


MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais


PROCESSO	10675.720111/2019-75
ACÓRDÃO	3302-016.007 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA AGROPECUARIA LTDA DE UBERLANDIA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DOS ATOS NORMATIVOS.

Os atos normativos gozam da presunção de legitimidade. Logo, é ônus do contribuinte demonstrar a razão pela qual determinada norma não se aplica ao seu caso.

CRÉDITO PRESUMIDO. BENEFÍCIO OBJETIVO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Não se permite a apuração de créditos presumidos sobre a aquisição de leite *in natura* empregado na industrialização de mercadoria não prevista no art. 8º, da Lei 10.925/2004.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. COOPERATIVA. LIMITAÇÃO REVOGADA. IRRETROATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

O direito ao crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, sobre o leite *in natura* recebido de cooperado está limitado para as operações de mercado interno, em cada período de apuração, ao valor do PIS e da Cofins devidos em relação à receita bruta decorrente da venda de bens e de produtos deles derivados, depois de efetuadas as exclusões previstas legislação. Somente a partir de outubro de 2015 é que teve efeito a retirada dessa limitação pela Lei nº 13.137, de 2015. Isso porque a mudança da legislação, a partir da Lei nº 13.137, de 2015, não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas no art. 106 do CTN, que permite a atribuição de efeitos retroativos à nova lei.

PROCESSO DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

Tratando-se de processo de iniciativa da contribuinte é dela o ônus de comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado, nos termos do art.

373, inciso I, do CPC. Sendo assim, considerando que a contribuinte comprovou que o Despacho Decisório partiu de premissa fática equivocada para fundamentar parte da glosa, impõe-se a reversão da glosa nesta parte.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da matéria referente aos princípios da isonomia, razoabilidade e proporcionalidade e, na parte conhecida, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter a glosa (i) dos créditos sobre despesas com fretes, tributados e registrados de forma autônoma, na operação de aquisição de leite in natura; (ii) dos créditos sobre despesas com combustíveis; e (iii) do crédito presumido referente à parcela que tenha sido comprovada como referente às aquisições de leite in natura de não cooperados, constantes da planilha anexada como arquivo não paginável denominado “Doc. 03_Compra_Leite”. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-015.999, de 18 de maio de 2026, prolatado no julgamento do processo 10675.720533/2018-60, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mário Sérgio Martinez Piccini, Louise Lerina Fialho, Winderley Moraes Pereira, Luciana Ferreira Braga (Substituta), Marina Righi Rodrigues Lara, Lázaro Antonio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que julgou o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao suposto crédito de COFINS.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, em síntese abaixo, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

CRÉDITO PRESUMIDO. VENDAS COM SUSPENSÃO.

Pela disposição do artigo 8º, parágrafo 4º, da Lei nº 10.925/2004, está expressamente vedado à pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura ou que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária, apurar créditos presumidos em relação aos itens vendidos com suspensão.

CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUÇÃO DE BEBIDA LÁCTEA.

A produção de bebida láctea (NCM 22029000) não gera direito a crédito presumido pela aquisição de leite in natura, previsto no artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, pois não é um produto do capítulo 4 da NCM.

A contribuinte, tendo tomado ciência da decisão da DRJ, apresentou Recurso Voluntário, reiterando os argumentos já expostos na Manifestação de Inconformidade, os quais serão analisados e detalhados no decorrer do voto.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e merece ser conhecido em parte.

Isso porque, nos termos da Súmula CARF nº 2, este órgão julgador não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Assim, deixo de conhecer do aludido recurso apenas no que diz respeito ao pedido de aplicação dos princípios constitucionais da isonomia, razoabilidade e proporcionalidade para fins de atribuir efeitos retroativos à disposição estabelecida pelo § 2º, do art. 9º, da Lei nº 11.051, de 2004. Isso conforme será exposto no presente voto em tópico específico.

DO MÉRITO

No tocante ao mérito, passo a analisar cada uma das alegações da contribuinte.

Do direito à manutenção do crédito presumido em relação à produção de bebida láctea

A Recorrente alegou que o direito creditório previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 abrange as pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos da NCM que relaciona. A Impugnante é cooperativa produtora de mercadorias classificadas no capítulo 4 da NCM, logo, tem direito ao crédito presumido previsto no mencionado dispositivo legal. O agente fiscalizador está extrapolando os limites da Lei ao pretender criar regras de limitação na apropriação dos créditos em relação a produção de bebida láctea, que, conforme vimos, essa limitação não existe no art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Entendo, no entanto, que não assiste razão à contribuinte.

A partir da leitura do enunciado normativo estabelecido pelo art. 8º, da Lei 10.925/2004, verifica-se que o legislador concedeu um benefício fiscal – crédito presumido – objetivo aos contribuintes. Isto é apenas as pessoas jurídicas, que produzirem determinadas mercadorias, classificadas em capítulos específicos da NCM, poderão se beneficiar de tal crédito. Veja-se:

“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.”

Partindo de tal premissa, verifica-se que, no caso, a Recorrente apurou créditos presumidos sobre a aquisição de leite *in natura* empregado na industrialização de bebidas lácteas. Conforme TVF, a própria contribuinte classifica suas vendas de bebida láctea no NCM 22029090, o que não é contestado no recurso em análise. Logo, considerando que a aludida NCM se encontra no capítulo 22 e que o enunciado normativo não estabeleceu a concessão de crédito presumido em relação a referida NCM, entendo que correta a glosa realizada pela fiscalização. Isso em decorrência da ausência de previsão legal para a apropriação de tal crédito.

Sendo assim, nego provimento ao Recurso Voluntário nesta parte.

Do estorno de créditos relacionados às vendas com suspensão

Para sustentar o direito ao crédito vinculados às operações de vendas de leite com suspensão das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, a Recorrente alegou que o § 4º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 foi tacitamente revogado pelo disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21.12.2004. Nesse sentido, argumentou que a lei retro é lei posterior e específica – garantidora do direito ao crédito, daquela utilizada pela autoridade fiscalizadora, portanto, o dispositivo legal utilizado para negar o crédito da Impugnante foi revogado. Por tal razão, defendeu que tem direito a manter e utilizar os créditos de PIS e COFINS, básicos e presumidos, vinculados às vendas de leite efetuadas com suspensão. Com base em tais argumentos, a Recorrente postulou a reversão das seguintes glosas:

Glosa 02.1 – Estorno Insumos Leite (vendas com suspensão) - COMPRA - COMBUSTIVEIS (CAMINHOES) - CST -53;

Glosa 02.1 – Estorno Insumos Leite (vendas com suspensão) - COMPRA - FRETE SOBRE COMPRA (LEITE IN NATURA) - CST -53;

Glosa 26.2 - Crédito Presumido - Venda com Suspensão de NCM 2309.90.

Assim, passo à análise dos enunciados normativos referidos pela Recorrente.

O § 4º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, assim 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, todas da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (...)

§ 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.

A Lei nº 10.925 foi editada em 23 de julho de 2004 e trata especificamente da redução das alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação e na comercialização do mercado interno de fertilizantes e defensivos agropecuários. O enunciado normativo acima transcrito é destinado para pessoas jurídicas agropecuárias que produzam mercadoria de origem vegetal e animal, como a contribuinte, conforme se depreende do seu estatuto social à fl. 952. A aludida norma estabelece de forma expressa que é vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I, II e III do §1º, do artigo 8º, da Lei 10.925/2004 (dentre elas, a pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite *in natura*) o aproveitamento de **crédito presumido** em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão.

O art. 17, da Lei nº 11.033, editada em 21 de dezembro de 2004, citado pela Recorrente como norma responsável por revogar tacitamente o § 4º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, assim estabelece:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Nota-se que o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, é uma norma geral, que trata da apuração de créditos básicos da não cumulatividade. Já o § 4º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, como antes referido é uma norma especial, que trata de regra específica de benefício fiscal – crédito presumido - para determinadas cadeias produtivas e que excepciona a apuração de créditos para aquisições não contempladas pela regra geral da não cumulatividade.

Logo, embora o art. 17 supracitado seja posterior ao § 4º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, ele não revogou a norma específica. Isso porque norma geral não revoga norma especial. Conforme estabelece o §2º do art. 2º da LINDB (Decreto-Lei nº 4.657, de 1942), a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior. Nesse sentido, vale citar as lições de Rizzatto Nunes sobre o tema da revogação das normas jurídicas¹:

Quanto à especialização, diga-se que ela regula a não revogação de certas normas jurídicas entre si (cf. §2º do art. 2º da LINDB).

¹ NUNES, Rizzatto. Manual de Introdução ao Estudo do Direito. 18ª ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2025. p. 186.

Explique-se: se for aprovada uma norma jurídica nova, estabelecendo disposições gerais ou especiais, e já existirem normas jurídicas anteriores sobre o mesmo assunto, de maneira geral ou especial, estas não são revogadas. (Só o serão se se enquadrarem nas três hipóteses anteriores: revogação expressa, tácita por incompatibilidade e regulação total da matéria.)

A norma é geral quando aborda todo um ramo específico do Direito: por exemplo, o CC. É especial quando se atém a setor especializado, dentro de certo ramo: por exemplo, as leis do inquilinato, que se desvinculam do CC.

A questão dessa revogação tem de ser entendida nas seguintes dicotomias: a norma geral não revoga a especial, e a norma especial não revoga a geral. Isto porque, é claro, a norma geral revoga a geral e a especial revoga a especial.

Diante disso, para o presente caso, cabe analisar se o crédito glosado é básico ou presumido. Isso porque, caso seja básico, deverá ser aplicada a regra estabelecida pelo art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004. Por outro lado, caso seja presumido, deverá-se aplicar o § 4º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004. É o que passo, então, a fazer.

A partir do TVF, verifica-se que foram excluídos da base de cálculo dos créditos, os combustíveis utilizados na aquisição de leite cru e fretes nas compras de leite in natura – proporcionalmente às vendas desse item (leite in natura) com suspensão das contribuições ao PIS/Cofins, nos termos do artigo 9º da Lei 10.925/04.

O combustível foi utilizado pelos caminhões que transportam até a indústria o leite *in natura* (matéria-prima) coletado nas propriedades dos produtores rurais (item 74 do TVF). O frete foi utilizado para transportar até a indústria o leite *in natura* (matéria prima) coletado na propriedade dos produtores rurais (item 109 do TVF). As despesas foram registradas na apuração de créditos básicos como “Bens utilizados como insumos” e o crédito foi glosado em razão de a fiscalização entender que tal despesa está incluída no custo de aquisição do insumo, conforme item 158 do Parecer Normativo COSIT Nº 5/2018.

No entanto, com base na Súmula CARF 188 anteriormente citada, entendo que os créditos sobre despesas com fretes e combustíveis são despesas autônomas ao insumo transportado (leite *in natura*). Além disso, entendo que tais despesas são essenciais para o processo produtivo da cooperativa e são enquadráveis no conceito de insumo, nos termos do RESP 1.221.170/PR o que, inclusive, é incontroverso no presente processo.

Logo, considerando que são despesas autônomas e que se trata de créditos básicos da não cumulatividade, entendo que a vedação estabelecida pelo § 4º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, não se aplica.

Sendo assim, voto pela reversão do estorno e consequente manutenção dos créditos sobre despesas com combustíveis e fretes, tributado e registrado de forma autônoma, na operação de aquisição de leite *in natura*.

Do direito à manutenção e ao ressarcimento do crédito presumido

A Recorrente sustentou que o § 2º do art. 9º da Lei nº 11.051, de 2004, introduzido pela Lei nº 13.137, de 19 de junho de 2015, tem efeitos retroativos. Isso com fundamento na disposição estabelecida pelo art. 106, incisos I, do CTN. E que, com isso, não há falar em limitação do crédito presumido para o período em exame.

Entendo que não assiste razão à contribuinte, pelas seguintes razões.

Veja-se que assim dispõe o art. 9º da Lei nº 11.051, de 2004:

Art. 9º O direito ao crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, 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, recebidos de cooperado, fica limitado para as operações de mercado interno, em cada período de apuração, ao valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em relação à receita bruta decorrente da venda de bens e de produtos deles derivados, após efetuadas as exclusões previstas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se também ao crédito presumido de que trata o art. 15 da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.

§ 1º . O disposto neste artigo aplica-se também ao crédito presumido de que trata o art. 15 da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica no caso de recebimento, por cooperativa, de leite *in natura* de cooperado. (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

Conforme se vê da disposição legal acima citada, o *caput* do art. 9º limitou a utilização do crédito presumido, calculado sobre bens específicos, recebidos de cooperados. Com o advento do § 2º, introduzido pela Lei nº 13.137, de 2015, tal limitação deixou de ser aplicada no caso de recebimento, por cooperativa, de leite *in natura* de cooperado. Ou seja, houve uma mudança do enunciado normativo para que as cooperativas, no caso expressamente previsto (cooperativa que recebesse leite *in natura* de cooperado) fossem excluídas da limitação até então imposta pelo legislador para a utilização do benefício fiscal.

Ocorre que, diferentemente do sustentado pela contribuinte, não há razão jurídica para que a nova norma em questão, introduzida pela Lei nº 13.137, de 2015, seja aplicada de forma retroativa.

Isso porque o § 2º, do art. 9º da Lei nº 11.051, de 2004, introduzido pela Lei nº 13.137, de 2015, não é meramente interpretativo, o que afasta a possibilidade de seus efeitos se aplicarem retroativamente.

O Código Tributário Nacional prevê expressamente que a chamada retroatividade benigna da legislação tributária, cuja matéria não seja infração ou penalidade, é

aplicável quando a lei for expressamente interpretativa, nos termos do art. 106, inciso I, do CTN.

Ocorre que, no caso, o dispositivo em análise instituiu um tratamento específico para as cooperativas que recebem lei *in natura* de cooperado, que, na realidade, é uma exceção à regra estabelecida no *caput*, vigente desde 2004. Portanto, não se trata de norma de natureza interpretativa, mas sim de natureza modificativa de enunciados normativos, destinados a criarem uma norma.

Nesse sentido, como bem explica Paulsen, “o art. 106 do CTN determina a aplicação retroativa da legislação tributária quando seja meramente interpretativa (em nada inova) ou quando estabeleça tratamento mais benéfico ao infrator”². Ou seja, a lei meramente interpretativa não estabelece qualquer disposição normativa diferente daquela já estabelecida pela lei interpretada. Em outras palavras, “denominam-se leis interpretativas as que têm por objeto determinar, em caso de dúvida, o sentido das leis existentes, sem introduzir disposições novas”.³ Quanto ao ponto, vale também citar as lições de Bomfim⁴:

“...assumir a possibilidade de que uma dada lei seja meramente interpretativa pressupõe conceber que a entrada desse veículo normativo no sistema jurídico não altera as relações jurídicas em andamento, dado que se assim não fosse a lei teria natureza modificativa (e não interpretativa), alterando a realidade e só podendo ser aplicada a fatos futuros”

No caso, não há dúvida de que a instituição do § 2º, no art. 9º da Lei nº 11.051, de 2004, pela Lei nº 13.137, de 2015, modificou as relações jurídicas entre a União e as cooperativas que recebem leite *in natura* de cooperado.

Ademais, no que diz respeito à aplicação dos princípios da isonomia, razoabilidade e proporcionalidade para fins de aplicação retroativa da já citada disposição estabelecida pelo § 2º, do art. 9º, da Lei nº 11.051, de 2004, destaco que é incabível, pelo CARF, a análise de tal ponto.

O princípio da isonomia tem fundamento normativo constitucional. Para analisar o pedido da Recorrente, seria preciso adentrar na questão da constitucionalidade dos dispositivos legais utilizados pela fiscalização para negar o direito ao crédito presumido ora pleiteado, o que é vedado pelo art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

² PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário comentados: à luz da doutrina e da jurisprudência*. 18. Ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 900.

³ PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário comentados: à luz da doutrina e da jurisprudência*. 18. Ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 901.

⁴ BOMFIM, Diego Marcel. *Cide-Tecnologia: análise das alterações promovidas pela Lei n. 11.452/2007*. RDDT 155/26, ago. 2008.

Nesse mesmo sentido, a Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Logo, conheço em parte da matéria alegada e, na parte conhecida, entendo que não há falar em atribuição de efeitos retroativos à nova lei e, portanto, correta a glosa realizada pela fiscalização.

Da presunção da fiscalização de que a contribuinte teria recebido leite exclusivamente de cooperados

A Recorrente, de forma subsidiária ao tópico anterior, sustentou que a autoridade fiscalizadora presumiu que todo o leite *in natura* foi recebido de cooperados, porém, não é isso que acontece, a Recorrente adquire uma parcela significativa de leite de terceiros, não cooperados. Nesse sentido, referiu que, ainda que se entenda que o art. 9º da Lei nº 11.051/2004 limitou unicamente o crédito apropriado sobre os bens recebidos de cooperados, a parcela do crédito presumido apurada sobre as aquisições de terceiros deve ser mantida e ressarcida em favor da Recorrente, uma vez que a suposta limitação só se aplica à cooperados.

Quanto ao tema, cumpre destacar o seguinte trecho do Acórdão da DRJ:

Nesse ponto, tem razão a manifestante. Entretanto, as informações constantes na planilha anexada junto com a manifestação de inconformidade indicam que esses terceiros não cooperados são pessoas jurídicas. Conforme disposto no artigo 8º, parágrafo 1º, da Lei nº 10.925/2004, o direito de apurar crédito presumido aplica somente em relação a aquisições de leite *in natura* de “pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite *in natura* e pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária”, o que deve ser comprovado por meio de documentação hábil e idônea.

As informações da planilha indicam aquisições de “LEITE C PADRAO INDUSTRIA, LEITE CRU PREBENEFICIADO INTEGRAL, LEITE CRU PREBENEFICIADO DESNATADO” de diversos fornecedores PJ. Porém não está demonstrado que essas aquisições se enquadram nos requisitos definidos na lei para compor a base de cálculo do crédito presumido.

Especialmente em matéria de direito creditório, para o reconhecimento em favor do contribuinte, é necessário que restem plenamente caracterizados os seus atributos de certeza e liquidez. Ou seja, o direito creditório pretendido deve ser comprovado pela documentação hábil e idônea correspondente aos fatos que lhe deram origem e registrados em sua escrituração contábil e fiscal, de forma que fique demonstrada a certeza de sua procedência e a liquidez do seu valor. (Grifei)

Conforme se verifica do trecho acima referido, a DRJ deu razão à Recorrente com relação ao fato de que grande parcela do leite *in natura* foi recebido de não cooperados. No entanto, negou o direito ao crédito presumido postulado, decorrente de atividades agroindustriais, em razão da ausência de documentos que comprovassem o preenchimento dos requisitos estabelecidos pelo artigo 8º, parágrafo 1º, da Lei nº 10.925/2004.

Ou seja, a DRJ deu razão à Recorrente, mas manteve a glosa por fundamento jurídico diverso daquele constante no Despacho Decisório, o qual assim motivou a glosa:

4. O pleito de ressarcimento do contribuinte está, em princípio, amparado no art. 9º-A, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, combinado com o art. 33, inciso III, do Decreto nº 8.533, de 30 de setembro de 2015 e na Instrução Normativa – IN da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, a seguir transcritos: (...)

5. Entretanto, a Lei nº 11.051/2004, editada posteriormente à Lei 10.925/2004, instituiu limitações ao direito do crédito presumido das cooperativas, nos seguintes termos: (...)

A glosa teve como fundamento jurídico o fato de que apenas a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao da publicação no DOU da Lei nº 13.137/2015, ocorrida em 22/06/2015, a Recorrente teria direito ao crédito presumido decorrente das aquisições de leite *in natura* de cooperados pessoas físicas. No entanto, a partir da planilha anexada como arquivo não paginável denominado “Doc. 03_Compra_Leite”, verifica-se que a contribuinte comprovou que parte das aquisições de leite *in natura*, no período em análise, foi realizada com não cooperados.

Sendo assim, o fundamento jurídico da glosa de crédito presumido não merece prosperar nesta parte. Nesse sentido, cumpre ainda destacar que exigir da Recorrente a comprovação do preenchimento dos requisitos estabelecidos pelo artigo 8º, parágrafo 1º, da Lei nº 10.925/2004, como feito pela DRJ, implica em violação ao art. 146 do CTN.

Por tais razões, voto por reverter a glosa de crédito presumido em relação à parcela decorrente de aquisições de leite *in natura* de não cooperados.

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da matéria referente aos princípios da isonomia, razoabilidade e proporcionalidade e, na parte conhecida, dar parcial provimento ao aludido Recurso para reverter a glosa (i) dos créditos sobre despesas com fretes, tributados e registrados de forma autônoma, na operação de aquisição de leite *in natura*; (ii) dos créditos sobre despesas com combustíveis; e (iii) do crédito

presumido referente à parcela que tenha sido comprovada como referente às aquisições de leite *in natura* de não cooperados, constantes da planilha anexada como arquivo não paginável denominado “Doc. 03_Compra_Leite”.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da matéria referente aos princípios da isonomia, razoabilidade e proporcionalidade e, na parte conhecida, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter a glosa (i) dos créditos sobre despesas com fretes, tributados e registrados de forma autônoma, na operação de aquisição de leite *in natura*; (ii) dos créditos sobre despesas com combustíveis; e (iii) do crédito presumido referente à parcela que tenha sido comprovada como referente às aquisições de leite *in natura* de não cooperados, constantes da planilha anexada como arquivo não paginável denominado “Doc. 03_Compra_Leite”.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente Redator