



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10930.720202/2018-61
ACÓRDÃO	3301-014.713 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NUTRIFONT COMERCIO E DISTRIBUICAO DE ALIMENTOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. COOPERATIVA. LIMITAÇÃO.

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, após efetuadas as exclusões previstas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Somente a partir de outubro de 2015 é que teve efeito a retirada dessa limitação pela Lei nº 13.137, de 2015.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

COMPETÊNCIA.

A apreciação de questionamentos relacionados à validade, legalidade e constitucionalidade de dispositivos que integram a legislação tributária não se insere na competência da esfera administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário. .

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário e, no mérito, em negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Márcio José Pinto Ribeiro – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Bruno Minoru Takii, Keli Campos de Lima, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Rachel Freixo Chaves, Rodrigo Kendi Hiramuki, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente)

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos adoto o relatório do acórdão recorrido e transcrevo excertos:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de crédito presumido de Cofins, apresentado em formulário, no valor de **R\$2.501.186,27**, decorrentes das operações na aquisição de leite in natura, efetuado nos termos do art. 9º-A da lei nº 10.925/2004, relativo ao 1º trimestre de 2013.

Analisada a pretensão, a autoridade competente reconheceu em parte o direito creditório (**R\$ 174.483,02**) e, em consequência, emitiu ordem bancária, conforme o Despacho Decisório nº 280-2019/RESPISC/DICRED/SRRF09/RFB, de 20/08/2019, a seguir parcialmente reproduzido:

Fundamentos

4. O art. 9º-A da lei nº 10.925/2004, incluído pela lei nº 13.137/2015, autorizou o ressarcimento ou compensação do crédito presumido disciplinado no art. 8º da mesma lei, originário de aquisições de leite in natura destinado à industrialização, inclusive em relação a períodos pretéritos à sua vigência.

5. No caso do pedido de ressarcimento ora em análise, relativo ao crédito apurado no 1º trimestre de 2013, considerou-se suficiente, à conclusão a respeito da regularidade do valor pleiteado, a análise das informações disponíveis à Receita Federal. Por essa razão, prescindiu-se de intimação ao contribuinte para fins de esclarecimentos adicionais.

6. Na auditoria se buscou checar as operações que sustentam o direito creditório requerido, face aos documentos fiscais arrolados na EFD-Contribuições e ao que dispõe a legislação, em especial o art. 8º e 9º-A da lei nº 10.925/2004, e a IN SRF nº 660/2006.

7. Dentre as checagens realizadas, verificou-se a observação ao limite ao crédito presumido do art. 8º da lei nº 10.925/2004, imposto às cooperativas pelo art. 9º da lei nº 11.051/2004, abaixo transcrito:

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. (Vide Lei nº 13.137, de 2015)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)

§ 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)

8. Como se observa do caput, o direito creditório previsto no art. 8º da lei nº 10.925/2004, quando relativo a insumos recebidos de cooperados, deve se limitar ao valor das contribuições devidas em relação a receitas de vendas de produtos derivados dos insumos geradores do crédito presumido.

9. A essa regra, há a exceção prevista no §2º, em relação ao crédito presumido originário das entradas de leite in natura recebido de cooperado.

10. Contudo, referida exceção não se aplica ao crédito presumido ora auditado, pois sua vigência no ordenamento jurídico se iniciou a partir de 22/06/2015, com a publicação da lei nº 13.137/2015, responsável pela inclusão do §2º no art. 9º da lei nº 11.051/2004 (art. 5º e art. 26, inciso VII, ambos da lei nº 13.137/2015).

11. Assim, para o crédito presumido gerado pelas entradas de leite in natura recebido de cooperados do período em análise – 1º trimestre de 2013 –, impõe-se o limite previsto no caput do art. 9º da lei nº 11.051/2004.

12. Em observância ao referido limite, segue demonstrativo do saldo do crédito pleiteado passível de ressarcimento:

(...)

Conclusão

13. Posto isso, diante do disposto no caput e incisos do art. 9º-A, bem como no seu §1º, inciso IV, da lei nº 10.925/2004, **defere-se parcialmente** o pedido formalizado às fls. 3, autorizando-se o ressarcimento de **R\$ 174.483,02** a título de crédito presumido da Cofins do 1º trimestre de 2013 gerado pelas aquisições de leite in natura, nos termos do art. 8º da lei nº 10.925/2004. (destaques do original)

Cientificada em 26/08/2019, no dia 19/09/2019 a contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade.

Inicia com um tópico intitulado “**LIMITES E FINALIDADE DO PRESENTE RECURSO**”, onde discute sobre as alterações ao seu ver benéficas nos arts. 8º e 9º-A da Lei nº 10.925/2004, introduzidas pelo art. 4º, da Lei nº 13.137/2015, de forma a permitir o aproveitamento dos créditos presumidos de forma retroativa a partir de 2010, por pessoa jurídica inclusive cooperativa.

Entretanto, alega que o problema surge com a alteração introduzida pelo art. 5º da Lei nº 13.137/2015, que acrescenta o parágrafo 2º, ao artigo 9º da lei nº 11.051/2004, o que não foi considerado pela fiscalização, a saber:

Art. 5º O art. 9º da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, passa a vigorar acrescido do seguinte § 2º, renumerando-se o atual parágrafo único para § 1º: (Vigência)

"Art 9º (...)

§ 1º (...)

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica no caso de recebimento, por cooperativa, de leite in natura de cooperado." (NR) (Vigência)

A manifestante não se conforma não ter sido considerado pela Autoridade Fiscal a retroatividade da lei:

“Assim, deve ser dito que o artigo 5º da Lei 13.137 passou a surtir efeitos jurídicos a partir da data de sua publicação, ou seja, ANTERIORMENTE ao pleito de ressarcimento, sendo plenamente aplicável aos créditos debatidos em tela, motivo pelo qual não pode ser desconsiderado!”

E conclui:

“Dessa forma, ao contrário do que diz o fisco, **a vigência da lei é base para o deferimento do crédito sem limitações**, e não o indeferimento.

Assim sendo, disposição que prevê não ser aplicável o limite à apuração do crédito presumido no caso de recebimento de leite in natura, por óbvio, se volta ao passado, alcançando os 05 anos anteriores à vigência da lei, posto que não haveria sentido em prever exclusivamente para as cooperativas o direito ao crédito só para o futuro, de modo que, sendo silente a lei, verifica-se que a melhor hermenêutica jurídica conduz para a retroatividade desse direito, sob pena de não se respeitar a isonomia.”

Entende que tal interpretação é resguardada pelo art. 106 do CTN. Do contrário, julga que a retroatividade estaria prejudicada apenas para as sociedades cooperativas, de modo que a lei não só não traria razoabilidade como feriria mortalmente a igualdade entre os contribuintes, não devendo persistir.

E encerra o tópico:

A presente Manifestação, então, pretende a aplicação do parágrafo segundo do artigo 9º da Lei 11.051/2004, resgatando os créditos anteriormente limitados ao valor das contribuições devidas, restabelecendo-se assim, a igualdade entre os produtores do setor lácteo.

Tal entendimento se faz necessário para resguardar os fundamentos do direito de aproveitamento e de compensação de Créditos Tributários previstos em nosso ordenamento, com especial atenção para a garantia dos princípios constitucionais da igualdade, justiça fiscal, não confisco, proporcionalidade e boa-fé administrativa.”

No tópico “**DOS FUNDAMENTOS**” discorre sobre: “cooperativa produtora de produtos lácteos e que representa a melhor expressão do cooperativismo nacional”; o tratamento constitucional dado as cooperativas; falta de finalidade lucrativa das cooperativas; que as cooperativas agem em nome dos sócios e os princípios constitucionais da não cumulatividade e da isonomia, “especialmente sobre a possibilidade de aproveitamento de créditos, da mesma forma que qualquer outra empresa do país.”

No ponto seguinte, “**DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS**”, discorre genericamente sobre o tema. Apresenta inicialmente a evolução histórica da legislação destas contribuições, desde que foram instituídas até os dias atuais, transcrevendo os dispositivos legais que entende relevantes e registrando o fundamento constitucional das mesmas, bem como as alterações promovidas no art. 195 da Constituição Federal pelas Emendas Constitucionais nº 20, de 1998, e nº 42, de 2003. Em meio ao histórico apresentado, salienta que:

“Tanto o PIS quanto a COFINS mantiveram a sua "unidade" material, visto que mantém a mesma: i) materialidade da hipótese de incidência, definida como sendo o faturamento, ou seja, a receita bruta da empresa; ii) os contribuintes, sendo estes considerados as pessoas jurídicas que auferiram receita bruta; iii) base de cálculo, considerada como sendo o faturamento, independentemente do tipo de atividade exercida e da classificação contábil. A distinção entre os dois tributos reside especialmente sobre as alíquotas de 1,65% para o PIS e de 7,6% para a COFINS.” Com o propósito de garantir a estas contribuições um menor impacto sobre a vida empresarial e uma neutralidade fiscal incidente sobre o ciclo econômico do consumo, determinou o governo federal a instituição de um regime de não cumulatividade para ambas as contribuições. (...)

Ao fim deste histórico, após transcrições parciais dos artigos 1º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, sustenta:

A não-cumulatividade do PIS e da COFINS diferencia-se do regime da não-cumulatividade consagrado constitucionalmente para o ICMS e IPI, nos artigos 153, IV, § 3º, II, e 155, II, § 2º CF/88.

O regime da não-cumulatividade para o IPI e ICMS dirige-se a tributos sobre o consumo diferentemente do PIS e da COFINS que são tributos sobre o faturamento ou receita bruta. De igual modo, a neutralidade fiscal pretendida é diversa nos dois tipos de tributos. No caso do IPI e ICMS o objetivo pretendido é evitar o chamado efeito "cascata", ou seja, a tributação sobre tributação. Dessa forma, em um ciclo econômico plurifásico a ideia da não-cumulatividade é de evitar que a incidência de tributos sobre tributos distorçam(sic) o mercado. Assim, a incidência do tributo em uma operação serve de base de cálculo para o tributo a ser cobrado na etapa posterior, evitando a cumulatividade da tributação, pela utilização da técnica de compensação de débitos das operações posteriores com os créditos cobrados nas operações anteriores.”

(...)

Citando doutrina, diz ainda que:

(...)

O princípio constitucional da não-cumulatividade deverá ser observado respeitando igualmente o princípio da isonomia, da capacidade contributiva, da vedação de confisco, da ofensa à neutralidade fiscal e da ofensa à repartição rígida de competências tributárias.

(...)

No tópico **“DA POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES DO PIS E DA COFINS NO CASO DOS INSUMOS AGROPECUÁRIOS (LEITE)”**, a contribuinte defende que as cooperativas devem ter o mesmo tratamento das demais empresas, não podem sofrer restrições ao aproveitamento dos créditos, devendo ser observados os princípios da igualdade, da não-cumulatividade, da vedação de confisco, da capacidade contributiva, da neutralidade fiscal. Traz doutrina e jurisprudência para convalidar seus argumentos.

A manifestante alega que poderá ser objeto de pedido de ressarcimento e compensação o saldo de créditos presumidos, apurados durante a vigência da alíquota correspondente a 60% das alíquotas básicas de PIS e COFINS do regime não cumulativo, conforme estabelece o Art. 9-A da Lei nº 10.925/2004, incluído pelo art. 4º, da Lei nº 13.137/2015. “Também poderá ser objeto de pedido de ressarcimento o saldo de crédito presumido acumulado ao final de cada trimestre a partir da publicação do ato regulamentador do Poder Executivo, calculado conforme o art. 8º da Lei no 10.925/04, alterado pela Lei nº 13.137/2015.”

Por fim, apresenta seus “PEDIDOS E REQUERIMENTOS”:

1. Recebimento tempestivo da presente Impugnação, sob a denominação de manifestação de inconformidade, dado que esta é tempestiva e adequada ao cumprimento de seus objetivos;
2. Declaração de procedência, com a homologação total dos créditos ora em discussão, nos termos da fundamentação.

Assim procedendo, o Ministério da Fazenda, órgão fundamental à democracia e ao cumprimento do dever de promoção do Estado Democrático de Direito, estará atingindo com plenitude sua finalidade, provendo ao caso em tela a tão almejada e merecida Justiça Social!

Devidamente processada a Manifestação de Inconformidade apresentada, a 31ª TURMA/DRJ08, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, conforme Acórdão nº 108-031.526 às fls. 270.

Cientificada do Acórdão recorrido em 01/11/2022 conforme termo de ciência de fls. 293 a recorrente solicitou juntada do recurso voluntário de fls. 330/341, em 01/12/2022, conforme termo de solicitação de juntada de fls. 296, onde repisa os argumentos da manifestação de inconformidade e em síntese aduz que:

(...)

I. BREVE SÍNTESE DOS FATOS

A Recorrente apresentou, no ano de 2018, pedido de ressarcimento de crédito presumido de COFINS, decorrentes das operações na aquisição de leite in natura, efetuado nos termos do art. 9º-A da lei nº 10.925/2004, no valor de R\$ 2.501.186,27, relativo ao 1º trimestre de 2013.

Regularmente processado o pedido, a Delegacia da Receita Federal do Brasil reconheceu parcialmente o crédito pleiteado pela Recorrente, deferindo o pedido de ressarcimento no montante de R\$ 174.483,02.

O montante glosado refere-se a parte do saldo de créditos presumidos que a Recorrente entende ter direito, relativamente aos 5 anos que antecederam a promulgação da Lei nº 13.137/15.

(...)

II. DA TEMPESTIVIDADE

(...)

Nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, caberá Recurso Voluntário no prazo de 30 (trinta) dias a contar da data da ciência da decisão. A Recorrente tomou ciência do acórdão em seu domicílio eletrônico, em 01/11/2022 (terça-feira). Assim, excluindo-se da contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento e, tendo em vista que o dia 02/11/2022 é feriado nacional, em

conformidade com o art. 5º do Decreto nº 70.235/721 , o prazo é **02/12/2022 (sexta-feira)**. Referido prazo consta, inclusive, do sistema da RFB:

III – MÉRITO

(...)

A Recorrente, à época dos fatos, era uma cooperativa de produtos lácteos e que representava a melhor expressão do cooperativismo nacional.

O tratamento adequado às cooperativas está previsto no artigo 146 da Constituição Federal, que, em razão do alto grau de importância do tema, define que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais especialmente sobre o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. Esse, é regulado na Lei no 5.764/71, que define a Política Nacional de Cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas. Dessa forma, somente mediante lei complementar é que os dispositivos da Lei n. 5764/71 poderão ser alterados.

Como será demonstrado no decorrer do presente recurso, a contribuinte possui direito ao cumprimento dos ditames constitucionais da não cumulatividade e isonomia, especialmente sobre a possibilidade de aproveitamento de créditos, da mesma forma que qualquer outra empresa do país.

III.1 – Direito ao Crédito De PIS/COFINS - Princípio Da Não Cumulatividade

(...)

Ressalte-se, não pretende a Recorrente se apropriar de créditos apurados sobre gastos com bens e serviços alheios ao produto final, mas apenas àqueles que exercem influência efetiva em seu processo produtivo, dando à Contribuinte um tratamento isonômico.

III.2 – Improcedência das Glosas Mantidas pela DRJ - Possibilidade De Aproveitamento de Créditos das Contribuições do Pis e da Cofins no Caso dos Insumos Agropecuários (Leite)

Como foi mencionado anteriormente, a Recorrente pleiteou o ressarcimento do saldo de crédito presumido que entende ter direito, relativamente aos 5 anos anteriores à publicação da Lei nº 13.137/2015. O presente processo, abrange parte desse período.

A fiscalização indeferiu parcialmente o pleito, por entender que, à época dos fatos, o crédito presumido deveria ter o seu valor limitado ao montante das contribuições devidas, em relação às receitas de vendas de produtos derivados dos insumos geradores do crédito em questão:

“9. A essa regra, há a exceção prevista no §2º, em relação ao crédito presumido originário das entradas de leite in natura recebido de cooperado.

10. Contudo, referida exceção não se aplica ao crédito presumido ora auditado, pois sua vigência no ordenamento jurídico se iniciou a partir de 22/06/2015, com a publicação da lei nº 13.137/2015, responsável pela inclusão do §2º no art. 9º da lei nº 11.051/2004 (art. 5º e art. 26, inciso VII, ambos da lei nº 13.137/2015).

11. Assim, para o crédito presumido gerado pelas entradas de leite in natura recebido de cooperados do período em análise – 1º trimestre de 2013 –, impõe-se o limite previsto no caput do art. 9º da lei nº 11.051/2004”

Foi devidamente demonstrado na manifestação de inconformidade, que a limitação imposta pela fiscalização não tem amparo legal, motivo pelo qual o crédito deveria ter sido integralmente deferido.

(...)

A Lei nº 13.137/2015, em seu artigo 4º, alterou o artigo 8º da Lei 10.925/2004, com o fim de permitir o aproveitamento, inclusive para pedido de ressarcimento, de créditos presumidos de PIS e COFINS apurados sobre leite in natura adquirido pelas pessoas jurídicas em geral. Esse mesmo dispositivo, ao introduzir no ordenamento o art. 9º-A, trouxe um cronograma para a apresentação de declaração de compensação ou pedido de ressarcimento do referido saldo de créditos acumulados:

(...)

Na sequência, o legislador, ainda no art. 9º-A, trouxe uma série de requisitos e condições para que as Pessoas Jurídicas em geral, pudessem manter e utilizar os créditos presumidos acumulados anteriormente às alterações legislativas. Esses, vão desde pedido de habilitação, com a demonstração de regularidade fiscal, aprovação de projeto pelo Ministério da Agricultura, demonstração da regular execução do projeto etc.

Ocorre que, até a promulgação da mesma lei 13.137/2015, as cooperativas estavam em situação semelhante à das demais pessoas jurídicas, pois também não podiam acumular e utilizar saldos do crédito presumido em questão, em razão da limitação contida no art. 9º da lei 11.051/2004:

(...)

A solução dada pela mesma lei 13.137/2015 às cooperativas foi, então, a de simplesmente abolir o impedimento de acúmulo e aproveitamento do crédito presumido, nas operações de recebimento de leite in natura de cooperado:

Art. 5º O art. 9º da Lei no 11.051, de 29 de dezembro de 2004, passa a vigorar acrescido do seguinte § 2º, renumerando-se o atual parágrafo único para § 1º, (Vigência)

“Art. 9º

§ 1º

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica no caso de recebimento, por cooperativa, de leite in natura de cooperado” (NR) (Vigência)

(...)

Ou seja, dentro desse contexto, o legislador ponderou a situação das pessoas jurídicas em geral e das cooperativas e, a partir da promulgação da lei nº 13.137/2015, estas últimas têm a faculdade de pleitear o ressarcimento ou compensação do crédito presumido acumulado nos 5 anos anteriores, sem qualquer exigência ou restrição adicional. Já as demais Pessoas Jurídicas precisam percorrer todo o caminho de habilitação, aprovação de projeto etc.

Nem se alegue, como fez a DRJ, que as disposições finais da Lei nº 13.137/15, no sentido de que a lei entra em vigor, a partir do 4º mês subsequente ao da sua publicação, reforçaria impossibilidade da tomada do crédito em questão. Na realidade tal dispositivo somente corrobora para o entendimento da Recorrente.

Isso porque, de acordo com o Decreto-lei nº 4.657/425 (Lei de Introdução às Normas de Direito brasileiro – LINDB), as leis, em regra, começam a vigorar em 45 dias.

Tal prazo, pode ser excepcionado, a critério do legislador, de acordo com a relevância e os impactos da novel legislação, conforme determina a LC 95/986 .

No caso concreto, a lei trouxe como prazo de “vacatio legis” um período superior, justamente pelo fato de que a norma em questão traria impactos na organização da arrecadação tributária, que implicaram na necessidade de um prazo de adaptação maior.

Do contrário, se estivéssemos diante de um simples novo marco para o cálculo do crédito presumido, como alegam a fiscalização e a DRJ, não haveria necessidade de um período tão extenso para que a norma passasse a vigorar.

Assim sendo, disposição que prevê não ser aplicável o limite à apuração do crédito presumido no caso de recebimento de leite in natura se volta ao passado, alcançando os 5 anos anteriores à vigência da lei. Isso porque, não haveria sentido em prever exclusivamente para as cooperativas o direito ao crédito só para o futuro, de modo que, sendo silente a lei, verifica-se que a melhor hermenêutica jurídica conduz para a retroatividade desse direito.

Dessa forma, ao contrário do que diz o fisco, **a vigência da lei é base para o deferimento do crédito sem limitações**, e não o indeferimento.

Assim, deve ser dito que o artigo 5º da Lei 13.137/15 passou a surtir efeitos jurídicos a partir do final do período de “vacatio legis”, ou seja, anteriormente ao pleito de ressarcimento, sendo plenamente aplicável aos créditos debatidos em tela, motivo pelo qual não pode ser desconsiderado.

Portanto, deve ser reformado o acórdão ora recorrido, para que seja deferido o pedido de ressarcimento, nos termos em que originalmente pleiteado.

Ao final pugna que:

Por todo o exposto, requer seja recebido, processado e provido o presente Recurso Voluntário, para julgá-lo integralmente procedente, no sentido de reconhecer a legitimidade do crédito de COFINS, objeto de Pedido de Ressarcimento relativo ao 1º trimestre de 2013.

Protesta pela possibilidade de juntar outros documentos que possam corroborar a legalidade dos créditos pleiteados, durante o trâmite do presente processo administrativo, em atenção ao princípio da verdade material, e pelo direito de realizar sustentação oral, nos termos do artigo 58, inciso II, do Regimento Interno do CARF.

Por fim, na remota hipótese de o presente Recurso Voluntário não ser acolhido por Vossas Senhorias, requer seja efetivado o prequestionamento da matéria ventilada no presente recurso e os dispositivos legais e infra legais citados nas razões recursais, a fim de ser viabilizada a interposição de eventual Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, como determina o art. 67, § 5º, do Regimento Interno do CARF.

Por fim, na remota hipótese de o presente Recurso Voluntário não ser acolhido por Vossas Senhorias, requer seja efetivado o prequestionamento da matéria ventilada no presente recurso e os dispositivos legais e infra legais citados nas razões recursais, a fim de ser viabilizada a interposição de eventual Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, como determina o art. 67, § 5º, do Regimento Interno do CARF.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Márcio José Pinto Ribeiro**, Relator

1 ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

2 MÉRITO

2.1 DIREITO AO CRÉDITO DE PIS/COFINS - PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

Alega a recorrente que:

(...)

O tratamento adequado às cooperativas está previsto no artigo 146 da Constituição Federal, que, em razão do alto grau de importância do tema, define que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais especialmente sobre o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. Esse, é regulado na Lei no 5.764/71, que define a Política Nacional de Cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas. Dessa forma, somente mediante lei complementar é que os dispositivos da Lei n. 5764/71 poderão ser alterados.

(...)

Com a edição das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, foi instituída a sistemática da não-cumulatividade da contribuição para o PIS e a COFINS, com o objetivo primordial de promover a redução da carga tributária, buscando a desoneração pelo pagamento destas contribuições.

A não-cumulatividade foi estabelecida inicialmente pela Constituição Federal em seu art. 195, §12², com objetivo primordial de evitar o efeito "cascata" da tributação de impostos e contribuições.

(...)

As Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, em seu art. 3º³ trazem a regra matriz para a não-cumulatividade destas contribuições, bem como as diretrizes para que os contribuintes possam aproveitar os créditos de PIS e COFINS referentes a aquisição de bens e serviços.

Além disso, o art. 16 da Lei nº 11.116/2005 prevê que o saldo credor das contribuições para ao PIS e à COFINS, acumulados em cada trimestre do ano-calendário, poderá ser objeto de compensação de débitos próprios de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, bem como objeto de ressarcimento em dinheiro. In verbis:

(...)

Sendo assim, como adiante se demonstrará a interpretação trazida Sr. Auditor Fiscal no despacho recorrido, em desrespeito aos primados da não cumulatividade, restringe, sem qualquer respaldo legal, a tomada de crédito de PIS/COFINS com relação aos custos reais despendidos pela Recorrente.

Ressalte-se, não pretende a Recorrente se apropriar de créditos apurados sobre gastos com bens e serviços alheios ao produto final, mas apenas àqueles que

exercem influência efetiva em seu processo produtivo, dando à Contribuinte um tratamento isonômico.

Consta do acórdão recorrido:

(...)

Da Inconstitucionalidade E Ilegalidade

Embora de forma implícita, em vários pontos de sua defesa a contribuinte insurge-se contra a incidência de disposições que integram a legislação tributária, aduzindo, ainda que indiretamente, a inconstitucionalidade e/ou a ilegalidade de tais disposições normativas ou mesmo a ofensa aos princípios constitucionais. Contudo, à autoridade administrativa não é dado apreciar questões que importem a negação de vigência e eficácia de preceitos normativos.

Com efeito, nos termos do parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional, a autoridade fiscal encontra-se limitada ao estrito cumprimento da legislação tributária. Cabe ao julgador administrativo simplesmente seguir a lei e obrigar seu cumprimento.

Aplica-se a Súmula CARF Nº 2

Súmula CARF Nº 2 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Entendo acertado o acórdão recorrido neste ponto pelo que não conheço das alegações calçadas em princípios com vistas a afastar lei vigente à época do fato gerador.

Aprecio.

Não conheço das alegações de índole constitucional tendente a afasta leis válidas.

2.2 IMPROCEDÊNCIA DAS GLOSAS MANTIDAS PELA DRJ - POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES DO PIS E DA COFINS NO CASO DOS INSUMOS AGROPECUÁRIOS (LEITE)

(...)

A Lei nº 13.137/2015, em seu artigo 4º, alterou o artigo 8º da Lei 10.925/2004, com o fim de permitir o aproveitamento, inclusive para pedido de ressarcimento, de créditos presumidos de PIS e COFINS apurados sobre leite in natura adquirido pelas pessoas jurídicas em geral. Esse mesmo dispositivo, ao introduzir no ordenamento o art. 9º-A, trouxe um cronograma para a apresentação de declaração de compensação ou pedido de ressarcimento do referido saldo de créditos acumulados:

“Art. 9º -A. A pessoa jurídica poderá utilizar o saldo de créditos presumidos de que trata o art. 8º apurado em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização de leite, acumulado até o dia anterior à publicação

do ato de que trata o § 8º deste artigo ou acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário a partir da referida data, para:

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

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

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

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

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

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

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

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

Na sequência, o legislador, ainda no art. 9º-A, trouxe uma série de requisitos e condições para que as Pessoas Jurídicas em geral, pudessem manter e utilizar os créditos presumidos acumulados anteriormente às alterações legislativas. Esses, vão desde pedido de habilitação, com a demonstração de regularidade fiscal, aprovação de projeto pelo Ministério da Agricultura, demonstração da regular execução do projeto etc.

Ocorre que, até a promulgação da mesma lei 13.137/2015, as cooperativas estavam em situação semelhante à das demais pessoas jurídicas, pois também não podiam acumular e utilizar saldos do crédito presumido em questão, em razão da limitação contida no art. 9º da lei 11.051/2004:

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.

No entanto, ao mesmo tempo em que o legislador optou por conferir o direito de aproveitamento de crédito presumido às Pessoas Jurídicas em geral, impondo diversas condições para tanto, também tratou da situação das cooperativas, que possuíam o mesmo impedimento de acúmulo e utilização dos créditos presumidos de que se trata.

A solução dada pela mesma lei 13.137/2015 às cooperativas foi, então, a de simplesmente abolir o impedimento de acúmulo e aproveitamento do crédito presumido, nas operações de recebimento de leite in natura de cooperado:

Art. 5º O art. 9º da Lei no 11.051, de 29 de dezembro de 2004, passa a vigorar acrescido do seguinte § 2º, renumerando-se o atual parágrafo único para § 1º, (Vigência)

“Art. 9º

§ 1º

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica no caso de recebimento, por cooperativa, de leite in natura de cooperado” (NR) (Vigência)

Como se pode perceber, o legislador, considerando a função social das cooperativas e a sua importância destacada na sociedade, optou por simplesmente permitir o acúmulo e utilização do crédito presumido relacionado ao leite in natura, sem impor qualquer tipo de restrição ou condição.

(...)

Ou seja, dentro desse contexto, o legislador ponderou a situação das pessoas jurídicas em geral e das cooperativas e, a partir da promulgação da lei nº 13.137/2015, estas últimas têm a faculdade de pleitear o ressarcimento ou compensação do crédito presumido acumulado nos 5 anos anteriores, sem qualquer exigência ou restrição adicional. Já as demais Pessoas Jurídicas precisam percorrer todo o caminho de habilitação, aprovação de projeto etc.

Nem se alegue, como fez a DRJ, que as disposições finais da Lei nº 13.137/15, no sentido de que a lei entra em vigor, a partir do 4º mês subsequente ao da sua publicação, reforçaria impossibilidade da tomada do crédito em questão⁴. Na realidade tal dispositivo somente corrobora para o entendimento da Recorrente.

Isso porque, de acordo com o Decreto-lei nº 4.657/425 (Lei de Introdução às Normas de Direito brasileiro – LINDB), as leis, em regra, começam a vigorar em 45 dias.

Tal prazo, pode ser excepcionado, a critério do legislador, de acordo com a relevância e os impactos da novel legislação, conforme determina a LC 95/98⁶.

(...)

No caso concreto, a lei trouxe como prazo de “vacatio legis” um período superior, justamente pelo fato de que a norma em questão traria impactos na organização

da arrecadação tributária, que implicaram na necessidade de um prazo de adaptação maior.

Do contrário, se estivéssemos diante de um simples novo marco para o cálculo do crédito presumido, como alegam a fiscalização e a DRJ, não haveria necessidade de um período tão extenso para que a norma passasse a vigorar.

Assim sendo, disposição que prevê não ser aplicável o limite à apuração do crédito presumido no caso de recebimento de leite in natura se volta ao passado, alcançando os 5 anos anteriores à vigência da lei. Isso porque, não haveria sentido em prever exclusivamente para as cooperativas o direito ao crédito só para o futuro, de modo que, sendo silente a lei, verifica-se que a melhor hermenêutica jurídica conduz para a retroatividade desse direito.

Dessa forma, ao contrário do que diz o fisco, **a vigência da lei é base para o deferimento do crédito sem limitações**, e não o indeferimento.

Assim, deve ser dito que o artigo 5º da Lei 13.137/15 passou a surtir efeitos jurídicos a partir do final do período de “vacatio legis”, ou seja, anteriormente ao pleito de ressarcimento, sendo plenamente aplicável aos créditos debatidos em tela, motivo pelo qual não pode ser desconsiderado.

Consta do acórdão recorrido que:

O litígio refere-se à possibilidade da acumulação de créditos presumidos apurados sobre o leite in natura utilizados como insumo pelas sociedades cooperativas nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, e da retroatividade da Lei nº 11.137/15, que retira as limitações existentes nas Leis nºs 10.925/04 e 11.051/2004, quanto ao aproveitamento do crédito presumido.

Consta do processo decisão de Embargos de Declaração no Mandado de Segurança nº 5002722-52.2019.4.04.7001/PR, proferida pelo Juízo da 1ª Vara Federal de Londrina/PR, tratando sobre o prazo de apreciação do feito pela DRF, não se manifestando quanto ao mérito do Pedido de Ressarcimento:

“3. Ante o exposto, acolho os embargos de declaração da parte impetrante para o fim de sanar as omissões apontadas, de forma que defiro o pedido de liminar para determinar à autoridade impetrada que analise, no prazo de 60 (sessenta) dias, os pedidos de ressarcimento apresentados na esfera administrativa há mais de 360 dias e descritos no evento 1 – COMP10 e, sendo favorável a decisão administrativa, que comprove que adotou todas as medidas cabíveis ao efetivo ressarcimento dos créditos.”

A contribuinte alega que não tem um tratamento privilegiado e deve ser tratada igual a qualquer outra empresa no país.

Num breve histórico, temos que o surgimento da base de cálculo do PIS e da Cofins devidas pelas cooperativas passou a ser apurada como as demais pessoas jurídicas, entretanto já com o privilégio das exclusões previstas na MP nº 1.858-7,

de 1999, consolidadas no art. 15, da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

O Ato Declaratório SRF nº 88, de 17 de novembro de 1999, esclarece que, a partir de novembro de 1999, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins passou a ser apurada conforme a MP nº 1.858-7, de 1999.

“... tendo em vista o disposto na Medida Provisória nº 1.858, de 1999, declara que as contribuições para o PIS/Pasep e para financiamento da seguridade social – Cofins, devidas pelas sociedades cooperativas, serão apuradas de conformidade com o disposto na Medida Provisória nº 1.858-7, de 29 de julho de 1999, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir do mês de novembro de 1999.”

Assim, a partir de novembro de 1999, **a base de cálculo do PIS e da Cofins** devidos pelas cooperativas passou a ser apurada como as das demais pessoas jurídicas, com as exclusões específicas estabelecidas na MP em foco.

Posteriormente, os dispositivos da MP nº 1.858-9, de 1999, foram consolidados no art. 15, da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Com a edição da Lei nº 10.925, de 2004, às exclusões previstas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, estabelecem somente para as cooperativas **a possibilidade de dedução dos custos agregados ao produto dos associados**, ou seja, um tratamento diferenciado das demais pessoas jurídicas, contrário aos argumentos aludidos pela contribuinte. Confira-se:

Lei nº 10.925/04

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.**

Medida Provisória nº 2.158-35/01

Art. 15. As **sociedades cooperativas** poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, **excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:**

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

§ 1º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§ 2º Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do caput:

I - a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13;

II - serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas.

Do que ficou até aqui exposto, tem-se que, para o período sobre o qual se analisou o direito creditório, 1º trimestre de 2013, não há que distinguir atos cooperativos de atos não cooperativos, pois todos são tributados, **permitidas as exclusões** dos custos agregados, consolidados na MP nº 2.158-35, de 2001, somente para as cooperativas.

A Manifestante se insurge contra os ajustes efetuados pela fiscalização no estoque de créditos presumidos com fundamento na superação do limite de crédito presumido previsto no art. 9º da Lei nº 11.051/2004, argumentando a retroação dos efeitos do §2º, do art. 9º, da Lei nº 11.051/2004, inserido no dispositivo pelo art. 5º da Lei nº 13.137, de 2015.

Inicialmente, cabe lembrar, os créditos presumidos estavam limitados até então somente na forma de desconto das contribuições apuradas como já traz o despacho decisório:

“7. Dentre as checagens realizadas, verificou-se a observação ao limite ao crédito presumido do art. 8º da lei nº 10.925/2004, imposto às cooperativas pelo art. 9º da lei nº 11.051/2004, abaixo transcrito:

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. (Vide Lei nº 13.137, de 2015)

(...)

Posteriormente, a possibilidade de ressarcimento e compensação de créditos presumidos acumulados, originados de aquisições de leite in natura utilizado como insumo na produção, foi instituída pelo art. 4º, da Lei nº 13.137, de 2015, que incluiu o artigo 9º-A na Lei nº 10.925, de 2004, regulamentado pelo artigo 33, do Decreto nº 8.533, de 2015:

“Lei nº 10.925/04

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

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

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

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

I - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2010, a partir da data de publicação do ato de que trata o § 8º; II - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2011, a partir de 1º de janeiro de 2016; III - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2012, a partir de 1º de janeiro de 2017; IV - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2013, a partir de 1º de janeiro de 2018; V - relativamente aos créditos apurados no período compreendido entre 1º de janeiro de 2014 e o dia anterior à publicação do ato de que trata o § 8º, a partir de 1º de janeiro de 2019.

Decreto nº 8.533/15

CAPÍTULO VII

DO SALDO DE CRÉDITO PRESUMIDO ACUMULADO

Art. 33. A pessoa jurídica poderá utilizar o saldo de créditos presumidos apurados na forma prevista no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização de leite e de seus derivados classificados nos códigos da NCM mencionados no caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, acumulado até o dia anterior à publicação deste Decreto para:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, observada a legislação aplicável à matéria; ou

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

§ 1º A declaração de compensação ou o pedido de ressarcimento do saldo de créditos de que trata o caput somente poderá ser efetuado:

I - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2010, a partir da data de publicação deste Decreto; II - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2011, a partir de 1º de janeiro de 2016; III - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2012, a partir de 1º de janeiro de 2017;

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

V - relativamente aos créditos apurados no período compreendido entre 1º de janeiro de 2014 e o dia anterior à data de publicação deste Decreto, a partir de 1º de janeiro de 2019.

§ 2º A aplicação do disposto neste artigo independe de habilitação da pessoa jurídica no Programa Mais Leite Saudável.” (destaques acrescidos)

A possibilidade de ressarcimento, mencionada acima, condiciona-se, logicamente, à possibilidade de apuração e acumulação desses créditos presumidos, que serão analisados a seguir.

Os créditos presumidos, objetos da solicitação do contribuinte, são vinculados ao setor da agroindústria e estão tratados no citado artigo 8º da Lei nº 10.925/04:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive **cooperativas**, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, **destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido**, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física**. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 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, 12.01 e 18.01, todos da NCM;(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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**. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

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

I - **60% (sessenta por cento)** daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e (Vide Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

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

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

§ 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.

§ 5º Relativamente ao crédito presumido de que tratam o **caput** e o § 1º deste artigo, o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem, pela Secretaria da Receita Federal. (destaques acrescidos)

Assim, a sociedade cooperativa pode apurar créditos presumidos apurados sobre o leite in natura utilizado como insumo na produção própria de produtos destinados à alimentação humana ou animal, inclusive quando adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física e também dos demais cooperados, elencados no § 1º, do artigo 8º da Lei nº 10.925/04.

Os créditos presumidos mencionados, no caso das sociedades cooperativas, têm uma limitação de teto, conforme disposto no art. 9º da Lei nº 11.051, de 2004, na redação vigente à época da formação do crédito sob litígio:

“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.”

O dispositivo citado estabelece **um limite que termina por impedir a acumulação de créditos presumidos** calculados pela sociedade cooperativa nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, quando os bens tiverem sido recebidos de cooperados. O limite visa atender ao princípio da não cumulatividade, na medida em que barra o aproveitamento de créditos vinculados a valores que serão sacados da base de cálculo nos termos da permissão prevista no art. 15 da MP nº 2.158-35, de 2001.

A existência desse limite e sua aplicação no tempo instala o litígio neste tópico.

Isso porque o art. 5º, da Lei nº 13.137/15 alterou a redação do art. 9º da Lei nº 11.051/04, renumerando o parágrafo único para parágrafo 1º e introduzindo o parágrafo 2º, que exclui da limitação do caput o crédito presumido apurado sobre o leite in natura recebido de cooperado, conforme disposto abaixo:

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. (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)

§ 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)

Para cálculo do crédito presumido, o parágrafo 3º, do artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004, traz os percentuais que devem ser aplicados sobre as alíquotas previstas para cálculo dos créditos básicos, conforme a atividade prestada pelo fornecedor:

Art. 8º **As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal**, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos

vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, **destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido**, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

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

I - **60% (sessenta por cento)** daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e (Vide Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

A Autoridade Fiscal entende que:

“8. Como se observa do caput, o direito creditório previsto no art. 8º da lei nº 10.925/2004, quando relativo a insumos recebidos de cooperados, deve se limitar ao valor das contribuições devidas em relação a receitas de vendas de produtos derivados dos insumos geradores do crédito presumido.

9. A essa regra, há a exceção prevista no §2º, em relação ao crédito presumido originário das entradas de leite in natura recebido de cooperado.

10. Contudo, referida exceção não se aplica ao crédito presumido ora auditado, pois **sua vigência no ordenamento jurídico se iniciou a partir de 22/06/2015, com a publicação da lei nº 13.137/2015, responsável pela inclusão do §2º no art. 9º da lei nº 11.051/2004** (art. 5º e art. 26, inciso VII, ambos da lei nº 13.137/2015).” (destaques acrescentados)

A contribuinte defende que se trata de dispositivo de interpretação e que seu efeito retroage retirando desde sempre a limitação ao aproveitamento do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/04, apurado pelas sociedades cooperativas sobre o leite recebido de cooperados.

Entretanto, o entendimento da contribuinte não procede.

O art. 5º, da Lei 13.137/15, a que se refere a contribuinte para reivindicar os efeitos retroativos para o §2º, art. 9º da Lei nº 11.051, de 2004, não foi considerado pela autoridade fiscal:

“Assim, deve ser dito que o artigo 5º da Lei 13.137 passou a surtir efeitos jurídicos a partir da data de sua publicação, ou seja, ANTERIORMENTE ao pleito de ressarcimento, sendo plenamente aplicável aos créditos debatidos em tela, motivo pelo qual não pode ser desconsiderado!

(...)

A presente Manifestação, então, pretende a aplicação do parágrafo segundo do artigo 9º da Lei 11.051/2004, resgatando os créditos anteriormente limitados ao valor das contribuições devidas, restabelecendo-se assim, a igualdade entre os produtores do setor lácteo.”

Equivoca-se a postulante ao propugnar pela aplicação do postulado da retroatividade benigna da lei tributária, que se encontra previsto no art. 106 do CTN. Com efeito, tal utilização volta-se **ao campo das infrações**, ou seja, a utilização da **lei mais branda retroage para imputar penalidade menos severa ou eximir o sujeito passivo dos seus efeitos**. É apropriado citar, a este respeito, a doutrina de Luciano Amaro (in Direito Tributário Brasileiro - 4ª Edição - São Paulo: Saraiva, 1999, pp.191-192):

"Já vimos que o aplicador da lei não pode, em regra, estender ao passado os efeitos da lei nova, ainda que fora do campo em que é constitucionalmente vedada a retroatividade da lei tributária. Assim, caso a lei nova tenha reduzido a alíquota de certo tributo, a diminuição vale para o futuro, sendo vedado aplicá-la ao passado, salvo expressa disposição legal nesse sentido.

Já em matéria de sanção às infrações tributárias (recorde-se que sanção de ato ilícito não se confunde com tributo, nem é compreendida no conceito deste) o Código Tributário Nacional, inspirado no direito penal, manda aplicar retroativamente a lei nova, quando mais favorável ao acusado do que a lei vigente à época da ocorrência do fato. Prevalece, pois, a lei mais branda (lex mitior)." (destaques acrescidos)

Dessa forma, não há de se falar em aplicação retroativa dos preceitos do §2º, art. 9º da Lei nº 11.051/04, aos fatos tratados na presente demanda relativamente à utilização do crédito presumido da Cofins decorrente do referido artigo, que prevê a não aplicação do limite no caso de recebimento, por cooperativa, de leite in natura de cooperado para o pedido de ressarcimento, uma vez que as matérias em questão não se referem à imposição de sanção por infrações, mas tão somente relativas à possibilidade ou não do ressarcimento com créditos gerados pela Cofins.

Cabe ressaltar, não há desacordo com o art. 144 do CTN:

“Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.”

O art. 106, do CTN prevê outro requisito para a retroatividade benigna da lei tributária, menciona em seu inciso I que **a lei retroage quando seja expressamente interpretativa**, qualificação que também não se enquadra ao §2º do art. 9º da Lei nº 11.051, de 2004, introduzido pelo art. 5º da Lei nº 13.137/15. A própria Lei nº 13.137/15, elenca, no art. 26, a entrada em vigor dos diversos dispositivos:

Art. 26. Esta Lei entra em vigor:

I - em relação ao art. 1º, no primeiro dia do quarto mês subsequente ao da publicação da Medida Provisória nº 668, de 30 de janeiro de 2015, observado o disposto nos incisos II e VI;

II - em relação ao art. 1º, no que altera os §§ 5º e 10 e insere o § 9º-A no art. 8º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, na data de sua publicação;

III - em relação ao art. 2º e aos incisos I a IV do art. 27, na data da publicação da Medida Provisória nº 668, de 30 de janeiro de 2015;

IV - em relação ao inciso V do art. 27, a partir da data de entrada em vigor da regulamentação de que trata o inciso III do § 2º do art. 95 da Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015;

V - em relação aos arts. 18, 19, 20, observado o disposto no inciso VI deste artigo, 22, 23 e ao inciso

VI do art. 27, na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de maio de 2015; VI - em relação aos arts. 1º, no que altera o § 19 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, 4º, 5º, 20, no que altera o art. 24 da Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015, e 21 e ao inciso VII do art. 27, no primeiro dia do quarto mês subsequente ao de sua publicação; e

VII - em relação aos demais dispositivos, na data de sua publicação.

O art 5º da Lei nº 13.137, de 2015, responsável pela introdução do §2º ao art. 9º da Lei nº 11.051/04, como se observa na disposição do inciso VI, acima, teve sua eficácia a partir **do primeiro dia do quarto mês subsequente ao da publicação da lei**. Portanto, a limitação à acumulação dos créditos presumidos calculados pelas sociedades cooperativas sobre o leite in natura recebido de cooperados só foi retirada **a partir de outubro de 2015**.

Dessa forma, corretos os ajustes efetuados pela autoridade fiscal observando a limitação estabelecida no art. 9º da Lei nº 11.051/04, aplicável no período de 2013, à formação dos créditos presumidos para a sociedade cooperativa.

Diante do exposto, **VOTO** por **JULGAR IMPROCEDENTE** a manifestação de inconformidade.

Nesse sentido cabe o voto da conselheira Sabrina Coutinho Barbosa – Relatora no acórdão 3101-001.918 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. AQUISIÇÃO DE LEITE IN NATURA DE COOPERADO. APURAÇÃO LIMITADA À RECEITA DA VENDA DECORRENTE DA COMPRA. DECISÃO RECORRIDA MANTIDA.

Até 01/02/2016, o crédito presumido apurado por cooperativa à luz do art. 8º da Lei 10.925/2004, estava sujeito ao limite imposto pelo art. 9º da Lei nº 11.051/2004. Significa que, até a edição da Lei nº 13.137/2015, era vedado aproveitamento de crédito presumido por cooperativa de modo diverso àquele previsto no art. 8º da Lei 10.925/2004 c/c art. 9º da Lei nº 11.051/2004.

Também no mesmo sentido o Acórdão nº 3102-002.481 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da lavra do conselheiro Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator do qual transcrevo excerto pertinente:

Ajustes de créditos Presumidos - Sociedades Cooperativas - Art. 9º da Lei nº 11.051, de 2004

Neste tópico, em suma, a Fiscalização não reconheceu o crédito pleiteado haja vista que a cooperativa não respeitou o limite para o cálculo do crédito presumido presente no art. 9º da Lei nº 11.051, de 2004, bem como afirma que à época não havia amparo legal para utilização do crédito presumido para compensação ou ressarcimento em dinheiro, como quer a cooperativa.

A Recorrente afirma que não há que se falar em realizar ajustes no crédito presumido sob exame. Tanto é verdade que o art. 5º da Lei nº 13.137/2015 fez inserir o § 2º ao art. 9º da Lei nº 11.051/2004, esclarecendo que a vedação ao crédito não se aplica aos casos de recebimento, por cooperativa, de leite in natura de cooperado.

Explica que o art. 4º da Lei nº 13.137/15 introduzindo o art. 9-A à Lei nº 10.925/04, determinou expressamente que todas as pessoas jurídicas, sem quaisquer distinções, têm direito de utilizar o crédito presumido de PIS e COFINS apurados nas operações de leite in natura. Vejamos:

(...)

Segundo entende, a nova disposição legal (art. 5º, Lei nº 13.137/15) deu verdadeira interpretação ao art. 9º da Lei nº 11.051/04, determinando que a Recorrente tem direito à manutenção do crédito presumido do PIS e COFINS no caso que se apresenta. Nesse diapasão, consoante o inciso I do art. 106 do Código Tributário Nacional, a lei alcança os atos e fatos pretéritos, vale dizer, aplica-se e garante à Recorrente o direito de manter o crédito presumido a partir do ano de 2010. Veja o dispositivo:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Defende, assim, a cooperativa que o dispositivo citado é de interpretação e que seu efeito retroage retirando desde sempre a limitação ao aproveitamento do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, apurado pelas sociedades cooperativas sobre o leite recebido de cooperados ou outras cooperativas.

Não prosperam as alegações da Recorrente.

Como se percebe, a Recorrente pleiteia a retroatividade das alterações introduzidas pelo art. 5º, Lei nº 13.137/15 no art. 9º da Lei nº 11.051/04, que previram a partir de 2015 a compensação e restituição de créditos presumidos acumulados até o dia anterior da entrada em vigor da lei e a partir de então, por terem natureza interpretativa, nos termos do inciso I do art. 106 do Código Tributário Nacional. Visa com isso legitimar tanto seu pedido de compensação dos seus valores apurados de crédito presumido, assim como, não se submeter ao cálculo do limite especificado no art. 9º da Lei nº 11.051, de 2004.

Entendo, no entanto, que a autorização para compensação e ressarcimento de créditos presumidos, bem como o limite a aproveitamento, só são permitidos em períodos posteriores ao do trimestre em exame nos presentes autos, qual seja, a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao da publicação daquela lei, ou seja, a partir de 1º de outubro de 2015, como passo aa explicar.

Como se sabe a lei tributária tem aplicação pretérita nos casos listados no art.106, do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

(negrito nosso)Vejamos o que a doutrina pátria diz sobre as características das lei interpretativas.

Segundo Carlos Augusto Daniel Neto², a lei interpretativa nada mais é do que um instrumento de redefinição (sem prejuízo dela mesmo ser passível de múltiplas interpretações), que promove a escolha apriorística de um sentido normativo da legislação, vinculando o aplicador, com a característica específica de sua retroatividade no âmbito tributário.

Para a caracterização de lei interpretativa, segundo José de Oliveira Ascensão³ atenta para a reunião de três requisitos, a saber: a) a fonte interpretativa deve ser posterior à interpretada; b) possua a nova lei o fim de interpretar a antiga; e c) a nova fonte não deve ser hierarquicamente inferior à lei interpretada.

Para Alexandre Mazza⁴, por sua vez, entende que a lei interpretativa é aquela promulgada com o objetivo de explicar o conteúdo de lei anterior. Conforme exigido pelo art. 106, I, do CTN, para que tenha efeito retroativo a lei deve ser expressamente interpretativa, ou seja, o diploma normativo precisa autodeclarar-se interpretativo, sob pena de o efeito retroativo não ocorrer.

Segundo o mesmo autor, existem ao menos três requisitos fundamentais que precisam ser rigorosamente observados para que a lei tributária interpretativa retroaja:

- 1) existência de fundada dúvida interpretativa sobre o conteúdo da lei tributária anterior;
- 2) a lei nova deve ser expressamente declarada pelo legislador como interpretativa;
- 3) o conteúdo da lei nova deve ser de fato voltado a solucionar a dúvida interpretativa da lei anterior.

No caso em apreço, entendo que o dispositivo introduzido pelo art.5º, da Lei nº 13.137/15, não tem presente qualquer característica de ser interpretativa, visto que não trata de lei interpretativa expressamente ou sequer tacitamente e não contém qualquer esclarecimento sobre redefinição de sentido de algum conceito ou dispositivo legal já existente. Trata o referido dispositivo introduzido na legislação claramente de inovação material, posto que retira do ordenamento jurídico limitações ao cálculo e aproveitamento do crédito presumido sobre o leite in natura, e, inclusive, informa em seu texto a data na qual tal alteração entrará em vigor, qual seja, a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao da publicação daquela lei, ou seja, a partir de 1º de outubro de 2015.

Tem-se, assim, que a limitação no aproveitamento de créditos presumidos da agroindústria do PIS e da Cofins, quanto ao leite in natura, foi extinta para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 2015, não se aplicando ao caso ora analisado.

Por tais razões, deve ser mantida a glosa com essa motivação.

Entendo acertado o acórdão recorrido pelo que adoto seus fundamentos como razão de decidir.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

3 CONCLUSÃO

Por todo o exposto voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Márcio José Pinto Ribeiro