos das formalidades legais.

Como acima demonstrado, é atribuição do contribuinte a demonstração da efetiva existência do crédito por ele postulado. Caso a Administração Tributária venha a resistir à pretensão do interessado, indeferindo o seu pedido de ressarcimento e não homologando a compensação a ele relacionada, incumbirá ao contribuinte, na qualidade de autor, comprovar a legitimidade do crédito postulado, contraditando o procedimento fiscal por meio da prestação de esclarecimentos e da apresentação dos elementos de prova pertinentes.

(...)

APROVEITAMENTO DE OFÍCIO DO CRÉDITO PRESUMIDO PARA COMPENSAR O DÉBITO APURADO INDEVIDAMENTE SOBRE AS VENDAS DE LEITE A GRANEL. ILEGALIDADE

Alega a manifestante que, além de tributar indevidamente as receitas de venda de leite a granel, o agente fiscalizador ainda pretendeu compensar de ofício os débitos apurados com os créditos presumidos calculados sobre as aquisições de leite.

Afirma, a contribuinte, que a referida compensação além de ser facultativa, é de **exclusiva decisão do sujeito passivo**. Que fica demonstrada, uma vez mais, o arbítrio e o descumprimento das disposições legais por parte do Fisco.

Sem razão a manifestante. A dedução realizada não se confunde com a compensação de ofício.

Na compensação de ofício, antes de proceder à restituição ou ressarcimento de tributos administrados pela RFB, deve ser verificada a existência de débitos do sujeito passivo contra a Fazenda Nacional, inclusive parcelamentos não garantidos (ver a IN RFB 1.717/2018 e anteriores). Trata-se aqui de débitos definitivamente constituídos. Quanto aos créditos, devem ser líquidos e certos, já permitindo o pagamento aos interessados.

No caso presente, no que tange ao crédito presumido, da mesma forma que para o caso dos créditos da não-cumulatividade, está sendo promovida a **dedução**, com a finalidade de apurar a contribuição efetivamente devida. A dedução também é realizada pelo contribuinte no Dacon, sendo que o valor do saldo, declarado em DCTF, é que será cobrado. A dedução realizada no procedimento fiscal visa justamente apurar o saldo final de crédito presumido.

O crédito presumido do PIS e da Cofins para as agroindústrias foi instituído (em substituição à revogada previsão inicial da Lei 10.637/2002 na aquisição de insumos de pessoas físicas) pela Lei 10.925, de 23/07/2004, assim dispendo:

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) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Medida

Provisória n.º 609, de 2013 (Vide Medida Provisória n.º 609, de 2013 (Vide Lei n.º 12.839, de 2013) (Vide Lei n.º 12.865, de 2013)

(...).

§ 2º *O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.*

§ 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 - 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.*~~

~~*II - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis n.ºs 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 n.º 11.488, de 2007) (Revogado pela Lei n.º 12.865, de 2013)*~~

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

(...)

Art. 15. As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem vegetal, classificadas no código 22.04, da NCM, 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. (destaque não original)

(...).

Conforme disposto nos art. 8º e 15, citados e transcritos acima, na vigência da Lei n.º 10.925/2004, o crédito presumido da agroindústria somente poderia ser utilizado para a dedução da contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins devidas em cada período de apuração, inexistindo previsão legal para o ressarcimento/compensação. Com efeito, a compensação e o ressarcimento admitidos pelo art. 6º da Lei n.º 10.833, de 2003, contemplavam unicamente aos créditos apurados na forma do art. 3º daquela lei, assim dispondo:

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

(...);

§ 1º *Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art 3º, para fins de: (destaque não original)*

(...).

Da mesma forma está estabelecido para o PIS, no art. 5º da Lei 10.637, de 2002.

Segundo, estes dispositivos legais, apenas os créditos apurados na forma do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, poderiam ser objeto de pedido de

restituição/compensação, ou seja, os créditos sobre insumos adquiridos com incidência da contribuição cujo ônus do pagamento efetivo é do adquirente.

Os créditos presumidos da agroindústria não eram apurados na forma daquele artigo, mas sim nos termos do art. 8º, § 3º da Lei nº 10.925, de 23/07/2004. Já suas utilizações estavam previstas no próprio art. 8º e no art. 15, desta mesma lei, citados e transcritos anteriormente, ou seja, poderiam ser utilizados apenas e tão somente para dedução da contribuição devida em cada período de apuração. Sem dúvida a legislação aplicável à época dos fatos geradores era bastante clara a respeito da vedação de compensação e ressarcimento de créditos presumidos.

Ocorre que legislação superveniente, a Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, modificada pela Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011, alterou este entendimento retroativamente a 2006, conforme art. 10 transcrito abaixo, estabelecendo a permissão de compensação ou ressarcimento de créditos presumidos apurados na forma do §3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004:

Art. 10. A Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, passa a vigorar acrescida dos seguintes arts. 56-A e 56-B:

"Art. 56-A. O saldo de créditos presumidos apurados a partir do ano-calendário de 2006 na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, existentes na data de publicação desta Lei, poderá:

I - ser compensado com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria;

II - ser ressarcido em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 1º O pedido de ressarcimento ou de compensação dos créditos presumidos de que trata o caput somente poderá ser efetuado:

I - relativamente aos créditos apurados nos anos-calendário de 2006 a 2008, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da publicação desta Lei;

II - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2009 e no período compreendido entre janeiro de 2010 e o mês de publicação desta Lei, a partir de 1º de janeiro de 2012.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos créditos presumidos que tenham sido apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003."

Como já visto, cabível o procedimento adotado pela fiscalização de efetuar o desconto do saldo de créditos existentes. Assim, a dedução tem a mesma natureza daquela realizada em auditoria quando descaracterizada receita ou atividade do modelo cumulativo, com aceitação de créditos ou mesmo pagamentos, para o outro regime. Em conclusão, a dedução efetivada não pode ser confundida com a compensação de ofício, esta realizada entre créditos e débitos líquidos e certos. Além disso, em 16/01/2019, a própria interessada requer (doc. à fl. 177/180) que os processos sejam devolvidos para a DRF em Goiânia, para que a DRF execute os procedimentos de compensação de ofício dos créditos homologados originalmente no despacho decisório.

Ainda, em relação ao pedido de correção do ressarcimento pela taxa Selic, cabe aqui alguns esclarecimentos.

Como esclarecido pela decisão recorrida, no ressarcimento da Cofins e da contribuição para o PIS no regime da não cumulatividade, os créditos gerados pelos referidos tributos são escriturais, e com isso não resultam em dívida, nem mora do Fisco com o

contribuinte, dessa forma não sofrem correção monetária ou juros, nos termos dos arts. 13 e 15, VI, da Lei n.º 10.833/2003, nesses termos foi editada a Súmula CARF n.º 125.

No entanto, posteriormente à data da emissão e aprovação daquela súmula, em 03/09/2018, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento dos REsp n.ºs 1.767.945, 1.768.060 e 1.768.415, decidiu sob a sistemática de recursos repetitivos, que é devida a correção monetária sobre o ressarcimento de saldos credores de créditos escriturais, quando há resistência do Fisco em deferir o pedido. Ainda, segundo a decisão desse Tribunal Superior, a resistência do Fisco se configura depois de decorridos 360 (trezentos e sessenta) dias previstos no art. 24 da Lei n.º 11.457/2007, contados da data de protocolo do respectivo pedido de ressarcimento.

Nessa hipótese, para a jurisprudência do STJ (REsp n.ºs 1.035.847/RS), a resistência ilegítima pode ser detectada, em alguns casos, com a necessidade de ingresso em juízo para ser reconhecido o seu direito ao creditamento.

Ressalta-se, ainda, que a própria SRFB levando-se em conta as decisões do STJ e o Parecer PGFN/CAT n.º 3.686, de 17 de junho 2021, já atualizou o SIEF para aplicar os juros compensatórios, à taxa Selic, sobre os pedidos de ressarcimento do PIS e da Cofins depois de decorridos 360 (trezentos e sessenta) dias contados da data de protocolo do respectivo pedido de ressarcimento, nos termos da Nota Técnica SEI n.º 42950/2022/ME.

No presente caso, como relatado acima, a recorrente ingressou no Judiciário, através do Mandado de Segurança com Pedido de Concessão de Medida Liminar - Processo n.º 1003422-44.2018.4.01.3500 (petição inicial - fls.23/57 e sentença – fls. 64/66), visto que decorridos mais de 360 dias do protocolo, sem manifestação do Fisco quanto ao Pedido de Ressarcimento, exurgindo legítima a necessidade de atualizá-los monetariamente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco.

Dessa forma, entendo que deve ser dado provimento ao pedido de correção monetária do ressarcimento do PIS, uma vez que o PER/DCOMP 10100.007301/0117-00 foi transmitido pela contribuinte em 27/01/2017 (fls.03 e 12), e o Despacho Decisório n.º 655/2018-DRF/GOI (fls.109/112) que deferiu parte dos créditos pleiteados pela recorrente foi proferido em 24/08/2018 (fl.120), logo a “resistência ilegítima” estaria configurada.

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, para afastar as preliminares arguidas e no mérito dar parcial provimento ao recurso, para garantir a incidência da atualização monetária pela Selic no montante do direito creditório reconhecido no Despacho Decisório a partir do término do prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias contados da apresentação do pedidos de ressarcimento, nos termos do REsp n.º 1.767.945/PR.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green

Fl. 15 do Acórdão n.º 3302-013.559 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10120.726704/2018-31