



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10630.720171/2018-23
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-010.144 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de dezembro de 2020
Recorrente COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DE RESPLENDOR LTDA. - EM LIQUIDAÇÃO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2016

PIS/PASEP E COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. ATIVIDADE AGROPECUÁRIA E COOPERATIVA. VEDAÇÃO LEGAL.

A pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária não faz jus ao crédito presumido por expressa vedação do art.8º, §4º, I da Lei nº 10.925/2004.

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO/RESTITUIÇÃO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.

Em processos de ressarcimento, restituição e compensação, recai sobre o sujeito passivo o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a natureza, a certeza e a liquidez do crédito pretendido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do recurso. Na parte conhecida, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Walker Araújo (relator), José Renato Pereira de Deus, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green que davam parcial provimento para admitir o direito ao crédito presumido em relação a aquisição de leite in natura, registrando que a contribuinte não estava habilitada no programa Mais Leite Saudável, e o direito de ressarcimento/compensação dos créditos presumidos das contribuições em análise, nos termos do voto do relator. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Vinicius Guimarães.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo – Relator

(documento assinado digitalmente)

Vinicius Guimarães - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente), Larissa Nunes Girard, Jorge Lima Abud, Vinicius Guimarães, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Denise Madalena Green.

Relatório

Por bem retratar os fatos, adoto o relatório da decisão de piso:

O interessado apresentou pedido de ressarcimento de crédito presumido de PIS não-cumulativo referente ao 1º trimestre de 2016;

A DRF-Governador Valadares/MG emitiu Despacho Decisório nº 165/2019/RFB/VR06A/DICRED/RESSARC, no qual não reconhece o direito creditório pleiteado;

A empresa apresenta manifestação de inconformidade, na qual alega, em síntese, que:

a) LIMITES E FINALIDADE DO PRESENTE RECURSO;

b) DOS FUNDAMENTOS;

c) DA NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS;

d) DA POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES DO PIS E DA COFINS NO CASO DOS INSUMOS AGROPECUÁRIOS (LEITE);

e) DA POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS PRESUMIDOS POR COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS COM BASE NO ART. 8º DA LEI Nº 10.925/2004;

e) DO CRÉDITO PRESUMIDO SOBRE AQUISIÇÕES DE LEITE IN NATURA DE NÃO ASSOCIADOS;

f) DOS CRÉDITOS DEDUZIDOS DO SALDO A PAGAR NA APURAÇÃO;

g) DA PERÍCIA;

A DRJ, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2016

PIS/PASEP E COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO.

A pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária não faz jus ao crédito presumido por expressa vedação legal.

Irresignada com a decisão, a Recorrente interpôs recurso voluntário, reproduzindo suas alegações de defesa.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Walker Araujo, Relator.

O recurso voluntário foi interposto dentro do prazo legal de 30 (trinta) dias, portanto, é tempestivo.

Inicialmente, constata-se no despacho decisório que fiscalização trouxe um demonstrativo extraído do Dacon apontando que a Recorrente utilizou créditos para desconto das contribuições devidas e apurou saldo 0,00 de contribuição devida no mês, senão vejamos:

20. Conforme observado nas Escriturações Fiscais Digitais – EFD-Contribuições do 1º trimestre de 2016 (fls. 179 a 181), a Cooperativa havia deduzido do saldo a pagar da Cofins as rubricas abaixo transcritas (valores em Reais – R\$):

Consolidação da Contribuição para a Seguridade Social – Cofins do Período – M600	Janeiro/2016, fl. 179	Fevereiro/2016, fl. 180	Março/2016, fl. 181
1. Valor total da contribuição não cumulativa do período	1.937,17	1.875,06	3.845,86
3. Valor do crédito descontado, apurado em período de apuração anterior	1.937,17	1.875,06	3.845,86
12. Valor total da contribuição a recolher/pagar do período	0,00	0,00	0,00

Ou seja, ao que parece o crédito presumido apurado pela Recorrente já tinha sido utilizado para deduzir o montante da contribuição devida no 1º trimestre de 2016, o que acarretaria na utilização em duplicidade do crédito presumido, caso se admita-se o direito ao ressarcimento/compensação aqui discutido.

Entretanto, embora a fiscalização tenha noticiado tal ocorrência, fato é que a questão sobre a suposta utilização em duplicidade do crédito, já que aparentemente o crédito que foi utilizado para deduzir seu débito do trimestre é objeto do pedido de ressarcimento/compensação, não fez parte do despacho decisório que, limitou a indeferir o pedido da Recorrente por (i) vedação ao direito de apurar o crédito presumido; e (ii) direito apenas de deduzir, não ressarcir/compensar, eventual crédito presumido reconhecido pela administração tributação.

Ao meu ver, a questão acima mencionada deverá ser objeto de nova análise por parte da fiscalização que, apurando a utilização integral, por meio de dedução, do crédito presumido, indeferir o pedido de ressarcimento/compensação, ou se caso admitir o ressarcimento de eventual saldo remanescente.

Assim, deve-se não conhecer do recurso nesse ponto.

No mais, a controvérsia dos autos diz respeito ao enquadramento das atividades desenvolvidas pela Recorrente no conceito de produção para fins de reconhecimento do direito aos créditos presumidos de PIS e Cofins de que trata o artigo 8º, §1º, I, §4º, I, da Lei nº 10.925/2004.

Depreende-se da leitura de referidos normativos que (a) tem direito ao crédito presumido de PIS/Pasep e Cofins as pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias citadas no dispositivo adquiridos de pessoa física, cooperado pessoa física ou cerealista; e (b) os cerealistas e cooperativa de produção agropecuária não têm direito ao crédito presumido.

Nos termos do artigo 8º, caput, da Lei 10.925/04, verifica-se que o legislador entende por produção a atividade que modifica os produtos animais ou vegetais, transformando-os em outros, tais, por exemplo, a indústria de queijos e outros laticínios, obtidos a partir do leite.

Para fazer jus ao benefício fiscal, a Recorrente deve produzir mercadorias, ou seja, deve realizar processo de industrialização a partir do leite in natura adquiridos de pessoa física, cooperado pessoa física ou cerealista, transformando-os em outros (v.g. leite longa vida, manteiga, queijo, requeijão e derivados lácteos).

Segundo a Drf, o crédito presumido voltado para o setor do agronegócio previsto no artigo 8º da Lei nº 10.925/2004 somente seria cabível para as pessoas jurídicas, inclusive, cooperativas, que façam produção via industrialização dos produtos de origem animal ou vegetal destinados à alimentação humana ou animal e, que as atividades desenvolvidas pela Recorrente de beneficiamento não ocasionam transformação do produto, enquadrando a sociedade na qualidade de mera cooperativa de produção agropecuária e atraindo a vedação de aproveitamento de crédito a que se refere §4º, I, do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004. Tal fundamento motivou o indeferimento do pedido de restituição protocolada pela Recorrente nos seguintes termos:

a) é vedado às cooperativas agropecuárias o aproveitamento do crédito presumido de que trata o caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, conforme o disposto no § 4º daquele artigo;

b) as cooperativas que exerçam atividade agroindustrial podem utilizar crédito presumido para fins de dedução do valor devido da contribuição do PIS/Pasep, não sendo possível a compensação com outros tributos da RFB nem pedido de ressarcimento, conforme §3º do art. 8º da IN SRF nº 660/2006, limitada a dedução ao saldo a pagar da contribuição do PIS/Pasep decorrente da venda de produtos relacionados ao Capítulo 4 da NCM, conforme art. 9º da IN SRF nº 660/2006.

A respeito da motivação contida na letra “a”, a DRJ manteve o indeferimento do pedido por entender que a Recorrente é cooperativa de produção agropecuária, posto que exerce atividade de comercialização da produção de seus associados e beneficiamento dessa produção, ou seja, não há processo industrial na operação sob análise, a saber:

Quanto ao primeiro argumento da negativa (item a), a manifestante alega que "No item 21 do Despacho Decisório, a fiscalização conclui que 'é vedado às cooperativas agropecuárias o aproveitamento do crédito presumido de que trata o caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, conforme o disposto no §4º daquele artigo'. No entanto, a vedação ao crédito presumido para as pessoas jurídicas listadas no inciso I do §4º do art. 8º aplica-se às pessoas jurídicas que COMERCIALIZAM produtos de origem vegetal ou animal com SUSPENSÃO das contribuições previstas no art. 9 da Lei nº 10.925/2004".

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

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.

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

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM);

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

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.

(...)

§ 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. (grifei)

Como se vê no dispositivo legal acima, as pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos códigos da NCM citados no caput e destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir das contribuições para o PIS e para a Cofins crédito presumido sobre o valor das aquisições, efetuadas de pessoas físicas ou recebidos de cooperado pessoa física, de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Também geram o mesmo crédito presumido as aquisições efetuadas pessoas jurídicas relacionadas nos incisos I a III do § 1º do artigo em questão.

No entanto, o § 4º do mesmo artigo faz duas vedações expressas quanto ao aproveitamento de crédito, ambas para as pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1, entre as quais se encontra a pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária, como a manifestante. São elas:

- a primeira (inciso I do parágrafo), veda a apropriação do crédito presumido previsto no caput pelas pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º;

- a segunda (inciso II do parágrafo), veda o aproveitamento de todo e qualquer crédito (ordinário e/ou presumido) em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput do artigo, ou seja, àquelas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos códigos da NCM ali citados e destinadas à alimentação humana ou animal.

Assim, se uma pessoa jurídica elencada entre aquelas citadas nos incisos I a III do § 1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 (entre elas, repita-se, a que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária, como a manifestante) efetua vendas com suspensão das contribuições ela não pode se aproveitar dos créditos (ordinários e/ou presumidos) que poderiam ser gerados com as aquisições de insumos usados na produção ou fabricação dos bens ou produtos vendidos com isenção, ainda que a aquisição seja feita de uma pessoa jurídica.

Da mesma forma, ela não pode aproveitar o crédito presumido oriundo das aquisições efetuadas de pessoas físicas, tudo por expressa vedação legal imposta pelos incisos I e II do § 4º do citado art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

A manifestante, ao alegar que a vedação à apropriação do crédito presumido prevista no caput do artigo se aplica "às pessoas jurídicas que COMERCIALIZAM produtos de origem vegetal ou animal com SUSPENSÃO das contribuições previstas no art. 9 da Lei nº 10.925/2004", faz uma combinação dos incisos I e II que não existe no diploma legal, vistos que os dois incisos são distintos com vedações que não se comunicam nem se entrelaçam.

Portanto, correto o indeferimento do crédito pleiteado, com base no inciso I do § 4º do art. 8º da Lei 10.925/2004.

A Recorrente se defende, alegando que é cooperativa industrial e que utiliza o leite in natura recebidos dos associados e não associados para produção de leite longa vida, manteiga, queijo, requeijão e derivados lácteos. Aduz, ainda, que o próprio CNAE da cooperativa demonstra que a atividade principal da contribuinte é produção e fabricação de laticínios. Trouxe em sede de fiscalização fluxograma do processo produtivo dos produtos de laticínio.

Dado as informações prestadas pela Recorrente, a fiscalização a qualificou como cooperativa de produção agropecuária em razão da resposta fornecida pelo próprio contribuinte, que afirmou categoricamente que sua receita com o produto de código NCM 04011010¹ (leite i.v) decorre de beneficiamento da produção recebida de associados e não associados, a saber:

14. Em resposta à Intimação nº 11/2019 (fls. 122/123), a empresa declarou à fl. 129:

“Item 3 – A cooperativa informa que a receita obtida no período em análise com o produto de código de Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM nº 04011010 (leite l.v.) e de outros produtos lácteos, como por exemplo, queijos e manteiga, refere-se à atividade de beneficiamento da produção recebida de associados e não associados.”

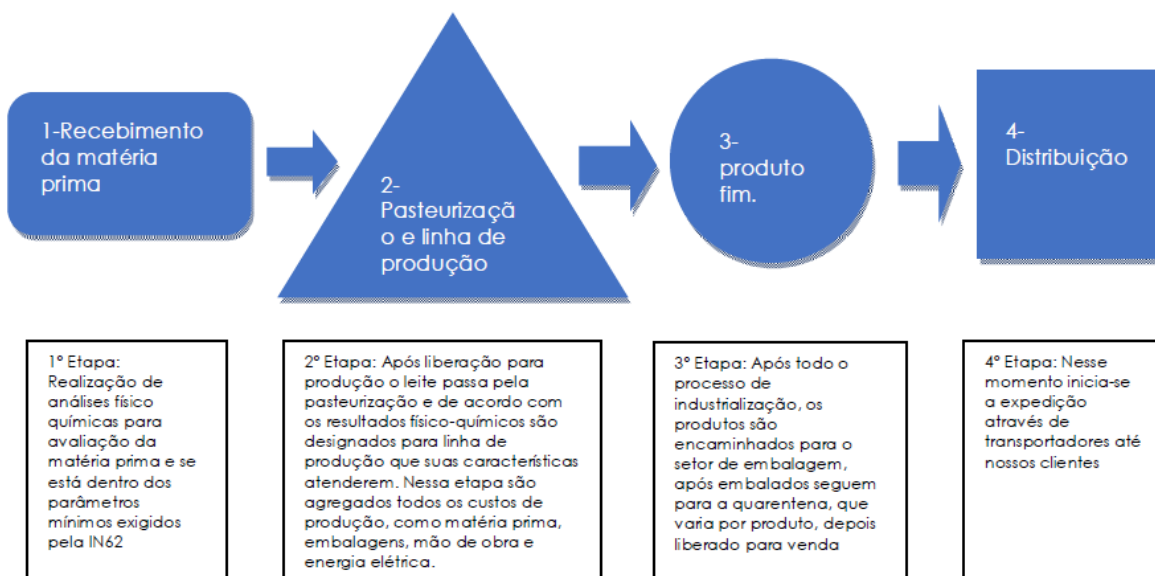
Entretanto, ainda que a resposta fornecida à fiscalização induza o enquadramento da Recorrente como cooperativa de produção agropecuária, atraindo a vedação de aproveitamento de crédito a que se refere §4º, I, do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, entendo que os documentos fornecidos pela Recorrente nos levam a conclusões diametralmente opostas da fiscalização e da DRJ, senão vejamos.

O Estatuto Social da Cooperativa Agropecuária de Resplendor Ltd. – CAPEL de prevê no inciso IV, do artigo 2º, a atividade de industrialização e comercialização dos produtos derivados do leite nos mercados locais, estaduais, nacionais e internacionais.

O fluxograma do processo produtivo dos produtos de laticínio carreado às fls. 131-137, que acompanhou a resposta de fls. 129 feita à fiscalização, demonstra que Recorrente utiliza como matéria prima o leite in natura para produção dos produtos que comercializa, saber:

¹ 0401.10.10 - Leite e laticínios; ovos de aves; mel natural; produtos comestíveis de origem animal, não especificados nem compreendidos em outros Capítulos - Leite e creme de leite, não concentrados nem adicionados de açúcar ou de outros edulcorantes - Com um teor, em peso, de matérias gordas, não superior a 1% - Leite UHT (Ultra High Temperature)

FLUXOGRAMA DO PROCESSO PRODUTIVO DOS PRODUTOS DE LATICÍNIO



A título exemplificativo cita-se a linha Queijo Minas Frescal:

LINHA QUEIJO MINAS FRESCAL				
MATÉRIA PRIMA	CÓDIGO	NCM	DESCRIÇÃO	UNID.
	96544	4011090	Leite in natura	L
INSUMOS	CÓDIGO	NCM	DESCRIÇÃO	UNID.
	04671	29181100	Ácido Láctico	L
	41250	35071000	coalho em pó concorem	kg
	06538	28272000	Cloreto de Cálcio	L
	27431	25010020	Sal Globo Refinado 1 kg	Kg
EMBALAGENS	CÓDIGO	NCM	DESCRIÇÃO	UNID.
	03470	39232910	Sacola Minas Frescal 500 Gr	Un
	03216	48191000	Cx. Papelão Frescal/Ricota	Un

Há de se considerar ainda que o próprio CNAE da cooperativa demonstra que a atividade principal da contribuinte é a produção/fabricação de laticínios, dando-se indícios plausíveis que o leite in natura adquirido é utilizado como insumo na produção de produtos acabados derivados do leite in natura.

Conforme demonstrados nos autos, o contribuinte utilizou o produto leite in natura como matérias-primas para a fabricação de produtos derivados e do contrário nada se provou, já que fiscalização vedou o direito ao crédito do contribuinte baseada numa resposta a intimação prestada pela Recorrente, deixando de analisar todo conjunto probatório trazido aos autos. Desta forma, não há como afirmar que o contribuinte exerceu apenas e tão somente as atividades de beneficiar o produto, ou seja, exerceu apenas atividade agrícola que se enquadra no § 4º, inciso I, do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, que veda, de forma expressa, o aproveitamento de crédito presumido da agroindústria para tal atividade.

No caso em tela, a contribuinte claramente se enquadra no conceito de pessoa jurídica que exerce atividade agroindustrial, pois produziu mercadorias classificadas no caput do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, ou seja, produtos derivados de leite in natura.

Já em relação ao fundamento do despacho decisório contido na letra “b” que apenas admite a dedução do crédito presumido que for apurado pelo contribuinte, a DRJ na decisão recorrida já sinalizou positivo as pretensões da Recorrente de pleitear o ressarcimento/compensação do crédito presumido, condicionando, por consequência lógica, o direito ao ressarcimento a existência do famigerado crédito, senão vejamos:

Quanto ao segundo argumento da negativa (item b), a manifestante alega que "cumprir referir que o Art. 9-A da Lei nº 10.925/2004, incluído pelo art. 4º da Lei nº 13.137/2015 possibilita o pedido de ressarcimento do saldo de crédito presumido vinculado à produção e à comercialização de leite".

O citado art. 9º A, incluído pela Lei nº 13.137/2015, estabelece:

Art. 9º-A. *A pessoa jurídica poderá utilizar o saldo de créditos presumidos de que trata o art. 8º apurado em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização de leite, acumulado até o dia anterior à publicação do ato de que trata o § 8º deste artigo ou acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário a partir da referida data, para:*

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

II - ressarcimento em dinheiro, observada a legislação aplicável à matéria.

§ 1º O pedido de compensação ou de ressarcimento do saldo de créditos de que trata o caput acumulado até o dia anterior à publicação do ato de que trata o § 8º somente poderá ser efetuado:

I - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2010, a partir da data de publicação do ato de que trata o § 8º;)

II - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2011, a partir de 1º de janeiro de 2016;

III - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2012, a partir de 1º de janeiro de 2017;

IV - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2013, a partir de 1º de janeiro de 2018;)

V - relativamente aos créditos apurados no período compreendido entre 1º de janeiro de 2014 e o dia anterior à publicação do ato de que trata o § 8º, a partir de 1º de janeiro de 2019.

§ 2º O disposto no caput em relação ao saldo de créditos presumidos apurados na forma do inciso IV do § 3º do art. 8º e acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário a partir da data de publicação do ato de que trata o § 8º deste artigo somente se aplica à pessoa jurídica regularmente habilitada, provisória ou definitivamente, perante o Poder Executivo.

§ 3º A habilitação definitiva de que trata o § 2º fica condicionada:

I - à regularidade fiscal da pessoa jurídica em relação aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda;

II - à realização pela pessoa jurídica interessada, no ano-calendário, de investimento no projeto de que trata o inciso III correspondente, no mínimo, a 5% (cinco por cento) do somatório dos valores dos créditos presumidos de que trata o § 3º do art. 8º efetivamente compensados com outros tributos ou ressarcidos em dinheiro no mesmo ano-calendário;

III - à aprovação de projeto pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento para a realização de investimentos destinados a auxiliar produtores rurais de leite no desenvolvimento da qualidade e da produtividade de sua atividade;

IV - à regular execução do projeto de investimento de que trata o inciso III nos termos aprovados pelo Poder Executivo;

V - ao cumprimento das obrigações acessórias estabelecidas pelo Poder Executivo para viabilizar a fiscalização da regularidade da execução do projeto de investimento de que trata o inciso III.

§ 4º O investimento de que trata o inciso II do § 3º :

I - poderá ser realizado, total ou parcialmente, individual ou coletivamente, por meio de aporte de recursos em instituições que se dediquem a auxiliar os produtores de leite em sua atividade, sem prejuízo da responsabilidade da pessoa jurídica interessada pela efetiva execução do projeto de investimento de que trata o inciso III do § 3º ;

II - não poderá abranger valores despendidos pela pessoa jurídica para cumprir requisito à fruição de qualquer outro benefício ou incentivo fiscal.

§ 5º A pessoa jurídica que, em determinado ano-calendário, não alcançar o valor de investimento necessário nos termos do inciso II do § 3º poderá, em complementação, investir no projeto aprovado o valor residual até o dia 30 de junho do ano-calendário subsequente.

§ 6º Os valores investidos na forma do § 5º não serão computados no valor do investimento de que trata o inciso II do § 3º apurado no ano-calendário em que foram investidos.

§ 7º A pessoa jurídica que descumprir as condições estabelecidas no § 3º:

I - terá sua habilitação cancelada;

II - perderá o direito de utilizar o saldo de créditos presumidos de que trata o § 2º nas formas estabelecidas nos incisos I e II do caput, inclusive em relação aos pedidos de compensação ou ressarcimento apresentados anteriormente ao cancelamento da habilitação, mas ainda não apreciados ao tempo desta;

III - não poderá habilitar-se novamente no prazo de dois anos, contados da publicação do cancelamento da habilitação;

IV - deverá apurar o crédito presumido de que trata o art. 8º na forma do inciso V do § 3º daquele artigo.

§ 8º Ato do Poder Executivo regulamentará o disposto neste artigo, estabelecendo, entre outros:

I - os critérios para aprovação dos projetos de que trata o inciso III do § 3º apresentados pelos interessados;

II - a forma de habilitação provisória e definitiva das pessoas jurídicas interessadas;

III - a forma de fiscalização da atuação das pessoas jurídicas habilitadas.

§ 9º A habilitação provisória será concedida mediante a apresentação do projeto de que trata o inciso III do § 3º e está condicionada à regularidade fiscal de que trata o inciso I do § 3º.

§ 10. No caso de deferimento do requerimento de habilitação definitiva, cessará a vigência da habilitação provisória, e serão convalidados seus efeitos.

§ 11. No caso de indeferimento do requerimento de habilitação definitiva ou de desistência do requerimento por parte da pessoa jurídica interessada, antes da decisão de deferimento ou indeferimento do requerimento, a habilitação provisória perderá seus efeitos retroativamente à data de apresentação do projeto de que trata o inciso III do § 3º, e a pessoa jurídica deverá:

I - caso tenha utilizado os créditos presumidos apurados na forma do inciso IV do § 3º do art. 8º para desconto da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas, para compensação com outros tributos ou para ressarcimento em dinheiro, recolher, no prazo de trinta dias do indeferimento ou da desistência, o valor utilizado indevidamente, acrescido de juros de mora;

II - caso não tenha utilizado os créditos presumidos apurados na forma do inciso IV do § 3º do art. 8º nas formas citadas no inciso I deste parágrafo, estornar o montante de créditos presumidos apurados indevidamente do saldo acumulado.

De fato, como se vê no dispositivo legal pessoa a jurídica que fizer jus ao crédito presumido apurado em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização de leite, poderá utilizá-lo para compensação com débitos próprios e/ou ressarcimento em dinheiro, desde que obedecidas as condições impostas nos §§ 1º a 11 do mesmo artigo.

Mas convém repetir e frisar que, para usar o benefício instituído pela Lei nº 13.137/2015, que incluiu o aludido art. 9º A na lei nº 10.925/2004, é necessário que a pessoa jurídica tenha direito ao aproveitamento do crédito presumido previsto no caput do art. 8º, que como se viu no tópico anterior, não é o caso da manifestante visto a vedação expressa do inciso I do § 4º do art. 8º da Lei 10.925/2004.

A respeito do tema, peço vênica para adotar a razões de decidir do i. Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho (acórdão 3402-002.333) que, com a clareza que lhe é peculiar, assim manifestou seu entendimento:

AGROINDÚSTRIA – RESSARCIMENTO.

A Autoridade Fiscal glosou o crédito presumido decorrente de atividades agroindustriais pelo entendimento de serem passíveis de ressarcimento, apenas de desconto com as próprias exações na apuração do quantum debeat.

Já o recorrente defende que, embora não esteja prevista expressamente no texto do artigo 8º, da Lei nº 10.925/04, há que se reconhecer a possibilidade de ressarcimento em relação ao crédito presumido do PIS/COFINS.

Assim, o cerne da questão é definir se os créditos presumidos da agroindústria podem ser objeto de processo de ressarcimento ou de compensação tributária.

A solução da lide passa necessariamente pelas irradiações das modificações impostas pela Lei nº 10.925/2005 ao regime da não-cumulatividade do PIS e da Cofins.

Diante desse quadro convém identificar as respectivas mudanças e seus reflexos no caso em questão.

A Lei nº 10.637/2002, assim dispõe sobre o assunto: Art. 2º Para determinação do valor do PIS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65.

(...)

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

(...)

(...)

§ 10. Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 15.14, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul, destinados à alimentação humana ou animal poderão deduzir da contribuição para o PIS/Pasep, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País.

§ 11. Relativamente ao crédito presumido referido no § 10:

(Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

I seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a setenta por cento daquela constante do art. 2º; (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

II o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem ou serviço, pela Secretaria da Receita Federal.

Assim, a agroindústria poderia aproveitar os créditos presumidos para dedução do valor a recolher resultante de operações no mercado interno, compensar com débitos próprios de tributos administrados pela SRF e, caso não conseguisse utilizá-los até o final de cada trimestre, pleitear seu ressarcimento.

Ocorre que os §§ 10 e 11 do art. 3º supra foram revogados pela Medida Provisória nº 183, de 30 de abril de 2004 (publicada nessa mesma data em Edição extra do Diário Oficial da União), verbis:

Art. 3º Os efeitos do disposto nos arts. 1º e 5º dar-se-ão a partir do quarto mês subsequente ao de publicação desta Medida Provisória.

Art. 4º Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 5º Ficam revogados os §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e os §§ 5º, 6º, 11 e 12 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

A partir de agosto de 2004 produziria efeitos, portanto, a revogação desses créditos presumidos da agroindústria.

Sobreveio a conversão dessa Medida Provisória na Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004 (Diário Oficial de 26/07/2004), reinstituindo os créditos presumidos da agroindústria com alterações, conforme arts. 8º e 15:

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).

(...)

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.

(...)

Art. 17. Produz efeitos:

(...)

II na data da publicação desta Lei, o disposto:

a) nos arts. 1º, 3º, 7º, 10, 11, 12 e 15 desta Lei;

(...)

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

Observe que a Lei nº 10.925/2004 instituiu novas hipóteses de créditos presumidos com vigência a partir de 01/08/2004, tanto nas especificidades de seu cálculo quanto na forma de seu aproveitamento. Importa notar que, quanto ao aproveitamento, essa Lei dispôs apenas sobre a possibilidade da pessoa jurídica, indicada no caput dos arts. 8º e 15, “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.”

De outro lado, a mesma Lei nº 10.925 manteve as revogações promovidas pela MP nº 183, verbis:

Art. 16. Ficam revogados:

I a partir do 1º (primeiro) dia do 4º (quarto) mês subsequente ao da publicação da Medida Provisória no 183, de 30 de abril de 2004:

a) os §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002; e

b) os §§ 5º, 6º, 11 e 12 do art. 3º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003;

Assim, como os créditos previstos no art. 3º, §§ 10 e 11 da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, §§ 11 e 12 da Lei nº 10.833/2003 foram expressamente revogados pelo art.

16 da Lei nº 10.925/2004, não sendo mais apurados na forma do art. 3º daquelas leis, não há mais possibilidade de efetuar compensação ou pedido de ressarcimento em dinheiro em relação a aqueles créditos, por falta de previsão legal. Pelo mesmo motivo, não é possível a compensação e o ressarcimento em relação aos créditos estabelecidos pelos arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004.

Em função da revogação promovida pela Medida Provisória nº 183 não ter produzido efeitos antes da reinstituição dos créditos presumidos da agroindústria pela Lei nº 10.925, pode-se concluir que o aproveitamento de tais créditos não sofreu solução de continuidade.

Deste modo, em que pese à reinstituição de créditos presumidos para a agroindústria pela Lei 10.925, não houve mudanças nas formas de aproveitamento para dedução, compensação e ressarcimento previstas nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que contemplam apenas os créditos apurados na forma do art. 3º e não esses “novos” créditos.

Com efeito, não é despendendo reiterar que a compensação e o ressarcimento admitidos pelo art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, respeitam unicamente aos créditos apurados na forma do art. 3º das mesmas Leis:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep 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:

I – dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II – compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria. [...]; (grifos acrescidos)

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:

I dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

[...]; (grifos acrescidos)

Neste diapasão, a IN SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, dispõe seu art. 21, caput:

“Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

Como se pode notar o legislador não fez tal alteração, nem previu na própria Lei nº 10.925/2004 outra forma de aproveitamento desse crédito presumido que não a dedução da própria contribuição devida em cada período. Portanto, desejou que apenas essa forma de aproveitamento fosse possível.

Por derradeiro, ao analisarmos o caput do art. 16, da Lei nº 11.116/2005, notamos que este dispositivo trata especificamente do saldo credor apurado na forma do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, senão vejamos:

“Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:(grifo nosso)

I compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou específica aplicável à matéria.”

Noutro giro, não se pode perder de vista que a vedação do art. 8º, § 4º, da Lei nº 10.925, de 2004, constitui norma especial, porquanto se refere unicamente à situação específica ali descrita. Destarte, apenas excepciona, sem, contudo, conflitar com a norma geral do art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, que permite ao vendedor manter os créditos vinculados às operações de venda efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição ao PIS, previsão esta genérica e atinente às operações em geral.

Observe-se, ainda, que a previsão contida no caput dos arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004, admite que as pessoas jurídicas aludidas “poderão deduzir da contribuição para o PIS/PASEP, devidas em cada período de apuração” o crédito presumido ali tratado.

Neste passo, entendo que prevalecem as vedações contidas no § 4º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em relação às situações específicas previstas naquele artigo.

Posteriormente, a Lei nº. 12058, de 13 de outubro de 2009 aduziu importantes modificações no tema, a saber:

a) Permitiu a compensação dos saldos dos créditos presumidos em discussão com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB;

b) Autorizou o ressarcimento em dinheiro destes mesmos créditos, sob a ressalva de que o pedido só poderia ser efetuado para créditos apurados nos anos-calendário de 2004 a 2007, a partir do mês subsequente ao da publicação da lei. E o pedido referente aos créditos apurados no ano-calendário de 2008 e no período compreendido entre 01/2009 e o mês de publicação da lei, a partir de 01/01/2010.

Por fim, a Lei nº. 12.350, de 20 de dezembro de 2010, ratificou os direitos concedidos pela Lei nº. 12058/2009, no sentido de manter a permissão ao ressarcimento e a compensação dos créditos presumidos apurados na forma do §3º do art. 8º da Lei 10.925, de 23 de julho de 2004.

Não se pode esquecer que o art. 106 do CTN autoriza a aplicação de lei nova a ato não definitivamente julgado, 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.

Pelas assertivas feitas, afluem razões jurídicas para as seguintes conclusões:

1 A Lei nº 10.925/2004 instituiu novas hipóteses de créditos presumidos em vigência a partir de 01/08/2004, tanto nas especificidades de seu cálculo quanto na forma de seu aproveitamento;

2 A partir de agosto de 2004, a legislação deixa de possibilitar a compensação ou o ressarcimento de créditos presumidos de agroindústria de PIS/COFINS de operações de exportação, podendo apenas servir para abater o PIS/Cofins devido na sistemática da não-cumulatividade.

Ou seja, o valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, art. 8º, somente pode ser utilizado para deduzir da contribuição para o PIS/Cofins apurado no regime de incidência não cumulativa;

3 A partir de 13/10/2009, a legislação retornou com a possibilidade de ressarcir ou compensar os créditos referentes à agroindústria.

Após esse singelo passeio pela legislação da não cumulatividade aplicada às agroindústrias, retornando ao caso em questão, conforme consta nos autos, a sociedade buscou compensar créditos presumidos de agroindústria da Cofins em operações de exportação com débitos de outros tributos.

Partindo das premissas acima cravadas, não é necessário empreender qualquer esforço de interpretação para concluir que os créditos adquiridos de agroindústria são considerados créditos presumidos, podendo ser objeto de pedido de ressarcimento. Portanto o ressarcimento pretendido pelo contribuinte deve prosperar sendo imperiosa o cômputo do valor no total a ser ressarcido.

Como no presente caso, o período de apuração refere-se ao ano-calendário de 2013, posterior a vigência da Lei 12.058/2009, admite-se a possibilidade de ressarcimento pretendido pela Recorrente.

Diante do exposto, voto por conhecer em parte do recurso e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para admitir o direito ao crédito presumido em relação à aquisição de leite in natura, registrando que a contribuinte não estava habilitada no programa Mais Leite Saudável, e o direito de ressarcimento/compensação dos créditos presumidos das contribuições em análise.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo

Fl. 16 do Acórdão n.º 3302-010.144 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10630.720171/2018-23

Voto Vencedor

Conselheiro Vinícius Guimarães, Redator designado.

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, divirjo de seu entendimento quanto à subsistência do crédito presumido de PIS/COFINS, tratado no caput do art. 8º da Lei nº. 10.925/2004, postulado pela recorrente. Explico.

Primeiramente, é de se lembrar que o §4º, inciso I, do art. 8º da Lei nº. 10.925/2004 veda expressamente o aproveitamento de crédito presumido de PIS/COFINS pelas pessoas jurídicas que exerçam atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária – como é o caso da recorrente.

Nesse ponto, o aresto recorrido traz, ao meu ver, motivação precisa para a negativa do direito ao crédito postulado pelo sujeito passivo:

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

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.

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

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM);

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

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (...)

§ 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. (grifei)

Como se vê no dispositivo legal acima, as pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos códigos da NCM citados no caput e destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir das contribuições para o PIS e para a Cofins crédito presumido sobre o valor das aquisições, efetuadas de pessoas físicas ou recebidos de cooperado pessoa física, de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Também geram o mesmo crédito presumido as aquisições efetuadas pessoas jurídicas relacionadas nos incisos I a III do § 1º do artigo em questão.

No entanto, o § 4º do mesmo artigo faz duas vedações expressas quanto ao aproveitamento de crédito, ambas para as pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1, entre as quais se encontra a pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária, como a manifestante. São elas:

- a primeira (inciso I do parágrafo), veda a apropriação do crédito presumido previsto no caput pelas pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º;

- a segunda (inciso II do parágrafo), veda o aproveitamento de todo e qualquer crédito (ordinário e/ou presumido) em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput do artigo, ou seja, àquelas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos códigos da NCM ali citados e destinadas à alimentação humana ou animal.

Assim, se uma pessoa jurídica elencada entre aquelas citadas nos incisos I a III do § 1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 (entre elas, repita-se, a que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária, como a manifestante) efetua vendas com suspensão das contribuições ela não pode se aproveitar dos créditos (ordinários e/ou presumidos) que poderiam ser gerados com as aquisições de insumos usados na produção ou fabricação dos bens ou produtos vendidos com isenção, ainda que a aquisição seja feita de uma pessoa jurídica.

Da mesma forma, ela não pode aproveitar o crédito presumido oriundo das aquisições efetuadas de pessoas físicas, tudo por expressa vedação legal imposta pelos incisos I e II do § 4º do citado art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

A manifestante, ao alegar que a vedação à apropriação do crédito presumido prevista no caput do artigo se aplica "às pessoas jurídicas que COMERCIALIZAM produtos de origem vegetal ou animal com SUSPENSÃO das contribuições previstas no art. 9 da Lei nº 10.925/2004", faz uma combinação dos incisos I e II que não existe no diploma legal, vistos que os dois incisos são distintos com vedações que não se comunicam nem se entrelaçam.

Portanto, correto o indeferimento do crédito pleiteado, com base no inciso I do § 4º do art. 8º da Lei 10.925/2004.

São precisos os fundamentos acima transcritos, de maneira que os adoto como razões de decidir no presente voto, com base no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, no art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019.

Conforme se depreende do aresto recorrido, o simples fato de a recorrente se afigurar como pessoa jurídica que exerce atividade agropecuária e cooperativa de produção agrícola já é suficiente para obstar o aproveitamento dos créditos postulados no presente processo.

Saliente-se, além disso, como bem sublinhou a decisão recorrida, que não tem razão a recorrente quando postula pelo crédito presumido de PIS/COFINS, vinculado à comercialização e produção de leite, tomando como base o art. 9-A da Lei nº. 10.925/2004, incluído pelo art. 4º da Lei nº. 13.137/2015. Nesse contexto, o voto condutor do acórdão de primeira instância trata, de forma irretocável, a negativa de creditamento, cujos fundamentos a seguir transcritos são tomados como razões de decidir neste voto:

Quanto ao segundo argumento da negativa (item b), a manifestante alega que "cumpre referir que o Art. 9-A da Lei nº 10.925/2004, incluído pelo art. 4º da Lei nº 13.137/2015 possibilita o pedido de ressarcimento do saldo de crédito presumido vinculado à produção e à comercialização de leite".

O citado art. 9º-A, incluído pela Lei nº 13.137/2015, estabelece:

Art. 9º-A. A pessoa jurídica poderá utilizar o saldo de créditos presumidos de que trata o art. 8º apurado em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização de leite, acumulado até o dia anterior à publicação do ato de que trata o § 8º deste artigo ou acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário a partir da referida data, para:

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

II - ressarcimento em dinheiro, observada a legislação aplicável à matéria.

§ 1º O pedido de compensação ou de ressarcimento do saldo de créditos de que trata o caput acumulado até o dia anterior à publicação do ato de que trata o § 8º somente poderá ser efetuado:

I - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2010, a partir da data de publicação do ato de que trata o § 8º;

II - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2011, a partir de 1º de janeiro de 2016;

III - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2012, a partir de 1º de janeiro de 2017;

IV - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2013, a partir de 1º de janeiro de 2018;

V - relativamente aos créditos apurados no período compreendido entre 1º de janeiro de 2014 e o dia anterior à publicação do ato de que trata o § 8º, a partir de 1º de janeiro de 2019.

§ 2º O disposto no caput em relação ao saldo de créditos presumidos apurados na forma do inciso IV do § 3º do art. 8º e acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário a partir da data de publicação do ato de que trata o § 8º deste artigo somente se aplica à pessoa jurídica regularmente habilitada, provisória ou definitivamente, perante o Poder Executivo.

§ 3º A habilitação definitiva de que trata o § 2º fica condicionada:

I - à regularidade fiscal da pessoa jurídica em relação aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda;

II - à realização pela pessoa jurídica interessada, no ano-calendário, de investimento no projeto de que trata o inciso III correspondente, no mínimo, a 5% (cinco por cento) do somatório dos valores dos créditos presumidos de que trata o § 3º do art. 8º efetivamente compensados com outros tributos ou ressarcidos em dinheiro no mesmo ano-calendário;

III - à aprovação de projeto pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento para a realização de investimentos destinados a auxiliar produtores rurais de leite no desenvolvimento da qualidade e da produtividade de sua atividade;

IV - à regular execução do projeto de investimento de que trata o inciso III nos termos aprovados pelo Poder Executivo;

V - ao cumprimento das obrigações acessórias estabelecidas pelo Poder Executivo para viabilizar a fiscalização da regularidade da execução do projeto de investimento de que trata o inciso III.

§ 4º O investimento de que trata o inciso II do § 3º :

I - poderá ser realizado, total ou parcialmente, individual ou coletivamente, por meio de aporte de recursos em instituições que se dediquem a auxiliar os produtores de leite em sua atividade, sem prejuízo da responsabilidade da pessoa jurídica interessada pela efetiva execução do projeto de investimento de que trata o inciso III do § 3º ;

II - não poderá abranger valores despendidos pela pessoa jurídica para cumprir requisito à fruição de qualquer outro benefício ou incentivo fiscal.

§ 5º A pessoa jurídica que, em determinado ano-calendário, não alcançar o valor de investimento necessário nos termos do inciso II do § 3º poderá, em complementação, investir no projeto aprovado o valor residual até o dia 30 de junho do ano-calendário subsequente.

§ 6º Os valores investidos na forma do § 5º não serão computados no valor do investimento de que trata o inciso II do § 3º apurado no ano-calendário em que foram investidos.

§ 7º A pessoa jurídica que descumprir as condições estabelecidas no § 3º:

I - terá sua habilitação cancelada;

II - perderá o direito de utilizar o saldo de créditos presumidos de que trata o § 2º nas formas estabelecidas nos incisos I e II do caput, inclusive em relação aos pedidos de compensação ou ressarcimento apresentados anteriormente ao cancelamento da habilitação, mas ainda não apreciados ao tempo desta;

III - não poderá habilitar-se novamente no prazo de dois anos, contados da publicação do cancelamento da habilitação;

IV - deverá apurar o crédito presumido de que trata o art. 8º na forma do inciso V do § 3º daquele artigo.

§ 8º Ato do Poder Executivo regulamentará o disposto neste artigo, estabelecendo, entre outros:

I - os critérios para aprovação dos projetos de que trata o inciso III do § 3º apresentados pelos interessados;

II - a forma de habilitação provisória e definitiva das pessoas jurídicas interessadas;

III - a forma de fiscalização da atuação das pessoas jurídicas habilitadas.

§ 9º A habilitação provisória será concedida mediante a apresentação do projeto de que trata o inciso III do § 3º e está condicionada à regularidade fiscal de que trata o inciso I do § 3º.

§ 10. No caso de deferimento do requerimento de habilitação definitiva, cessará a vigência da habilitação provisória, e serão convalidados seus efeitos.

§ 11. No caso de indeferimento do requerimento de habilitação definitiva ou de desistência do requerimento por parte da pessoa jurídica interessada, antes da decisão de deferimento ou indeferimento do requerimento, a habilitação provisória perderá seus efeitos retroativamente à data de apresentação do projeto de que trata o inciso III do § 3º, e a pessoa jurídica deverá:

I - caso tenha utilizado os créditos presumidos apurados na forma do inciso IV do § 3º do art. 8º para desconto da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas, para compensação com outros tributos ou para ressarcimento em dinheiro, recolher, no prazo de trinta dias do indeferimento ou da desistência, o valor utilizado indevidamente, acrescido de juros de mora;

II - caso não tenha utilizado os créditos presumidos apurados na forma do inciso IV do § 3º do art. 8º nas formas citadas no inciso I deste parágrafo, estornar o montante de créditos presumidos apurados indevidamente do saldo acumulado.

De fato, como se vê no dispositivo legal pessoa a jurídica que fizer jus ao crédito presumido apurado em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização de leite, poderá utilizá-lo para compensação com débitos próprios e/ou ressarcimento em dinheiro, desde que obedecidas as condições impostas nos §§ 1º a 11 do mesmo artigo.

Mas convém repetir e frisar que, para usar o benefício instituído pela Lei nº 13.137/2015, que incluiu o aludido art. 9º A na lei nº 10.925/2004, é necessário que a pessoa jurídica tenha direito ao aproveitamento do crédito presumido previsto no caput do art. 8º, que como se viu no tópico anterior, não é o caso da manifestante visto a vedação expressa do inciso I do § 4º do art. 8º da Lei 10.925/2004.

A manifestante discute ainda a argumentação da autoridade fiscal de que "o crédito presumido limita-se ao saldo a pagar do PIS e da COFINS", porém tais alegações ficam sem objeto tendo em vista a impossibilidade dela se aproveitar do crédito presumido, como visto anteriormente.

Como consignou corretamente a decisão recorrida, o benefício instituído pela Lei nº 13.137/2015, que incluiu o art. 9º-A na Lei nº 10.925/2004, pressupõe que a pessoa jurídica **tenha direito ao aproveitamento do crédito presumido previsto no caput do art. 8º** da Lei nº 10.925/2004: tendo em vista que a recorrente, como visto, não faz jus ao crédito presumido do referido art. 8º, pela vedação expressa do inciso I do § 4º daquele artigo, também não faz jus ao benefício previsto no art. 9º-A da Lei nº 10.925/2004.

Importa sublinhar, ademais, que a restrição enfática e vigorosa, expressa no art. 8º, §4º, I e II, do art. 8º da Lei nº. 10.925/2004, ao aproveitamento de créditos por pessoas jurídicas que exerçam atividade agropecuária e de cooperativa de produção agropecuária, somente poderá ser afastada mediante comprovação, com instrução probatória substancial e robusta por parte do sujeito passivo, de que a vedação não se aplica ao seu caso.

No caso concreto, entendo que o sujeito passivo não logrou demonstrar que sua situação não se amolda à vedação prevista no inciso I do § 4º do art. 8º da Lei 10.925/2004. Na verdade, da leitura dos autos, depreende-se que a fiscalização fundamentou sua decisão em resposta oferecida pelo próprio contribuinte acerca das atividades por ele desenvolvidas.

Com efeito, ao contrário do que alega em seus recursos, o sujeito passivo afirmou, em resposta à Intimação Fiscal nº. 11/2019, que a *“receita obtida no período em análise com o produto de código de Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM nº 04011010 (leite l.v.) e de outros produtos lácteos, como por exemplo, queijos e manteiga, refere-se à atividade de beneficiamento da produção recebida de associados e não associados”*, restando evidente que seu caso se enquadraria plenamente na vedação a que se refere o §4º, I do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Para afastar tal informação e a própria conclusão a que chegou a fiscalização, caberia ao sujeito passivo apresentar provas robustas em sede recursal.

Observe-se, ainda, que a alegação recursal de que o leite *in natura*, recebido de associados e não associados, passaria por processo industrial para a produção de leite longa vida, manteiga e outros produtos, não é acompanhada de provas suficientes e necessárias.

Não há, por exemplo, qualquer comprovação, acompanhada de elucidação específica e detalhada, da utilização do leite *in natura* e a precisa mensuração e determinação (quantidade, valor, destinação específica, etc.) de seu emprego na suposta produção industrial: não há documentos que comprovem, de forma concreta e individualizada, o vínculo entre as entradas (aquisições) do leite *in natura* e sua utilização, como insumo, na industrialização de outros produtos.

Desse modo, ao contrário do que entendeu o i. relator, penso que a mera descrição do CNAE da cooperativa, o conteúdo do Estatuto Social, o fluxograma de processo produtivo e, mesmo, Razão com os registros contábeis das aquisições de leite não são suficientes para demonstrar as alegações da recorrente: esta deveria ter produzido provas específicas, a fim de comprovar a utilização do leite *in natura* nos alegados processos de industrialização.

É de se lembrar, por fim, que, no contexto de pedidos de restituição, ressarcimento e declarações de compensação, a demonstração da certeza e liquidez do crédito postulado se revela fundamental, recaindo sobre o sujeito passivo o ônus da prova, a teor do que dispõe o art. 373 do Código de Processo Civil.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães