



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13882.720039/2019-29
ACÓRDÃO	3302-015.675 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA DE LATICÍNIOS SERRAMAR
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/09/2015

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da matéria referente ao princípio da igualdade, e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Louise Lerina Fialho – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mario Sergio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Winderley Moraes Pereira, Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara, Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Pedidos de Ressarcimentos de créditos presumidos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/PASEP, referentes ao Mercado Interno e relativos ao período de 01/01/2014 a 30/09/2015. Isso com fundamento no art. 9º-A, §1º, inciso V, da Lei nº 10.925, de 2004.

Conforme Despacho Decisório (fls. 2349-2350) e Relatório Fiscal (fls. 1895-1905), os pedidos de ressarcimentos foram parcialmente deferidos. Isso porque, de acordo com a fiscalização, existiam cerca de *três* divergências entre a apuração do crédito presumido efetuada pela autoridade fiscal e aquela realizada pela contribuinte. *Primeira divergência*: da análise das Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) registradas pelo sujeito passivo na EFD-Contribuições, referentes à compra de leite *in natura* no período objeto dos pedidos, verificou-se a existência de NF-e *denegadas* na base SPED, o que fez com que tais documentos fiscais fossem excluídos da análise do crédito presumido pela fiscalização. *Segunda divergência*: decorreu da exclusão das NF-e *denegadas* e do método do cálculo do valor dos estornos das vendas de leite *in natura* aplicado pela fiscalização (custo médio por litros de leite *in natura* adquirido no mês multiplicado pela quantidade em litros vendida no mês com suspensão da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS). *Terceira divergência*: decorreu da aplicação do limite determinado pelo art. 9º da Lei nº 11.051/2004, o que resultou na inexistência de qualquer valor a ser ressarcido de crédito presumido relacionado às aquisições de leite *in natura* de cooperados.

Em sede de Manifestação de Inconformidade (fls. 2369-2381), a contribuinte apresentou fundamentos para que a glosa fosse desconstituída e, conseqüentemente, o pedido de ressarcimento fosse deferido em sua integralidade. Preliminarmente, sustentou a necessidade de reconsideração da decisão que havia determinado o arquivamento do processo administrativo, sem antes oportunizar à contribuinte o direito de apresentar a sua defesa. Quanto ao mérito, alegou que o parágrafo segundo do art. 9º da Lei nº 11.051, de 2004 (introduzido pelo art. 5º da Lei nº 13.137, de 2015), que extinguiu o limite da apuração de crédito presumido, deve ser aplicado de forma retroativa. Isso porque o pedido de ressarcimento foi pleiteado no ano de 2019, de modo que, ao apurar os créditos de 2014 até o terceiro trimestre de 2015, a apuração foi feita com base na lei vigente. Nesse mesmo sentido, esclareceu que não se trata de discussão acerca de legalidade ou não do referido artigo, mas tão somente de sua interpretação jurídica, ou seja, na

aplicação da lei em conformidade com a sistemática do ordenamento jurídico. Referiu que o parágrafo segundo do art. 9º da Lei nº 11.051, de 2004, 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. Fundamentou o seu entendimento a partir da disposição estabelecida pelo art. 106, incisos I e II, alínea “b”, do CTN. Além disso, teceu considerações a respeito do princípio da isonomia, invocando o art. 5º da Constituição Federal.

Posteriormente, a 34ª Turma da DRJ08 julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, conforme ementa que segue (fls. 2411-2424):

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2014 a 30/09/2015

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, depois de efetuadas as exclusões previstas legislação. Somente a partir de outubro de 2015 é que teve efeito a retirada dessa limitação pela Lei nº 13.137, de 2015.

A contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 28/11/2023 (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 2427), apresentou Recurso Voluntário em 26/12/2023, às fls. 2432-2443, reiterando todos os argumentos de mérito já expostos na Manifestação de Inconformidade.

Após, o processo administrativo foi remetido para este órgão julgador para prosseguimento do feito (fls. 2475-2476).

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Louise Lerina Fialho**, Relatora

I - ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

II - DO MÉRITO

A controvérsia do presente processo se restringe aos efeitos temporais do parágrafo segundo do art. 9º da Lei nº 11.051, de 2004, introduzido pela Lei nº 13.137, de 19 de junho de 2015. De um lado, a Recorrente sustenta que tal enunciado normativo tem efeitos retroativos. Isso com fundamento na disposição estabelecida pelos art. 106, incisos I e II, alínea

“b”, do CTN. De outro lado, a fiscalização entende que a aludida disposição tem tão-somente efeitos prospectivos, o que resulta em aplicação da limitação estabelecida pelo *caput* do referido artigo 9º às cooperativas a época dos fatos geradores ora em análise.

Delimitada a controvérsia, adianto que entendo que não assiste razão à contribuinte, pelas seguintes razões.

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

Art. 9º O direito ao crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do *caput* do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, recebidos de cooperado, fica limitado para as operações de mercado interno, em cada período de apuração, ao valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em relação à receita bruta decorrente da venda de bens e de produtos deles derivados, após efetuadas as exclusões previstas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

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

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

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

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

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

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

O Código Tributário Nacional prevê expressamente que a chamada retroatividade benigna da legislação tributária, cuja matéria não seja infração ou penalidade, é aplicável quando a lei for expressamente interpretativa, nos termos do art. 106, inciso I, do CTN.

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

Nesse sentido, como bem explica Paulsen, “o art. 106 do CTN determina a aplicação retroativa da legislação tributária quando seja meramente interpretativa (em nada inova) ou quando estabeleça tratamento mais benéfico ao infrator”¹. Ou seja, a lei meramente interpretativa não estabelece qualquer disposição normativa diferente daquela já estabelecida pela lei interpretada. Em outras palavras, “denominam-se leis interpretativas as que têm por objeto determinar, em caso de dúvida, o sentido das leis existentes, sem introduzir disposições novas”.² Quanto ao ponto, vale também citar as lições de Bomfim³:

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

No caso, não há dúvida de que a instituição do § 2º, no art. 9º da Lei nº 11.051, de 2004, pela Lei nº 13.137, de 2015, modificou as relações jurídicas entre a União e as cooperativas que recebem leite *in natura* de cooperado. A própria contribuinte admite isso ao referir em seu Recurso Voluntário que o “parágrafo segundo foi acrescentado justamente para permitir a correta apuração e pleito de ressarcimento, que é o que todas as empresas do setor lácteo estão fazendo, uma vez que, até a vigência da Lei, esses créditos não eram ressarcíveis”.

Logo, entendo que não há falar em atribuição de efeitos retroativos à nova lei e, portanto, correta a glosa realizada pela fiscalização.

Em segundo lugar, também é descabida a tese de que os efeitos do § 2º, do art. 9º da Lei nº 11.051, de 2004, introduzido pela Lei nº 13.137, de 2015, devem ser aplicados retroativamente, com fundamento no art. 106, inciso II, alínea “b”, do CTN.

Isso porque tal enunciado normativo é aplicável apenas para infrações, o que consequentemente afasta a sua aplicação em relação aos benefícios fiscais – tema tratado no presente caso. Nesse sentido, cumpre citar as lições de Machado⁴:

¹ PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário comentados: à luz da doutrina e da jurisprudência*. 18. Ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 900.

² PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário comentados: à luz da doutrina e da jurisprudência*. 18. Ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 901.

³ BOMFIM, Diego Marcel. *Cide-Tecnologia: análise das alterações promovidas pela Lei n. 11.452/2007*. RDDT 155/26, ago. 2008.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 102.

“Não conseguimos ver qualquer diferença entre as hipóteses da letra a e da letra b. Na verdade, tanto faz deixar de definir um ato como infração, como deixar de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão”.

Sendo assim, entendo que não assiste razão à contribuinte quanto ao ponto.

Em terceiro lugar, no que diz respeito à aplicação do princípio da isonomia para fins de aplicação retroativa da já citada disposição estabelecida pelo § 2º, do art. 9º, da Lei nº 11.051, de 2004, destaco que é incabível, pelo CARF, a análise de tal ponto.

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

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

Nesse mesmo sentido, a Súmula CARF nº 2:

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

Logo, não conheço do Recurso Voluntário nesta parte.

III - DISPOSITIVO

Ante o exposto, voto por não conhecer da matéria referente ao princípio da igualdade, e, na parte conhecida, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Louise Lerina Fialho