



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>13766.720174/2018-10</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3101-001.947 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 18 de junho de 2024                                  |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | COOPERATIVA DE LATICÍNIOS SELITA                     |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

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

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

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.

INOVAÇÃO RECURSAL. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE REEXAME DA MATÉRIA NA FASE RECURSAL.

Não é possível conhecer o recurso voluntário quando a matéria albergada não foi suscitada em impugnação/manifestação de inconformidade. Invocar novos fundamentos na fase recursal, quando não de ordem pública afronta o Princípio da Dialeticidade.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do argumento subsidiário “das exclusões da base de cálculo previstas no art. 17 da Lei nº 10.684/2003 e art. 1º da Lei nº 10.676/2003” e, na parte conhecida, negar provimento ao Recurso Voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3101-001.943, de 18 de junho de 2024, prolatado no julgamento do processo 15586.720272/2017-10, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(Documento Assinado Digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Dionisio Carvallhedo Barbosa, Laura Baptista Borges, Rafael Luiz Bueno da Cunha (suplente convocado(a)), Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Renan Gomes Rego.

## RELATÓRIO

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

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem. O pedido é referente ao crédito de PIS/PASEP.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal decidiu pela improcedência da inconformidade apresentada pela empresa, ora Recorrente, porquanto limitado o cômputo do crédito presumido da contribuição ressarcível, a teor do art. 9º da Lei nº 11.051/2004, como extraído da ementa abaixo:

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

CRÉDITO PRESUMIDO. COOPERATIVA. LIMITAÇÃO. AQUISIÇÃO DE LEITE IN NATURA.

Somente a partir de 30 de setembro de 2015, com a entrada em vigor do artigo 5º da Lei nº 13.137, de 2015, o direito ao crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, calculado sobre o leite in natura recebido de cooperado, deixou de estar limitado, para as operações de mercado interno, ao valor do PIS/Pasep e da Cofins devidos em relação à receita bruta decorrente da venda de bens deles derivados, após efetuadas as exclusões previstas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição relacionada à inconstitucionalidade ou ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

## Manifestação de Inconformidade Improcedente

## Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada, a recorrente interpôs Recurso Voluntário no qual, em suma, renova as matérias postas em sua manifestação de inconformidade, especialmente em relação à possibilidade de ressarcimento dos créditos das contribuições nas aquisições de leite *in natura* junto aos cooperados. Subsidiariamente, defende a exclusão da base de cálculo das contribuições às sobras líquidas (art. 1º da Lei nº 10.676/2003) e os custos agregados ao produto agropecuário (art. 17 da Lei nº 10.684/2003).

É o relatório.

**VOTO**

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

O Recurso Voluntário mostra-se tempestivo e atende aos demais requisitos formais de validade. Sendo assim, dele tomo conhecimento.

**Sinopse fática. Limites do litígio.**

Depreende-se do relatório que a Recorrente, como cooperativa, adquire leite *in natura* de cooperados pessoa física para a produção de leite e derivados a serem consumidos por humanos e animais e, por tal razão, apura crédito presumido de PIS e COFINS, com amparo no art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Ao analisar o pleito de ressarcimento formalizado pela Recorrente, entendeu a fiscalização pela possibilidade de apuração do crédito presumido da contribuição pela cooperativa e competente ressarcimento. No entanto, ventilou a restrição contida art. 9º da Lei nº 11.051/2004, não observada pela Recorrente.

Com isso, reconheceu parte do crédito indicado pela Recorrente, em síntese, para permitir o cálculo do crédito presumido sobre o leite *in natura* adquirido no período de apuração no percentual de 60% sobre o valor da contribuição decorrente da venda do produto fabricado derivado do leite.

A diretriz invocada pela fiscalização foi assentada pela DRJ, por ocasião da inconformidade examinada. Restou decidido que a Recorrente como cooperativa está sujeita ao critério legal indicado no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 (dedução na própria escrita fiscal), bem como a restrição imposta pelo art. 9º da Lei nº 11.051/2004.

Em sede recursal, a empresa Recorrente sustenta que na data do pedido de ressarcimento já existia previsão legal para apuração do crédito presumido em

favor da cooperativa sobre o leite *in natura* adquirido de cooperado do mesmo modo, a possibilidade de ressarcimento do crédito presumido apurado e acumulado.

Discute-se, portanto, a) a possibilidade de ressarcimento de crédito presumido de PIS e COFINS nas aquisições de leite *in natura* de cooperado; e, b) o alcance do teto do art. 9º da Lei nº 11.051/2004, nas operações entre cooperativa e cooperado.

Ainda, subsidiariamente, o pleito da Recorrente em torno da inobservância pela fiscalização das exclusões previstas na MP nº 2.158-35/2001 na apuração do crédito presumido.

#### **Histórico da legislação do crédito presumido sobre o leite *in natura*.**

Consabido que para a promoção do desenvolvimento econômico e estímulo ao mercado interno, incentivos fiscais são criados pelo legislador a exemplo da outorga do crédito presumido veiculada por meio da Lei nº 10.925/2004.

A referida legislação não só aponta em seu artigo 1º diversos produtos com alíquota do PIS e da COFINS reduzidas a zero nas operações de importações e sobre a receita bruta de venda no mercado interno como dispõe, ainda, a hipótese de apuração de crédito presumido nas aquisições de produtos de origem animal ou vegetal destinados à alimentação humana ou animal, veja:

**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) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (~~Vide Medida Provisória nº 609, de 2013~~) (~~Vide Medida Provisória nº 609, de 2013~~) (Vide Lei nº 12.839, de 2013) (Vide Lei nº 12.865, de 2013)

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

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos *in natura* de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

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)

Vê-se autorizadas a pessoa jurídica e a cooperativa adquirente do produto *in natura ou cru*, calcular crédito presumido sobre os insumos adquiridos de pessoa física ou de cooperado pessoa física; de cerealista que exerça cumulativamente atividade de beneficiamento; de pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária; a ser deduzido da contribuição ao PIS e COFINS devidas em cada período de apuração, aplicadas as alíquotas previstas no § 3º (transcrevo texto vigente em 2014):

§ 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:(Vide Medida Provisória nº 582, de 2012)(Vide Medida Provisória nº 609, de 2013)(Vide Lei nº 12.839, de 2013)

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, 15.16.10, 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) (Revogado pela Lei nº 12.865, de 2013)

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)

O dispositivo ainda previu vedação expressa em relação ao ressarcimento e à compensação:

§ 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.

Do que vimos até aqui, os principais pontos/critérios atinentes ao crédito presumido são:

1) Aquisição de produto *in natura* ou cru para produção de mercadorias de origem animal ou vegetal destinado à alimentação humana ou animal;

- 2) Aplicação das alíquotas de 60% daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, para os produtos de origem animal; 50% para a soja e seus derivados; e, 35% para os demais produtos;
- 3) Dedução do crédito presumido nas contribuições ao PIS e a Cofins devidas em cada período de apuração;
- 4) Impossibilidade do cerealista que exerça cumulativamente atividade de beneficiamento; da pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e, da pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária,
  - a. Apurar crédito presumido nos moldes do caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004; e,
  - b. Apurar crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas e cooperativas adquirentes do produto *in natura* ou cru.

No caso da Cooperativa, sociedade da ora contribuinte, existiam, ainda, outras peculiaridades tratadas na Lei nº 11.051/2004, *in verbis*:

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. (Vigência) (Vide Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

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.

Consequentemente, além dos pressupostos supra listados, ao receber de cooperado o produto *in natura* ou cru, o crédito presumido apurado pela Cooperativa, em cada período de apuração, estava limitado ao valor devido de PIS e COFINS sobre a receita bruta inerente às operações incorridas no mercado interno dos derivados e após as deduções previstas no art. 15 da MP nº 2.158-35/2001<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> 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:

O cenário foi alterado pela Lei nº 13.137/2015 que trouxe significativas mudanças na modalidade de aproveitamento do crédito presumido, uma vez que com a inclusão do artigo 9-A na Lei nº 10.925/2004, passou a autorizar o ressarcimento e a compensação do crédito presumido apurado nos termos do caput do art. 8º desta norma. Confira-se:

**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:**(Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)(Vigência)

**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(Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)(Vigência)

**II - ressarcimento em dinheiro, observada a legislação aplicável à matéria.**(Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)(Vigência)

**§ 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:**(Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)(Vigência)

**I -** relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2010, a partir da data de publicação do ato de que trata o § 8º ;(Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)(Vigência)

**II -** relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2011, a partir de 1º de janeiro de 2016;(Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)(Vigência)

**III -** relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2012, a partir de 1º de janeiro de 2017;(Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)(Vigência)

**IV -** relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2013, a partir de 1º de janeiro de 2018;(Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)(Vigência)

**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.(Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)(Vigência)

**§ 2º O disposto no caput em relação ao saldo de créditos presumidos apurados na forma do inciso IV do § 3º do art. 8º e acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário a partir da data de publicação do ato de que trata o § 8º deste artigo somente se aplica à pessoa jurídica regularmente habilitada, provisória ou definitivamente, perante o Poder Executivo.**(Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)(Vigência)

[omissis]

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.

**§ 8º Ato do Poder Executivo regulamentará o disposto neste artigo, estabelecendo, entre outros:(Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)(Vigência)**

Outra importante modificação refere-se à alíquota aplicável. Reproduz-se:

§ 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:(Vide Medida Provisória nº 582, de 2012)(Vide Medida Provisória nº 609, de 2013)(Vide Lei nº 12.839, de 2013)

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002,e no art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003,para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2, 3, 4, exceto leite in natura, 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;(Redação dada pela 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, e10.833, 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)(Revogado pela Lei nº 12.865, de 2013)

III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos.(Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002,e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003,para o leite in natura, adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, regularmente habilitada, provisória ou definitivamente, perante o Poder Executivo na forma do art. 9º -A;(Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)(Vigência)

V - 20% (vinte por cento) daquela prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002,e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003,para o leite in natura, adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, não habilitada perante o Poder Executivo na forma do art. 9º-A.(Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)(Vigência)

E mais, a vedação anteriormente colocada pelo caput do artigo 9º da Lei nº 11.051/2004 nas aquisições de produtos *in natura* ou cru junto a cooperado foi extinta em relação a adquirente Cooperativa, com a inclusão do § 2º pela Lei nº 13.137/2015<sup>2</sup>, traz-se a cabo:

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

<sup>2</sup> 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)

Em adendo, destaca-se que o citado dispositivo teve validade apenas a partir de 01/02/2016, em observância ao inciso VI do art. 26 da Lei que indica a data de vigência:

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 10e 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. 2ºe 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,22,23e 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.**

Logo, as inovações produziram efeitos na data de publicação da Lei nº 13.137/2015, ocorrida em 19/06/2015. Desde então, a regra para apuração do crédito presumido passou a ser, em suma:

- 1) Aquisição de produto *in natura* ou cru para produção de mercadorias de origem animal ou vegetal destinado a alimentação humana ou animal por pessoal jurídica ou cooperativa;
- 2) Aplicação das alíquotas sobre aquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, de:
  - a. 60% para os produtos de origem animal e misturas ou preparações de gordura ou óleo vegetal;
  - b. 50% para o leite *in natura*, adquirido por pessoa jurídica ou cooperativa habilitada;
  - c.35% para os demais produtos;
  - d. 20% para o leite *in natura*, adquirido por pessoa jurídica ou cooperativa não habilitada;
- 3) Dedução do crédito presumido nas contribuições ao PIS e a Cofins devidas em cada período de apuração, ressarcimento ou compensação do saldo acumulado, até a introdução do § 8º do art. 9-A;
- 4) Mantida a impossibilidade do cerealista que exerça cumulativamente atividade de beneficiamento; da pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite *in natura*; e, da

pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária,

- a. Apurar crédito presumido nos moldes do caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004; e,
  - b. Apurar crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas e cooperativas adquirentes do produto *in natura* ou cru.
- 5) Eleito o ressarcimento ou a compensação, faz-se necessário observar o prazo de transmissão do pedido ao período correspondente à apuração do crédito presumido, sendo eles:
- a. ano-calendário de 2010, a partir da data de publicação do ato de que trata o § 8º;
  - b. ano-calendário de 2011, a partir de 1º de janeiro de 2016;
  - c. ano-calendário de 2012, a partir de 1º de janeiro de 2017;
  - d. ano-calendário de 2013, a partir de 1º de janeiro de 2018;
  - e. 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;
- 6) Atender critérios definidos pelo Executivo (§ 8º do art. 9-A).

O Poder Executivo regulamentou o art. 9-A por intermédio do Decreto nº 8.533 de 30 de setembro de 2015 (alterado apenas em 2023 pelo Decreto nº 11.732), ao instituir o Programa Mais Leite Saudável, sendo beneficiária a empresa habilitada na seguinte forma:

Art.17. A pessoa jurídica poderá requerer ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento habilitação provisória no Programa Mais Leite Saudável.

Parágrafo único. O requerimento de habilitação de que trata o caput poderá ser apresentado em qualquer unidade do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento.

Art.18. São requisitos para a habilitação provisória da pessoa jurídica no Programa Mais Leite Saudável:

I- apresentação do projeto de investimentos de que trata o inciso I do caput do art.7º; e II- comprovação da regularidade fiscal da pessoa jurídica em relação aos tributos administrados pela RFB.

Art. 19. A habilitação provisória da pessoa jurídica no Programa Mais Leite Saudável ocorrerá automaticamente com a apresentação do requerimento ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento.

Art. 20. Verificada qualquer irregularidade relativa aos requisitos de que trata o art.18, o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento notificará a pessoa jurídica interessada para adequação no prazo de trinta dias, sob pena de indeferimento do projeto ou do requerimento de habilitação provisória.

O referido Decreto ainda reproduziu trecho do art. 9-A de modo a confirmar a viabilidade de ressarcimento ou compensação de crédito presumido acumulado

pelo adquirente pessoa jurídica ou cooperativa, independentemente de habilitação no Programa criado Decreto nº 8.533/2015. Colaciona-se:

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.

Em conclusão, peço venia para fazer um recorte do novo diploma legal e ilustrá-lo em relação ao leite *in natura*, objeto do litígio:

**ART. 9-A DA LEI 13.137/2015 (publicação em 19/06/2015)****LEITE IN NATURA**

| Saldo de crédito presumido acumulado até o Decreto nº 8.533/2015 (30/09/2015)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |  | Saldo de crédito presumido acumulado a partir do Decreto nº 8.533/2015 (30/09/2015)                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                         |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| PEDIDO DE RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |  | DEDUÇÃO NA ESCRITA FISCAL                                                                                                                                                                                                                                                                          | PEDIDO DE RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO                                                                                                                                                                                                  |
| a) válido todo o valor apurado até 30/09/2015;<br><br>b) nas aquisições de leite in natura por pessoa jurídica ou cooperativa*;<br><br>c) alíquota de 60%;<br><br>d) pode estar habilitada ou não no Programa Mais Leite Saudável;<br><br>e) obedecidos os prazos de transmissão dos pedidos:<br>- ano-calendário de 2010, a partir de 01/10/2015;<br>- ano-calendário de 2011, a partir de 1º de janeiro de 2016;<br>- ano-calendário de 2012, a partir de 1º de janeiro de 2017;<br>- ano-calendário de |  | a) apurado no trimestre do ano-calendário;<br><br>b) nas aquisições de leite in natura por pessoa jurídica ou cooperativa (observar ressalva abaixo);<br><br>c) alíquota de 20%;<br><br>d) dispensa de habilitação; ou, nos casos de descumprimento das condições do Programa Mais Leite Saudável. | a) apurado no trimestre do ano-calendário;<br><br>b) nas aquisições de leite in natura por pessoa jurídica ou cooperativa (observar ressalva abaixo);<br><br>c) alíquota de 50%;<br><br>d) habilitação no Programa Mais Leite Saudável. |

|                                                                                                     |  |  |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|
| 2013, a partir de 1º de janeiro de 2018;                                                            |  |  |
| - período compreendido entre 1º de janeiro de 2014 e 30/05/2014, a partir de 1º de janeiro de 2019; |  |  |

\*Ressalva para a Cooperativa que obrigada ao limite imposto pelo caput do artigo 9º da Lei nº 11.051/2004 até 01/02/2016.

Feita a digressão legal e demonstrado que o crédito presumido de PIS e COFINS está sujeito a prazos e normas próprias, avanço para o caso concreto.

**Aplicação da norma ao caso concreto. Elemento probatório.**

Recapitulando, A empresa estava autorizada a apurar crédito presumido da contribuição desde 01/01/2016, quando já habilitada provisoriamente no Programa Mais Leite Saudável, por meio do Processo nº 21018.002300/2015-07 (Diário Oficial da União nº 55, Seção 3 de 22/03/2016).

Portanto, quando da transmissão do PER a empresa já estava definitivamente habilitada no Programa Mais Leite Saudável (Ato Declaratório Executivo nº 40 de 25/05/2017).

Conclui-se que os requisitos (i) período de apuração; (ii) data de transmissão do PER/DCOMP; e, (iii) habilitação no Programa Mais Leite Saudável; foram cumpridos pela Recorrente. Assim, a princípio, seria possível o pedido de ressarcimento com base no inciso V, § 1º do art. 9-A c/c.

E como bem colocado pela fiscalização, para os créditos presumidos apurados por Cooperativa até o primeiro dia subsequente à entrada em vigor do § 2º do art. 9º da Lei nº 11.051/2004 (ocorrida apenas em 01/02/2016), inexistia previsão legal autorizando a soma de toda a aquisição de leite *in natura*, estando o crédito atrelado à operação de venda (receita bruta).

Por essa razão, estava válida a norma que limitava o crédito presumido de PIS e COFINS a ser levantado (caput do art. 9º da Lei nº 11.051/2004) - *matéria vastamente abordada no tópico anterior*.

Versando a questão sobre benefício fiscal, não é demais lembrar que a legislação determina a interpretação literal da norma (art. 111 do CTN<sup>3</sup>) que disponha sobre (i) suspensão ou exclusão de crédito tributário, (ii) isenção, e (iii) dispensa do cumprimento das obrigações acessórias, não cabendo, em vista disso, uma interpretação extensiva, sob pena de violação do § 6º do art. 150 da Constituição Federal.

Sobre o tema, é mansa e pacífica a jurisprudência do Judiciário, da qual me filio:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ALEGADA VIOLAÇÃO AOS ARTS. 489 E 1.022 DO CPC/2015 INEXISTENTE. INCONFORMISMO. **BENEFÍCIO FISCAL DE ALÍQUOTA ZERO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.** INAPLICABILIDADE DO ENTENDIMENTO FIRMADO NOS ERESP 1.517.492/PR, POR AUSÊNCIA DE AFRONTA AO PACTO FEDERATIVO. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

1. Inexiste a alegada violação aos dispositivos do CPC/2015, visto que o Tribunal de origem efetivamente enfrentou a questão levada ao seu conhecimento, qual seja a legitimidade da inclusão do benefício fiscal da alíquota zero das contribuições ao PIS e COFINS na base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

**2. A redução a zero da alíquota das contribuições ao PIS e COFINS, na forma prevista no art. 1º, I, da Lei 10.925/2004, não representa créditos, presumidos ou não. Além disso, a pretensão da impetrante esbarra ainda na impossibilidade contábil de sua consecução, visto que não há valores a serem contabilizados.** A aplicação da alíquota zero sobre suas receitas resulta em valor zero de tributo devido a ser contabilizado. Em se tratando de tributação sobre o resultado, **a alíquota das contribuições ao PIS e COFINS reduzida a zero, nos termos do art. 1º, I, da Lei 10.925/2004, embora não seja receita, diminui o custo e, consequentemente, aumenta o lucro da empresa**, impactando, assim, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Nessa perspectiva, o que a impetrante postula é uma extensão da norma de desoneração das contribuições ao PIS e COFINS para o IRPJ e a CSLL.

**Mas, como norma de isenção, o art. 1º, I, da Lei 10.925/2004 está sujeito à interpretação literal (art. 111, II, do CTN), que não comporta resultados ampliativos ou aplicação de analogia, sob pena de afronta ao art. 150, § 6º, da CF/1988.**

3. Consoante destacou a decisão agravada, "é entendimento pacífico do STJ que todo benefício fiscal, relativo a qualquer tributo, ao diminuir a carga tributária,

<sup>3</sup> Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

acaba, indiretamente, majorando o lucro da empresa e, conseqüentemente, impacta na base de cálculo do IR.

Em todas essas situações, esse imposto está incidindo sobre o lucro da empresa, que é, direta ou indiretamente, influenciado por todas as receitas, créditos, benefícios, despesas etc. (REsp 957.153/PE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 15.3.2013). No mesmo sentido: REsp 1.349.837/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 17.12.2012; e REsp 1.310.993/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 11.9.2013" (AgInt no REsp 1.968.861/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 23/6/2022).

4. Não há amparo legal à pretensão da impetrante, e tampouco há como ser aplicado o mesmo entendimento dos créditos presumidos de ICMS, objeto do EREsp 1.517.492/PR, porquanto, sendo o benefício fiscal de alíquota zero das contribuições ao PIS e COFINS concedido pela União, mesmo ente tributante do IRPJ e da CSLL, não há a violação ao pacto federativo. Nesse sentido: STJ, AgInt no REsp 1.924.358/RS, relator Ministro Manoel Erhardt (Desembargador Convocado do TRF5), Primeira Turma, DJe de 5/10/2022; AgInt no REsp 1.968.861/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 23/6/2022.

5. Agravo interno improvido.

(AgInt no REsp n. 1.938.522/RS, relator Ministro Afrânio Vilela, Segunda Turma, julgado em 18/3/2024, **DJe de 22/3/2024**.)

Dois pontos importantes foram ventilados no *decisum* que (i) a norma isentiva não comporta interpretações alargadas ou por simetria; e, (ii) não configura receita a venda dos produtos dispostos no art. 1º, I, da Lei 10.925/2004.

Retomando os fatos, dos produtos colocados à venda, os tributados foram incluídos na base de cálculo das contribuições para apuração do crédito presumido, a exemplo do SORO DE LEITE - ALIMENTACAO ANIMAL, CREME DE LEITE GRANEL, CREME DE LEITE UHT, QUEIJO PROCES. CHEDDAR e QUEIJO FUNDIDO, QUEIJO BABY GOUDA, DOCE DE LEITE e VARREDURA DE LEITE EM PO 25KG (RACAO), sendo afastados os produtos sujeitos a alíquota zero, constantes no rol do art. 1º da Lei nº 10.925/2004.

Sendo assim, não vejo como conceder o crédito buscado pela Recorrente, eis que o seu pleito esbarra na restrição legal em relação ao período do crédito apurado, sendo este o lapso temporal de observância das normas aplicáveis.

O Colendo STJ, mediante o Tema Repetitivo nº 1.051, condicionou a existência do crédito tributário à ocorrência do fato gerador. Frente a isso, conclui-se que a legislação vigente aos fatos que estabelecerá os critérios legais necessários. Restou fixada a tese infra:

Para o fim de submissão aos efeitos da recuperação judicial, considera-se que a existência do crédito é determinada pela data em que ocorreu o seu fato gerador.

À vista disso, induzir o emprego das normas vigentes à data do pedido de ressarcimento, considerando esta demarcação obrigatória, é fazer letra morta ao

limite do crédito imposto pelo caput do art. 9º da Lei nº 11.051/2004. E se assim o fosse, como mostrado anteriormente, não só estaríamos desatendendo a regra do art. 111 do CTN, como a própria Constituição Federal, vez que o benefício ‘nasce’ com a imposição legal, ou seja, por meio de norma específica. Confira-se:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[omissis]

**§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)**

Logo, o direito da Recorrente adveio com a redação do § 2º no art. 9º, incluído apenas em 2015 por meio da Lei nº 13.137/2015.

Embora compreenda a irresignação da Recorrente, não há previsão legal para o pleito da Recorrente em relação ao crédito presumido apurado.

**Pedido subsidiário. Exclusões da base de cálculo do crédito previstas na MP nº 2.158-35/2001, não observadas pela fiscalização.**

Em sua peça recursal, a empresa Recorrente ventila novo argumento, indicando equívoco da fiscalização na adoção da base de cálculo do crédito, quando de sua análise.

Tem-se duas questões sensíveis e prejudiciais à Recorrente, a primeira é que o demonstrativo apresentado se refere a período diverso.

O segundo ponto reside na inovação recursal, que acaba por esbarrar na preclusão lógica (art. 15 do Decreto nº 70.235/72 e art. 1.000 do CPC).

Como os autos gravitam sobre pedido de ressarcimento, o tema levantado pela Recorrente, a meu ver, não é matéria de ordem pública, que possa ser conhecida de ofício a exemplo da prescrição, decadência, imposições de obrigações, restrições e sanções aplicadas em desconformidade com normas legais.

Por essa razão, não conheço do argumento.

Ante o exposto, não conheço do argumento subsidiário “*das exclusões da base de cálculo previstas no art. 17 da Lei nº 10.684/2003 e art. 1º da Lei nº 10.676/2003*”, e, na parte conhecida, nego provimento ao Recurso Voluntário.

### Conclusão

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

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de não conhecer do argumento subsidiário “das exclusões da base de cálculo previstas no art. 17 da Lei nº 10.684/2003 e art. 1º da Lei nº 10.676/2003” e, na parte conhecida, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(Documento Assinado Digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente Redator