



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.720481/2011-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-010.950 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de agosto de 2023
Recorrente MU MU ALIMENTOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2008 a 30/09/2009

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Nas aquisições de leite *in natura* realizadas pela agroindústria junto a pessoas jurídicas que exercem, cumulativamente, as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel, é obrigatória a suspensão da exigência das contribuições não cumulativas, independentemente do cumprimento da obrigação acessória de se fazer constar essa condição das notas fiscais respectivas.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. PREVISÃO LEGAL. POSSIBILIDADE.

A lei assegura o direito de aproveitamento de créditos de períodos anteriores nos meses subsequentes, mas desde que comprovada a sua não utilização anterior, observados os demais requisitos legais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas de créditos extemporâneos, desde que comprovada a sua não utilização em outros períodos de apuração, observados os demais requisitos da lei, vencido o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, que negava provimento ao recurso, e a conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que dava provimento em maior extensão.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafeté Reis – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Márcio Robson Costa, Ana Paula Pedrosa Giglio, Tatiana Josefovicz Belisário, Mateus Soares de Oliveira e Hélcio Lafeté Reis (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela pessoa jurídica acima identificada em decorrência de decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade manejada para se contrapor ao despacho decisório da repartição de origem em que se deferira apenas parcialmente o ressarcimento de créditos da Cofins não cumulativa, homologando-se as compensações até o limite do crédito reconhecido.

De acordo com a Informação Fiscal, foram glosados créditos relativos a (i) aquisição de leite *in natura* com suspensão da contribuição, independentemente de ter havido ou não a observância da obrigação acessória de se fazer constar das notas fiscais essa condição e (ii) aproveitamento indevido de créditos sobre despesas não incorridas no mês de apuração (créditos extemporâneos).

Na Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu a reforma do despacho decisório, com deferimento total do crédito, aduzindo o seguinte:

a) ocorrência de erro material no despacho decisório, uma vez que todas as declarações de compensação haviam sido homologadas, tendo em vista que o crédito deferido fora suficiente para tal;

b) possibilidade de lançamento de créditos vinculados a aquisições de leite *in natura*, dada a inobservância, pelo fornecedor, da obrigação de se fazer constar das notas fiscais a suspensão da contribuição, nos termos propugnados pelo § 2º do art. 2º da Instrução Normativa (IN) SRF nº 660/2006, regulamentação essa de observância obrigatória, determinada pelo § 2º do art. 9º da Lei nº 10.925/2004, sob pena de se afastar o benefício da suspensão;

c) a obrigatoriedade de observância do regime de suspensão somente passou a valer a partir de 14/12/2009, com a nova redação dada pela IN RFB nº 977/2009 ao art. 4º da IN SRF nº 660/2006;

d) possibilidade de aproveitamento extemporâneo de créditos relativos a despesas incorridas em meses anteriores, conforme § 4º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como art. 13 da Lei nº 10.833/2003.

O acórdão da DRJ denegatório do pedido restou ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/10/2008 a 30/09/2009

VENDA DE LEITE “IN NATURA” - SUSPENSÃO - CRÉDITO PRESUMIDO - Comprovado que a venda de leite “in natura” ocorreu sob as condições para o benefício da suspensão da contribuição para o PIS e para a Cofins, inexistente a possibilidade de cálculo de créditos com base nos disposto nos art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, respectivamente, pelo adquirente dos insumos, havendo previsão legal apenas de crédito presumido, nos termos do disposto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. Na eventualidade de se apurar extemporaneamente crédito decorrente das sistemáticas de não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep ou da Cofins, os respectivos Dacon deverão ser retificados, respeitado o prazo decadencial de cinco anos e atendidas as demais exigências da legislação de regência.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificado da decisão de primeira instância, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário e requereu a reforma do acórdão de primeira instância, reafirmando os argumentos de defesa, salvo em relação ao erro material no despacho decisório apontado na Manifestação de Inconformidade, não mais aduzido pelo interessado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Relator.

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de despacho decisório em que se deferiu apenas parcialmente o ressarcimento de créditos da Cofins não cumulativa em razão da glosa de créditos relativos a (i) aquisição de leite *in natura* com suspensão da contribuição, independentemente de ter havido ou não a observância da obrigação acessória de se fazer constar das notas fiscais essa condição e (ii) aproveitamento indevido de créditos sobre despesas não incorridas no mês de apuração (créditos extemporâneos), fundamentos esses devidamente contestados pelo Recorrente.

I. Aquisições de leite *in natura*. Suspensão das contribuições.

Para de contrapor às conclusões da Fiscalização e da Delegacia de Julgamento (DRJ) quanto às aquisições de leite *in natura* realizadas com suspensão das contribuições, o Recorrente reafirma o direito de desconto de créditos vinculados a tais aquisições, em razão da inobservância, pelo fornecedor da mercadoria, da obrigação de se fazer constar das notas fiscais a suspensão da contribuição, nos termos propugnados pelo § 2º do art. 2º da Instrução Normativa (IN) SRF nº 660/2006, regulamentação essa de observância obrigatória, determinada pelo § 2º do art. 9º da Lei nº 10.925/2004.

Aduz, ainda, que a obrigatoriedade de observância do regime de suspensão somente passou a valer a partir de 14/12/2009, com a nova redação dada pela IN RFB nº 977/2009 ao art. 4º da IN SRF nº 660/2006.

Acerca dessa matéria, destaque-se, de início, que a legislação prevê duas formas de desconto de créditos na apuração das contribuições não cumulativas, a saber: (i) créditos básicos previstos no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e (ii) créditos presumidos, como aquele previsto no art. 9º da Lei 10.925/2004, ora sob análise.

Não se controverte nos autos acerca do direito à apuração do crédito presumido nas aquisições de leite *in natura*, pois que o pleito do Recorrente se refere ao direito de desconto de créditos básicos, fundamentando-se a defesa, precipuamente, no argumento de que tais

créditos passavam a ser devidos nos casos em que o fornecedor não observasse a obrigação de se fazer constar das notas fiscais a suspensão da contribuição.

Também não se controverte acerca do cumprimento, pelo fornecedor do leite *in natura*, dos demais requisitos previstos na lei para a suspensão sob comento, conforme bem demonstrado na Informação Fiscal, *verbis*:

14. Durante o procedimento de fiscalização foi intimado o fornecedor INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS BG para que declarasse se exerce cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel do leite “in natura” (condições à serem cumpridas pelo fornecedor para fazer jus a suspensão) e se utilizou-se do benefício das suspensão das contribuições para o Pis/Pasep e para a Cofins, nos termos do inciso II do art. 9º da Lei 10.925/2004 (fls 66 à 67). Em resposta dirigida a esta fiscalização **a fornecedora em questão apresenta listagem das notas fiscais referentes as vendas para a empresa ora fiscalizada e confirma que exerce cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda à granel do leite “in natura”, o que por si só já caracteriza uma operação de venda com suspensão**, não obstante isso o fornecedor declarou ainda que utilizou-se do benefício fiscal em questão quando da venda de leite “in natura” para a empresa ora fiscalizada, ou seja as contribuições para o Pis/Pasep e para a Cofins não fizeram parte do custo de aquisição do produto (fls 68 à 85). (fls. 98 a 99 – g.n.)

Dessa forma, a controvérsia cinge-se aos efeitos da não inserção, nas notas fiscais de venda do leite *in natura*, da informação acerca da ocorrência de suspensão.

O art. 9º da Lei nº 10.925/2004 assim dispõe:

Art. 9º A **incidência** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins **fica suspensa** no caso de venda:

I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso;

II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e

III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo.

§ 1º O disposto neste artigo:

I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e

II - não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei.

§ 2º A **suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF.** (destaques nossos)

Nos termos do *caput* do art. 9º supra, a lei determina a suspensão da incidência das contribuições nas hipóteses nela prevista, vindo a Receita Federal, com supedâneo no § 2º acima transcrito, a regulamentar tal benefício por meio da IN SRF nº 660/2006, merecendo registro, neste momento, os seguintes dispositivos de tal regulamentação:

Art. 2º Fica suspensa a exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda:

(...)

II - de leite in natura;

(...)

§ 1º Para a aplicação da suspensão de que trata o caput, devem ser observadas as disposições dos arts. 3º e 4º.

§ 2º Nas notas fiscais relativas às vendas efetuadas com suspensão, deve constar a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com especificação do dispositivo legal correspondente.

Nota-se do § 2º acima transcrito que a instrução normativa criou uma obrigação acessória para o fornecedor da mercadoria, qual seja, informar a ocorrência da suspensão nas notas fiscais de venda, não condicionando, contudo, conforme apontado pelo julgador de piso, a fruição do benefício a tal obrigação acessória, cujo descumprimento poderia ensejar a imposição de eventual penalidade administrativa, mas não o direito em si, este legalmente assegurado.

Exemplificativamente, tem-se que, caso uma pessoa jurídica obrigada a apresentar à Receita Federal a Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf) não o fizesse, tal descumprimento de obrigação acessória não acarretaria a conclusão direta de inoportunidade de tal retenção, pois que tal fato pode ser comprovado por outros meios pela pessoa interessada, no caso, o potencial detentor do direito à restituição do imposto.

No presente caso, a Fiscalização diligenciou junto ao fornecedor, obtendo-se a informação de que ele havia utilizado o benefício fiscal em questão quando da venda de leite *in natura* para o Recorrente (fl. 99), ou seja, apesar do descumprimento da obrigação acessória, a materialidade da suspensão restou comprovada, suspensão essa, repise-se, determinada pela lei de forma impositiva.

Uma vez demonstrada a inoportunidade de tributação das contribuições na venda do leite, o Recorrente também se encontrava impossibilitado de descontar crédito por força da regra contida no inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.¹

Não se sustenta o argumento do Recorrente de que o destaque da suspensão na nota fiscal é condição *sine qua non* para que o benefício possa ser utilizado, por se tratar, segundo ele, de indicação necessária ao aproveitamento de créditos pelo adquirente da mercadoria, pois a lei é taxativa ao exigir o pagamento da contribuição na aquisição dos bens para fins de desconto de créditos básicos na apuração não cumulativa. Ora, se na nota fiscal não havia informação acerca da tributação e nem da suspensão, cabia ao adquirente obter tal dado junto ao fornecedor para fins de apuração do crédito cabível, básico ou presumido. Valer-se de

¹ § 2o Não dará direito a crédito o valor:

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

um procedimento equivocado do fornecedor para obter um ganho indevido não se mostra condizente com o ordenamento jurídico.

Quanto ao argumento do Recorrente de que a obrigatoriedade de observância do regime de suspensão passou a existir somente a partir de 14 de dezembro de 2009, com a nova redação conferida pela IN RFB n.º 977/2009 ao art. 4º da IN n.º 660/2006, há que se destacar que, desde a redação original da IN SRF n.º 660/2006, já havia a determinação da suspensão da exigibilidade das contribuições em seu art. 2º, acima transcrito, não se tratando, por conseguinte, na origem, de um regime opcional, como quer fazer crer o Recorrente.

O CARF tem jurisprudência nesse sentido, conforme se constata dos trechos de ementa a seguir reproduzidos:

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

(...)

APURAÇÃO DE CRÉDITO INTEGRAL SOBRE AQUISIÇÕES DE LEITE “IN NATURA” EFETUADAS COM BENEFÍCIO DA SUSPENSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Diante do fato dos fornecedores não terem indicado nas notas fiscais de venda que a venda foi feita com suspensão da contribuição, e, ainda, diante da confirmação, por intimação, de que o fornecedor efetuou as vendas com suspensão, não é possível a apropriação de créditos básicos da não cumulatividade, e sim de crédito presumido, conforme determinação contida nos artigos 8º e 9º da Lei n.º 10.925/2004. (Acórdão n.º 3301-011.579, rel. Ari Vendramini, j. 25/11/2021)

[...]

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

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

(...)

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Nas aquisições de insumos de origem animal ou vegetal realizadas pela agroindústria junto a pessoas jurídicas que exercem, cumulativamente, as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel, é obrigatória a suspensão da exigência das contribuições não cumulativas, independentemente do cumprimento da obrigação acessória de se fazer constar essa condição das notas fiscais respectivas. (Acórdão n.º 3201-007.668, rel. Hécio Lafeté Reis, j. 25/01/2021)

Diante do exposto, nega-se provimento a esta parte do recurso, considerando-se os termos formulados no PER/DComp, restando à Administração tributária considerar, na apuração da contribuição devida no período, o crédito presumido decorrente das aquisições ora analisadas.

II. Crédito extemporâneo.

A Fiscalização glosou créditos considerados indevidos por se referirem a despesas incorridas em meses diversos daquele da apuração (créditos extemporâneos).

O Recorrente se contrapõe, arguindo que a possibilidade de aproveitamento extemporâneo de créditos relativos a despesas incorridas em meses anteriores encontra respaldo no § 4º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, *verbis*:

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Verifica-se que a lei estipula, sem qualquer restrição, que o crédito pode ser aproveitado extemporaneamente.

A Receita Federal, valendo-se do poder regulamentar a ela assegurado pelo § 4º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996², editou instruções normativas disciplinando o dispositivo legal, restringindo a possibilidade de desconto de crédito a um único trimestre-calendário.

Não há dúvida de que o poder regulamentar ou poder normativo conferido aos órgãos da Administração Pública se destina à definição, por meio de normas complementares, de procedimentos aptos a dar concretude à lei, sem, contudo, alterá-la ou restringi-la, pois, assim procedendo, eles estarão invadindo a competência do Poder Legislativo.

Conforme nos ensina Maria Sylvania Zanella Di Pietro, o poder regulamentar da Administração Pública “não pode contrariar a lei, nem criar direitos, impor obrigações, proibições, penalidades que nela não estejam previstos, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade”³.

Segundo Luiz Flávio Gomes⁴, enquanto o poder regulamentar exercido por meio de decreto pode complementar os textos legais, sem afrontá-los, logicamente, as instruções normativas têm “um âmbito de aplicação mais restrito”, cujo alcance é apenas a “explicitação das leis”.

O Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Agravo em Ação Direta de Inconstitucionalidade (AGRADI) 365/DF, ocorrido em novembro de 1990, da relatoria do Ministro Celso de Mello, assim se posicionou acerca da matéria:

As **instruções normativas**, editadas por órgão competente da administração tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário, cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua **estrita observância dos limites impostos pelas leis**, tratados, convenções internacionais, ou decretos presidenciais, de que devem constituir **normas complementares**. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que **provimentos executivos cuja normatividade está diretamente subordinada aos atos de natureza primária**, como as leis e as medidas provisórias, a que se vinculam por um claro nexó de acessoriedade e de dependência. **Se a instrução normativa, editada com fundamento no art. 100, I, do Código Tributário Nacional, vem a positivar em seu texto, em decorrência de má interpretação de lei ou medida provisória, uma exegese que possa romper a hierarquia normativa que deve**

² Art. 74. (...)

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação.

³ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. Direito Administrativo. 35. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 107.

⁴ Disponível em <<<https://lfg.jusbrasil.com.br/noticias/2537803/poder-regulamentar>>> Acesso em 29/10/2021.

manter com estes atos primários, viciar-se-á de ilegalidade e não de inconstitucionalidade. (g.n.)

Exemplificativamente, tem-se que a criação do programa PER/DComp encontra-se em consonância com o referido poder regulamentar, pois tal documento viabiliza a formulação do pedido de restituição/ressarcimento e da declaração de compensação junto à autoridade administrativa, pleitos esses autorizados por lei (art. 74 da Lei nº 9.430/1996).

Noutro giro, a Administração tributária pode, também por meio do seu poder normativo, regulamentar uma lei no sentido de viabilizar a atividade de fiscalização, por exemplo, quando estipula que cada PER/DComp se refere a um trimestre-calendário, mas não poderá restringir o direito de utilizar o crédito não utilizado em um mês nos meses subsequentes, conforme se encontra expressamente garantido em lei, salvo para facilitar o controle dos atos dos administrados, mas sem amputá-los para além da previsão legal.

Nesse sentido, mesmo estando autorizada a delimitar algumas regras relativas a obrigações acessórias, para viabilizar tanto o exercício do direito pelo contribuinte, quanto a realização de auditorias ou de outras ações de interesse fiscal, havendo **comprovação inequívoca** do interessado de que um crédito apurado em período anterior não foi aproveitado em períodos subsequentes, tal pleito encontra respaldo na lei, razão pela qual merece atenção por parte deste colegiado.

Eis exemplos da jurisprudência do CARF sobre a matéria:

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

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

(...)

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RESSARCIMENTO. POSSIBILIDADE.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado pela sistemática da não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre. (Acórdão nº 3301-010.775, rel. Salvador Cândido Brandão Júnior, j. 23/08/2021)

[...]

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

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004 (...)

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES OU DEMONSTRATIVOS. DESNECESSIDADE.

Os créditos podem ser apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores. (Acórdão nº 3201-007.897, rel. Hércio Lafetá Reis, j. 24/02/2021)

[...]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/06/2012 a 30/11/2012 (...)

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO.
CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre. (Acórdão nº 3201-006.671, rel. Charles Mayer de Castro Souza, j. 17/03/2020)

Nesse sentido, reverterem-se as glosas dos créditos extemporâneos relativos à locação de equipamentos, mas desde que se comprove a sua não utilização em outros períodos de apuração, observados os demais requisitos da lei.

III. Conclusão.

Diante do exposto, vota-se por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas de créditos extemporâneos, desde que comprovada a sua não utilização em outros períodos de apuração, observados os demais requisitos da lei.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis