



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10675.907075/2018-71</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3302-015.980 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 18 de maio de 2026                                   |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | COOPERATIVA AGROPECUARIA LTDA DE UBERLANDIA          |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/04/2015 a 30/06/2015

ATO COOPERATIVO TÍPICO. NÃO INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS.

As operações realizadas entre cooperativas ou entre cooperativa e seus associados configuram ato cooperativo típico, não caracterizando operação de mercado nem contrato de compra e venda. Aplica-se, portanto, o entendimento firmado no REsp nº 1.141.667/RS, no sentido de que não incidem PIS e Cofins sobre atos cooperativos típicos.

FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMO. NÃO ONERADO. SÚMULA CARF 188

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de frete na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

ICMS-ST. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP E DA COFINS.

Nos termos do Tema 1231 firmado pelo Superior Tribunal de Justiça (REsp 1.959.571, REsp 2.075.758 e REsp 2.072.621), “(i) os tributos recolhidos em substituição tributária não integram o conceito de custo de aquisição previsto no art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77; e (ii) os valores pagos pelo contribuinte substituto a título de ICMS-ST não geram, no regime não cumulativo, créditos para fins de incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidas pelo contribuinte substituído”.

CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O conceito de insumo, para fins de creditamento no regime não cumulativo do PIS e da Cofins, deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade e relevância, conforme fixado pelo STJ no Tema 779 (REsp nº 1.221.170/PR).

São considerados insumos os bens e serviços cuja utilização seja imprescindível ou relevante para o desenvolvimento da atividade produtiva, bem como aqueles decorrentes de imposição legal ou técnica.

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.

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.

PIS/COFINS. LOCAÇÃO. PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. PESSOA FÍSICA. IMOBILIÁRIA. MERA INTERMEDIADORA.

Nos termos do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, é admitido o crédito sobre locação de máquinas utilizadas na atividade produtiva, desde que ele seja pago a pessoa jurídica e que a contribuinte comprove que a despesa de locação tem vínculo com a sua atividade, sob pena de indeferimento do aludido crédito.

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.

**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 (i) alterar os percentuais de rateio de créditos vinculados às Receitas Tributadas no Mercado Interno e as Receitas Não-tributadas no Mercado Interno, incluindo as receitas auferidas com prestação de serviços e (re)venda de produtos aos cooperados nas Receitas Não-Tributadas no Mercado Interno; (ii) reverter a glosa sobre os fretes, tributados e registrados de forma autônoma, na aquisição de insumos não tributados (fertilizantes), nos termos da Súmula CARF nº 188; (iii) reverter a glosa dos créditos sobre despesas com fretes, tributados e registrados de forma autônoma, na operação de aquisição de leite in natura; e (iv) reverter a glosa dos créditos sobre despesas com combustíveis. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-015.971, de 18 de maio de 2026, prolatado no julgamento do processo 10675.907071/2018-93, 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 PIS/PASEP.

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 PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2015 a 30/06/2015

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL. ATOS COOPERATIVOS.

As receitas das cooperativas, regra geral, estão sujeitas ao pagamento das contribuições. As exclusões da base de cálculo referentes aos atos cooperativos são permitidas independentemente da alíquota aplicável ao produto ou segmento. Caso sobrevenha legislação aumentando a alíquota para os produtos lácteos, os valores continuarão sendo excluídos da base de cálculo justamente por se tratar de atos cooperativos – cuja natureza é diversa das receitas próprias da cooperativa.

VENDAS DE RAÇÕES COM SUSPENSÃO. CRÉDITOS. ESTORNO.

As vendas no mercado interno de preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM, ao abrigo da suspensão de pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS de que tratam o art. 54, inciso II, da Lei nº 12.350/2010, e o art. 2º, inciso II, da IN RFB nº 1.157/2011, no regime de incidência não cumulativa, ensejam o estorno dos créditos de PIS/COFINS que decorrem das aquisições de insumos para sua produção.

NÃO CUMULATIVIDADE CRÉDITOS. ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS-Substituição Tributária que consta na nota fiscal emitida pelo vendedor-substituto da mercadoria não compõe a base de cálculo das contribuições devidas por ele vendedor. Não havendo incidência de contribuição sobre o valor do ICMS-ST na etapa anterior, a parcela gera crédito em consonância com o princípio do regime não cumulativo.

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 tópico II.8 do presente voto.

## DO MÉRITO

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

### **Alteração do índice de rateio da receita bruta entre o percentual das receitas tributadas e não-tributadas no Mercado Interno**

A Fiscalização identificou que houve exclusão indevida da prestação de serviços e venda de produtos tributados aos cooperados do total de Receita Tributada no Mercado Interno. Isso porque, nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 65/2014, os chamados atos cooperativos (art. 79 da Lei nº 5.764/1971) encontram-se dentro do campo de incidência do Pis e da Cofins. Por tal razão, a autoridade administrativa entendeu que as receitas auferidas com prestação de serviços e venda de produtos tributados aos cooperados deveriam ser incluídas nas Receitas Tributáveis no Mercado Interno, alterando, portanto, os percentuais de créditos vinculados às Receitas Tributadas no Mercado Interno e as Receitas Não-tributadas no Mercado Interno. Além disso, com base nesse entendimento a fiscalização indeferiu o ressarcimento dos créditos pertinentes às aquisições de bens para revenda.

Ao analisar a aludida Solução de Consulta, o Acórdão da DRJ, da mesma forma, entendeu que a interpretação da norma realizada pela fiscalização estava correta, isto é, que as exclusões da base de cálculo às quais as cooperativas têm direito não se confundem com não incidência, isenção, suspensão ou redução de alíquota a 0 (zero) nas suas vendas. E, com isso, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

A Recorrente, por sua vez, sustentou, em suma, que a sociedade cooperativa, pelas suas peculiaridades, é verdadeira representante dos seus associados agindo e atuando em nome destes. Assim, as operações realizadas entre os associados e a sociedade cooperativa, e entre esta e aqueles, não representam negócio mercantil, pois não há como fazer negócio mercantil consigo mesmo, não há como realizar operação de compra e venda com a mesma pessoa. Isso, nos termos do art. 79 e seu parágrafo único da Lei nº 5.764/71.

Quanto ao ponto, entendo que assiste razão à contribuinte.

Veja-se que o Superior Tribunal de Justiça já analisou o tema.

A referida Corte, ao julgar o Recurso Especial de nº 1.164.716/MG, sob a sistemática dos recursos repetitivos, em que se discutia se a “isenção da COFINS” sobre os atos cooperativos tinha sido ou não revogada pela MP 2.158/2001, acabou por enfrentar a natureza do tratamento diferenciado concedido às cooperativas, quando da consecução dos seus objetivos sociais. Naquele caso, foi desprovido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, que defendia que a MP 2.158/2001 teria revogado a isenção de COFINS sobre os atos cooperativos.

Nas razões de decidir do aludido precedente, o qual transitou em julgado em 22/06/2016, o STJ entendeu que a Lei nº 5.764/1971, ao definir a natureza dos atos cooperativos em seu art. 79, teria estabelecido hipótese de não incidência tributária, pelo fato de os atos cooperativos não implicarem operação de mercado ou de compra e venda, conforme se verifica do trecho extraído daquela decisão:

“2. Evidencia-se que a discussão travada na Corte insere-se no conceito daquilo que não é ato cooperativo quando a cooperativa tem faturamento ao estabelecer relação com terceiros não cooperados. Contudo, resta agora a definição de ato cooperado típico realizado pelas cooperativas, capaz de afastar a incidência das contribuições destinadas ao PIS/COFINS.

3. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E ainda, em seu parágrafo único, alerta que **o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.**

4. Dito isso, **entende-se que a norma declarou a hipótese de não incidência tributária,** tendo em vista a mensagem que veicula, mesmo sem empregar termos diretos ou específicos, por isso que se obtém esse resultado interpretativo a partir da análise de seu conteúdo. Consequentemente, atos cooperativos próprios ou internos são aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados), ou pela cooperativa com outras cooperativas, ou pelos associados (cooperados) com a cooperativa, na busca dos seus objetivos institucionais.

5. Para deixar clara a diferença de um ato típico e um atípico podemos exemplificar assim: uma cooperativa que busca a aquisição de 1.000 litros de leite, entre seus cooperados consegue a aquisição de apenas 700 litros e os outros 300 litros adquire mediante o processo de compra e venda com um terceiro produtor não cooperado. Nesse caso, a aquisição dos 700 litros de leite de seus cooperados não será tributada, por se tratar de ato cooperativo típico. Já os outros 300 litros de leite que adquiriu de terceiro não cooperado, mediante o processo de compra e venda, este ato sim, será ato de cooperativa, mas atípico. Assim como seria tributado se a cooperativa realizasse um ato de compra e venda ou locação de imóvel, por exemplo.

6. O que se dever ter em mente é que os atos cooperativos típicos não são intuitu personae; não é porque a cooperativa está no polo da relação que os torna atos típicos, mas sim porque o ato que realiza, estão relacionados com a consecução dos seus objetivos sociais institucionais.

(...)

10. Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Especial.

11. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, fixando-se a tese: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.” (destacado)

Ou seja, o STJ entendeu que os atos cooperativos típicos (entre cooperativas e associados) não implicam operação de mercado nem contrato de compra e venda. Sendo assim, tais operações não estão previstas na regra matriz de incidência tributária como geradoras da obrigação tributária da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, o que configura justamente hipótese de não incidência. E, por tal razão, a aludida Corte negou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Logo, considerando a força vinculante do aludido precedente, por força da alínea “b”, do inciso II, do parágrafo único, do art. 98 do RICARF, entendo que assiste razão à Recorrente ao incluir a receita auferida com a prestação de serviços e venda de produtos tributados aos cooperados do total de Receita Não-Tributada no Mercado Interno e, consequentemente, ao sustentar o seu direito ao ressarcimento dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS referentes às mercadorias adquiridas para revenda aos associados da cooperativa. Isso com fundamento no art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005 e art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

Nesse mesmo sentido, destaca-se que a controvérsia foi recentemente enfrentada pelo Superior Tribunal de Justiça, que, no julgamento do EDcl no AgInt no REsp nº 2.151.967/SC, oportunidade na qual a referida Corte entendeu que a exclusão das receitas de vendas de produtos aos associados da base de cálculo do PIS e da Cofins se caracteriza como hipótese de não incidência. Nesse cenário, entendeu-se que a exclusão das receitas de vendas de produtos aos associados da base de cálculo do PIS e da Cofins, por caracterizar hipótese de não incidência, estaria abrangida pelo art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

O referido acórdão restou assim ementado: Veja-se:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. PIS. COFINS. SOCIEDADE COOPERATIVA AGROPECUÁRIA. EXCLUSÃO. BASE DE CÁLCULO. ATO COOPERATIVO. CREDITAMENTO. MANUTENÇÃO.

I - A controvérsia consiste em saber se as exclusões da base de cálculo aplicáveis às sociedades cooperativas agropecuárias pertencem ou não à classe “isenção, alíquota zero ou não incidência”, com o intuito de definir a possibilidade de ressarcimento do saldo credor do PIS e da COFINS, nos termos do art. 16 da Lei n. 11.116/2005.

II - A Segunda Turma, no julgamento do REsp n. 2.073.859, em 8/8/2024, de relatoria do Ministro Herman Benjamin, estabeleceu como premissas:

i) **a exclusão das receitas das vendas de produtos aos associados da base de cálculo do PIS e da COFINS equivale à não incidência tributária;** e ii) o art. 17 da Lei n. 11.033/2004 garante a manutenção integral dos créditos mesmo nos casos de não incidência do PIS e da COFINS, desde que a respectiva aquisição de bens e serviços tenha sido tributada pelas contribuições, visto que a possibilidade de utilização de crédito na etapa subsequente pressupõe o pagamento do tributo na etapa anterior da cadeia econômica (Tema 1.093/STJ).

III - A contribuinte possui o direito ao aproveitamento e à manutenção do crédito de PIS e COFINS, nos termos do art. 16 da Lei n. 11.116/2005 e do art. 17 da Lei n. 11.033/2004, em relação às exclusões da base de cálculo das contribuições, sob a condição de que os insumos correspondentes tenham sido tributados na etapa anterior.

IV - Embargos de declaração acolhidos para julgar procedente o agravo interno e dar provimento ao recurso especial.

(EDcl no AgInt no REsp n. 2.151.967/SC, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 15/10/2025, DJEN de 20/10/2025.) (grifei)

Sendo assim, entendo que a cooperativa Recorrente ao industrializar e comercializar produtos (bens de consumo e bens de uso agropecuário) aos seus associados – e tão somente com relação a eles - está praticando uma operação de acordo com seus objetivos sociais e, portanto, um ato cooperado, nos termos do art. 79 da Lei 5.764/71. Logo, não há falar em incidência da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS.

A partir das razões de decidir do precedente mencionado, é possível, inclusive, afirmar que padece de tecnicidade aplicar ao caso concreto o entendimento de que “as exclusões da base de cálculo às quais as cooperativas têm direito não se confundem com não incidência, isenção, suspensão ou redução de alíquota a 0 (zero) nas suas vendas” (Solução de Consulta Cosit nº 65/2014). Isso porque só há falar em exclusão quando há incidência do tributo. É o que ocorre, por exemplo, com as isenções, as quais pressupõem a incidência da norma tributária impositiva. No caso de não incidência, por outro lado, não há o que excluir, uma vez que nada foi incluído anteriormente para que se possa, posteriormente, excluir.

Inclusive, esse foi o entendimento recente desta turma julgadora, conforme se depreende do Acórdão de nº 3302-015.612, de Relatoria da Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. SOCIEDADES COOPERATIVAS. MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

**Sendo a exclusão das receitas decorrentes das vendas de produtos aos associados equiparada à hipótese de não incidência,** aplica-se o art. 17 da Lei nº 11.033/2004,

assegurando-se a manutenção dos créditos de PIS e Cofins, desde que comprovada a tributação dos insumos correspondentes na etapa anterior da cadeia econômica.

ATO COOPERATIVO TÍPICO. NÃO INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS.

As operações realizadas entre cooperativas ou entre cooperativa e seus associados configuram ato cooperativo típico, não caracterizando operação de mercado nem contrato de compra e venda. Aplica-se, portanto, o entendimento firmado no REsp nº 1.141.667/RS, no sentido de que não incidem PIS e Cofins sobre atos cooperativos típicos.

(Acórdão 3302-015.612. Processo 10950.727431/2018-79. Relara: Marina Righi Rodrigues Lara. Sessão de Julgamento em: 10/02/2026) (grifei)

Cumprе destacar, ainda, que não se desconhece que o RE 672.215/CE, submetido ao rito da repercussão geral, em que se discute sobre a (in) constitucionalidade da “Incidência de COFINS, PIS e CSLL sobre o produto de ato cooperado ou cooperativo” (Tema 536), está pendente de julgamento. No entanto, considerando a ausência de trânsito em julgado e, inclusive, a inexistência de tese firmada até o momento, não é possível extrair as razões de decidir de tal precedente, eis que nem sequer formado ainda.

Diante disso, entendo que deve ser dado provimento ao provimento ao Recurso Voluntário nesta parte, a fim de reverter a alteração dos percentuais de créditos vinculados às Receitas Tributadas no Mercado Interno e as Receitas Não-tributadas no Mercado Interno, incluindo as receitas auferidas com prestação de serviços e (re)venda de produtos aos cooperados nas Receitas Não-Tributadas no Mercado Interno; mantendo o critério de rateio realizado pela contribuinte e autorizando o respectivo ressarcimento dos créditos relacionados à rubrica “Bens para Revenda” relacionados aos atos cooperados.

#### **Da glosa de créditos apropriados sobre os fretes pagos nas operações de compra de bens**

Conforme referido no Acórdão da DRJ, a Auditoria identificou que a fiscalizada apropriou créditos sobre pagamentos de frete na aquisição de fertilizantes, os quais estão sujeitos à alíquota zero das contribuições ao PIS/Cofins, nos termos do inciso I, artigo 1º, da Lei 10.925/2004. Ocorre que, de acordo com o seu entendimento, não há permissivo para aproveitamento de créditos básicos de PIS/Cofins sobre as despesas com fretes na compra de fertilizantes para revenda.

A DRJ, com base no Parecer Normativo COSIT nº 5/2018, da mesma forma que a autoridade fiscal, entendeu que é vedado o aproveitamento de créditos básicos de PIS/Cofins sobre as despesas com fretes na compra de fertilizantes sujeitos à alíquota zero.

A Recorrente, por sua vez, sustentou que deve ser reconhecido o seu direito a apropriação de crédito sobre fretes pelo transporte de produtos sujeitos a

alíquota zero, pois a lei não condiciona a tomada de crédito pelo serviço de transporte à tributação do produto transportado com alíquota positiva da contribuição.

Quanto ao ponto, entendo que assiste razão à contribuinte.

A matéria se encontra sumulada por este órgão julgador e cuja observância é obrigatória nos termos do art. 123, §4º, do RICARF. Trata-se da Súmula CARF nº 188, aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024, com vigência em 27/06/2024, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 188

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Veja-se que a aludida súmula impôs a seguinte condição para que seja reconhecido o crédito pleiteado pela contribuinte: que o serviço de frete seja registrado de forma autônoma em relação aos insumos e tenha sido tributado pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas.

No caso, a partir do TVF e dos documentos juntados no processo, não é possível afirmar categoricamente se os aludidos requisitos se encontram preenchidos ou não. Inclusive, em razão de a referida Súmula ter passado a vigor no final de 2024 não seria possível exigir que a contribuinte tivesse comprovado o preenchimento dos requisitos mencionados, tendo em vista que o Recurso Voluntário foi protocolado ainda em 2023 e que tais exigências não foram mencionados no TVF e nem mesmo pelo Acórdão da DRJ.

Diante disso, entendo que deve ser revertida a glosa sobre os fretes, tributados e contabilizados em separado, na aquisição de insumos não tributados (no caso, fertilizantes).

#### **Da glosa do ICMS-ST incluso na base de cálculo dos créditos das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins**

A Recorrente sustenta, em suma, que o ICMS-ST compõem o custo dos bens adquiridos e consequentemente integrará o valor de venda das mercadorias, portanto, em obediência ao princípio da não cumulatividade, esse valor também deve compor a base de cálculo dos créditos.

Quanto ao ponto, no entanto, cumpre destacar que a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), sob relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, firmou as seguintes teses (Tema 1231 - EREsp 1.959.571, REsp 2.075.758 e Resp 2.072.621):

i.Os tributos recolhidos em substituição tributária não integram o conceito de custo de aquisição previsto no art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77; e

ii.Os valores pagos pelo contribuinte substituto a título de ICMS-ST não geram, no regime não cumulativo, créditos para fins de incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidas pelo contribuinte substituído.

A aludida decisão, que seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, é vinculante para este órgão julgador, por força da alínea “b”, do inciso II, do parágrafo único, do art. 98 do RICARF.

Sendo assim, entendo que a glosa deve ser mantida quanto ao ponto.

### **Do estorno de créditos relacionados às vendas com suspensão**

**Em primeiro lugar**, 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, 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.**

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 jurídicas<sup>1</sup>:

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

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, dever-se-á 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.

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

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*.

Ainda quanto ao ponto do estorno de créditos, a Recorrente mencionou, **em segundo lugar**, que a fiscalização fundamentou a glosa dos créditos vinculados às vendas de ração sujeitas a suspensão das contribuições, com base no inciso II, parágrafo 5º, do artigo 55, da Lei 12.350/2010. Disse que a vedação aos créditos imposta pelo inciso II do § 5º do artigo 55, da Lei 12.350/2010, só é aplicável nas vendas onde o cliente cumulativamente: seja pessoa jurídica, inclusive cooperativas; apure as contribuições para o PIS e COFINS no regime não cumulativo; e produza mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM destinadas à exportação. Afirmou que, no entanto, conforme consta nas memórias de cálculo apresentadas ao agente fiscalizador, nenhum dos clientes que adquiriu as rações da Impugnante se encaixa nessas disposições.

Entendo que, da mesma forma, não assiste razão à Recorrente.

Veja-se que a fiscalização se valeu dos seguintes fundamentos para glosar os créditos vinculados às vendas de ração sujeitas a suspensão das contribuições:

“100. Conforme será apresentado nos itens 249 e 250 do presente Termo de Verificação Fiscal, o contribuinte realizou vendas de ração para suínos e aves com suspensão das contribuições para o PIS/Cofins, nos termos do inciso II, do artigo 54, da Lei 12.350/2010.

101. De acordo com o inciso II, parágrafo 5º, do artigo 55, da Lei 12.350/2010, está literalmente expresso na legislação que é vedado às pessoas jurídicas que vendem os produtos de que tratam os incisos I, II e III do caput do artigo 55, da Lei 12.350/2010 (dentre elas, a pessoa jurídica que vende produtos classificados no NCM 2309.90 para alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 10.05) o aproveitamento de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão: (...)

102. O parágrafo 1º, do artigo 3º, da IN RFB 1.157/2011 deixa cristalino que a pessoa jurídica que vende preparações classificadas no código 2309.90 da NCM utilizadas na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05 deverá estornar os créditos referentes à incidência não cumulativa da Contribuição

para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes da aquisição de insumos vinculados a produtos vendidos com suspensão da exigência das contribuições na forma dos referidos incisos do art. 2º desta mesma Instrução Normativa:

“Art. 2º Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de: (...)

II - preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM;

§ 1º Conforme determinação do inciso II do § 5º do art. 55 da Lei nº 12.350, de 2010, **a pessoa jurídica vendedora dos produtos de que tratam os incisos I a III do art. 2º, deverá estornar os créditos referentes à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes da aquisição de insumos vinculados a produtos vendidos com suspensão da exigência das contribuições na forma dos referidos incisos do art. 2º.**” (destacou-se) (...)

249. Através do Termo de Início de Procedimento Fiscal, foi solicitado ao contribuinte que apresentasse as situações de vendas com suspensão das contribuições ao PIS/Cofins. A cooperativa assim respondeu: (...)

250. Apesar de afirmar no item 244 que a fundamentação para apuração de créditos presumidos é o artigo 8º da Lei 10.925/04 o contribuinte auferiu uma pequena parcela de suas receitas com a venda de rações para suínos e aves, cuja venda está suspensa nos termos do inciso II, do artigo 54 da lei 12.350/2010 (item 249). Na figura seguinte, apresenta-se um exemplo das vendas com suspensão para o segundo semestre de 2012: (...)”

Ou seja, além do inciso II do § 5º do artigo 55, da Lei 12.350/2010, a glosa teve como fundamento a disposição estabelecida pela IN RFB nº 1157, de 2011. Conforme define o artigo 54, parágrafo único, inciso II, da Lei nº 12.350/2011, a suspensão de que trata o artigo 54 “aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil”.

O parágrafo 1º do artigo 3º de tal ato normativo (IN RFB nº 1157, de 2011) expressamente estabeleceu que a pessoa jurídica que vende preparações classificadas no código 2309.90 da NCM utilizadas na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05 deverá estornar os créditos referentes à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes da aquisição de insumos vinculados a produtos vendidos com suspensão da exigência das contribuições.

A Recorrente, por sua vez, nada referiu quanto ao ponto. Inclusive, nem sequer mencionou o aludido ato normativo em seu recurso. Ou seja, a contribuinte não contestou a aplicação do ato normativo que fundamentou a glosa. Destaca-se que caberia ao sujeito passivo demonstrar, em seu recurso, a incompatibilidade da aplicação do aludido ato normativo, seja por eventual ilegalidade, seja por não se subsumir ao caso concreto, o que não foi feito no caso.

Isso porque 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. Nesse sentido, transcrevo lição de Hely Lopes Meirelles (in "Direito administrativo brasileiro". 23. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 139-140 e 171):

Os atos administrativos, qualquer que seja sua categoria ou espécie, nascem com a presunção de legitimidade, independentemente de norma legal que a estabeleça. Essa presunção decorre do princípio da legalidade da Administração, que, nos Estados de Direito, informa toda a atuação governamental. [...]

[...]

Outra consequência da presunção de legitimidade é a transferência do ônus da prova da invalidade do ato administrativo para quem a invoca. Cuide-se de arguição de nulidade do ato, por vício formal ou ideológico, a prova do defeito apontado ficará sempre a cargo do impugnante, e até sua anulação o ato terá plena eficácia. [...]

Além disso, a Recorrente refere que nenhum de seus clientes, que adquiriu rações, se enquadram nos requisitos estabelecidos no inciso II, parágrafo 5º, do artigo 55 da Lei 12.350/2010. No entanto, não comprova minimamente, ainda que por amostragem, a sua alegação. Destaca-se, nesse sentido, que, 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

Diante desse contexto, entendo que devem ser mantidas as glosas sobre os créditos vinculados às vendas de ração sujeitas a suspensão das contribuições.

#### **Da glosa sobre despesas com bens e serviços utilizados como insumo, conforme entendimento da contribuinte**

##### **Do conceito de insumo e o RESP 1.221.170/PR**

Quanto ao ponto, vale destacar que o Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos recursos repetitivos, julgou o REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, no qual ficou estabelecido, em suma, dois critérios para a verificação se determinada despesa com bens ou serviços se enquadra ou não no conceito de insumo, quais sejam: essencialidade ou relevância para o processo produtivo.

Em 17/12/2018, a RFB editou o Parecer Normativo Cosit nº 05, no qual foram apresentadas as principais repercussões, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR. Nesse sentido, cabe citar os dois critérios utilizados para a definição de insumos, nos termos do voto da Ministra Regina Helena Costa, reproduzida no aludido Parecer:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”;

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Com efeito, o conceito de insumo a ser utilizado nesse voto observará os requisitos acima expostos, nos termos do art. 99 do RICARF.

Feitas tais considerações, passa-se, então a verificar se é permitido o aproveitamento de crédito sobre as despesas objeto do presente recurso.

**Despesas com bens (embalagens para transporte de mercadorias em vendas a varejo, materiais administrativos e de escritório, vestimentas, EPI, alimentação de funcionários)**

Quanto ao ponto, a Recorrente apenas sustentou que “todos os bens compreendidos nessas glosas representam gastos necessários para o desempenho das atividades da Impugnante”.

Veja-se que a contribuinte não fez qualquer descrição das despesas a fim de comprovar a essencialidade e/ou relevância de tais dispêndios para o processo produtivo da cooperativa. Ocorre que, tratando-se de pedido de ressarcimento, como é o caso, é ônus da Recorrente comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado, nos termos do art. 373, inciso I, do CPC, sob pena de indeferimento do pleito.

Ressalta-se, ainda, que as despesas com EPIs – as quais, por decorrem de imposição legal, não necessitam de comprovação para serem enquadradas no conceito de insumo – não foram objeto de glosa, conforme se depreende do seguinte trecho do TVF:

129. Analisando a descrição dos produtos contida na relação de documentos fiscais apresentados pela empresa, encontramos produtos que permitem o creditamento das contribuições ao PIS/Cofins, como os EPIs. Entretanto, foram separados para glosa as despesas com vestimentas (uniformes), que não permitem o credimento das contribuições ao PIS/Cofins,. Tais produtos estão classificados como: bonés, camisas, calças, chapéus, camisetas e blusas.

Diante desse contexto, considerando que a contribuinte não demonstrou a essencialidade e ou relevância das despesas glosadas para a sua atividade produtiva, entendo que correta a manutenção da glosa neste ponto.

### **Despesas com serviços**

Quanto ao ponto, a Recorrente apenas sustentou o que segue:

No entendimento de que não se enquadram no conceito de insumos de produção, o agente fiscalizador efetuou as seguintes glosas de serviços utilizados como insumos:

Glosa 03.1 – Serviços não são insumos - Glosa 03.1 – Serviços não são insumos:

- Serviço de assistência médica e odontológica para os funcionários; • Serviço de correio; • Serviço de fornecimento de vale refeição e transporte para os funcionários; • Serviço de segurança e monitoramento das instalações; • Serviço de transporte para os funcionários; • Serviços de auditoria, consultoria e administrativos; • Serviços de manutenção das máquinas, equipamentos e instalações industriais (Laticínio e Fábrica de Rações); • Serviços gráficos para a confecção de material utilizado no controle de produção do laticínio; • Serviço de confecção de embalagens para os produtos lácteos.

Glosa 03.2 – Propaganda e Publicidade não são insumos - COMPRA - SERVICOS (PROPAGANDA E PUBLICIDADE) - CST -53; Glosa 03.3 – Telecomunicações não são insumos - COMPRA - SERVICOS (TELECOMUNICACAO) - CST -53; Glosa 07.1 - Serviços de vendas e representação comercial - COMPRA - FRETE SOBRE VENDAS - CST -53.

A impugnante não concorda com esse entendimento, pois, considera os referidos serviços necessários à sua atividade.

O entendimento do CARF citado no tópico anterior, é claro no sentido de que os serviços que viabilizam direta ou indiretamente a operação da empresa, geram direito a crédito. Daí mais uma vez as razões para requerer o reestabelecimento do crédito glosado em relação aos serviços aqui mencionados.

Veja-se que a contribuinte também neste ponto não fez qualquer descrição das despesas a fim de comprovar a essencialidade e/ou relevância de tais dispêndios para o processo produtivo da cooperativa. Ocorre que, tratando-se de pedido de ressarcimento, como é o caso, é ônus da Recorrente comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado, nos termos do art. 373, inciso I, do CPC, sob pena de indeferimento do pleito.

Ressalta-se, ainda, que, embora constem no recurso, da leitura do Termo de Verificação Fiscal, verifica-se que não houve glosa dos seguintes serviços: serviços de manutenção das máquinas, equipamentos e instalações industriais (Laticínio e Fábrica de Rações); serviços gráficos para a confecção de material utilizado no

controle de produção do laticínio; serviço de confecção de embalagens para os produtos lácteos.

Diante desse contexto, considerando que a contribuinte não demonstrou a essencialidade e ou relevância das despesas glosadas para a sua atividade produtiva, entendo que correta a manutenção da glosa neste ponto.

#### **Das glosas relacionadas à locação de prédios, máquinas e equipamentos**

A Recorrente, em primeiro lugar, alegou que os aluguéis foram pagos a pessoas jurídicas, tendo em vista que o contrato de locação foi realizado com imobiliárias e os pagamentos foram realizados para elas. Portanto, o crédito teria sido apropriado em conformidade com o inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Em segundo lugar, afirmou que as locações glosadas estão ligadas as suas atividades.

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

Conforme referido pela DRJ e não contestado pela Recorrente, apesar de o pagamento ter sido efetuado no CNPJ de imobiliárias, essas recebem apenas comissão percentual pela intermediação da locação, sendo o destinatário final do recurso pessoas físicas cujo crédito é vedado pela legislação do PIS e da Cofins. Logo, deve ser mantida a glosa. Isso porque somente a locação paga a pessoas jurídicas gera o crédito estabelecido pelo inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Não obstante o fundamento apresentado acima, o qual, por si só, é suficiente para a manutenção da glosa, entendo que a glosa também deve ser mantida, tendo em vista que a contribuinte não se desincumbiu do seu ônus de demonstrar a correlação entre os prédios, máquinas e equipamentos locados com a atividades da empresa. Tal exigência de correlação decorre do próprio dispositivo legal. Afinal, não geram crédito despesas não comprovadas ou sem vínculo com a atividade.

Por tais razões, voto por manter a glosa.

#### **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 direito à manutenção e ao ressarcimento do crédito presumido.**

Quanto ao ponto, vale fazer um esclarecimento preliminar. O Acórdão da DRJ assim entendeu:

##### **DA ANÁLISE DA AUTORIDADE FISCAL DE ORIGEM**

Em sua análise, a autoridade fiscal de origem deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento considerando os pontos relacionados no relatório deste voto, cujos questionamentos serão apreciados a seguir.

Com relação aos **créditos presumidos calculados sobre aquisições de leite in natura**, não estão abrangidos pelo pedido de ressarcimento objeto destes autos,

pois para períodos anteriores ao 4º trimestre de 2015 foram pedidos e apreciados em outros processos administrativos. Portanto, no presente processo não apreciaremos os questionamentos relativos a esses créditos.

No entanto, a discussão sobre a (ir)retroatividade da disposição estabelecida pelo § 2º ao art. 9º da Lei nº 11.051/2004, instituído pela Lei 13.137, de 2015, que assegurou o direito de as cooperativas apurarem o crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 de forma integral, abrange os períodos de julho de 2012 a setembro de 2015, conforme itens 285-295 do TVF. O presente processo administrativo trata do pedido de ressarcimento relativo ao 2º Trimestre de 2014. Logo, a aludida discussão é objeto deste processo administrativo.

Feito tal esclarecimento, destaca-se que, quanto ao tema, 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 leite *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 nova 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”<sup>2</sup>. 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”.<sup>3</sup> Quanto ao ponto, vale também citar as lições de Bomfim<sup>4</sup>:

“...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

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

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

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

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.

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.

#### **Do pedido de realização de perícia e diligência**

A Recorrente postulou a conversão do julgamento em diligência, para que fosse verificado o seu processo produtivo.

Ocorre que, nos termos do art. 371 do CPC, na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, determinando a realização das diligências que entender necessárias.

Assim, em havendo prescindibilidade, não há comprometimento da certeza e liquidez do crédito. Veja-se entendimento sumulado no Conselho:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Sem razão a contribuinte.

Ante o exposto, voto em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da matéria referente aos princípios da isonomia, razoabilidade e proporcionalidade; e, na parte conhecida, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para (i) alterar os percentuais de rateio de créditos vinculados às Receitas Tributadas no Mercado Interno e as Receitas Não-tributadas no Mercado Interno, incluindo as receitas auferidas com prestação de serviços e (re)venda de produtos aos cooperados nas Receitas Não-Tributadas no Mercado Interno; (ii) reverter a glosa sobre os fretes, tributados e registrados de forma autônoma, na aquisição de insumos não tributados (fertilizantes), nos termos da Súmula CARF nº 188; (iii) reverter a glosa dos créditos sobre despesas com fretes, tributados e registrados de forma autônoma, na operação de aquisição de leite *in natura*; e (iv) reverter a glosa dos créditos sobre despesas com combustíveis.

### 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 (i) alterar os percentuais de rateio de créditos vinculados às Receitas Tributadas no Mercado Interno e as Receitas Não-tributadas no Mercado Interno, incluindo as receitas auferidas com prestação de serviços e (re)venda de produtos aos cooperados nas Receitas Não-Tributadas no Mercado Interno; (ii) reverter a glosa sobre os fretes, tributados e registrados de forma autônoma, na aquisição de insumos não tributados (fertilizantes), nos termos da Súmula CARF nº 188; (iii) reverter a glosa dos créditos sobre despesas com fretes, tributados e registrados de forma autônoma, na operação de aquisição de leite *in natura*; e (iv) reverter a glosa dos créditos sobre despesas com combustíveis.

*Assinado Digitalmente*

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente Redator