



Processo nº	13942.720032/2018-74
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	3201-009.180 – 3^a Seção de Julgamento / 2^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de	20 de setembro de 2021
Recorrente	FRIMESA COOPERATIVA CENTRAL
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

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

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A preclusão indica a perda da capacidade processual, pelo seu não uso dentro do prazo previsto em lei (preclusão temporal). A matéria não impugnada não autoriza o exame de questão não suscitada e não discutida no processo.

CRÉDITO PRESUMIDO. ESTORNO. VENDA COM SUSPENSÃO.

A cooperativa de produção agropecuária deverá estornar os créditos referentes à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes da aquisição dos insumos utilizados nos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência das contribuições.

CRÉDITO PRESUMIDO. VENDA TRIBUTADA. RATEIO PROPORCIONAL

Somente os créditos vinculados às receitas de exportação, bem como os créditos vinculados a operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins são passíveis de compensação ou resarcimento. Descabido resarcimento da parcela dos créditos vinculados às receitas tributadas no mercado interno, apurada mediante rateio proporcional pela fiscalização.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Votaram pelas conclusões os conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Helcio Lafeta Reis, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Arnaldo Diefenthäler Dornelles, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

Abaixo reproduzo o relatório da Delegacia Regional de Julgamento que o elaborou quando apreciou a manifestação de inconformidade.

O presente processo trata de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório que reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado no Pedido de Ressarcimento de crédito presumido de Cofins com incidência não-cumulativa no montante de R\$ 2.314.176,46, relativo ao 1º trimestre de 2013.

Despacho Decisório

A Autoridade fiscal informa que o pedido de ressarcimento refere-se a créditos presumidos da *Cofins* relativos 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 30/09/2015, dia anterior à publicação do Decreto nº 8.533/2015, que regulamenta o disposto no art. 9º-A da Lei nº 10.925/2004.

- A Contribuinte juntou aos autos planilhas em que relaciona notas fiscais de aquisições de produtos de origem animal, com as descrições e valores a seguir sintetizados:

Descrição do produto	Total
LEITE	318,90
LEITE COTA	43.204,13
LEITE IN NATURA	48.797.871,54
LEITE MP COMPRA	10.616.867,36
LEITE RECOLHA	159.361.731,86
MATERIA GORDA COMPRA	13.624.805,35
MATERIA GORDA TRANSF UFLM	473.004,56
Total	232.917.803,70
Crédito presumido – PIS (0,99%)	2.305.886,25
Crédito presumido – Cofins (4,56%)	10.621.051,87

- O exame das notas fiscais eletrônicas (NFe) nas bases de dados da Receita Federal do Brasil (RFB) mostra que os mesmos produtos adquiridos pela Contribuinte trazem as mais diversas descrições:

LEITE
LEITE APROVEIT.CONDICIONAL ABAIXO 3,0%
LEITE C. PRE-BENEFIC.INTEGRAL
LEITE COMERCIAL
LEITE COTA ENVASE
LEITE COTA ENVASE + BONIF.+ MAT.GORDA
LEITE CRU IN NATURA RESFRIADO PARA INDUSTRIA

LEITE CRU PRE BENEF. PADRONIZADO
LEITE CRU PRE BENEFICIADO INTEGRAL
LEITE CRU REFRIGERADO
LEITE CRU RESFRIADO TIPO C
LEITE IN NATURA
LEITE IN NATURA ADICIONAL GORDURA >3%
LEITE IN NATURA COTA ENVASE
CREME DE LEITE A GRANEL DE USO INDL
CREME DE LEITE A GRANEL USO INDSTR
CREME DE LEITE PASTEURIZADO A GRANEL
CREME DE LEITE PASTEURIZADO GRANEL
CREME DE LEITE SEMI PASTEURIZADO

Matéria gorda – creme de leite

- Verificou-se que o produto denominado pela Contribuinte de “matéria gorda” é, na verdade, o creme de leite, nas mais diversas descrições.
- Parece ter havido equívoco ao aproveitar crédito presumido sobre esse produto, pois não se confunde com o **leite in natura ou leite cru** ou quaisquer outras descrições que se possa assumir. Trata-se de produto industrializado que, inclusive, é tributado às alíquotas básicas de PIS/Pasep (1,65%) e Cofins (7,6%) quando de sua venda.
- O total das aquisições de creme de leite em 2013, no valor de R\$ 14.097.809,91, distribuído pelos diversos meses, foi glosado.

Pessoa jurídica que não preenche condições legais para venda com suspensão

- A maior parte das aquisições de leite da Frimesa é oriunda de pessoas jurídicas, sobre as quais a Contribuinte aproveitou crédito presumido, considerando ter adquirido os produtos com suspensão das contribuições.
- Não foi verificado se essas fornecedoras reúnem as condições legais (Lei nº 10.925/2004 e na IN SRF nº 660/2006) para a venda com suspensão das contribuições, a saber:
 - exercer cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; ou
 - exercer atividade agropecuária ou cooperativa de produção agropecuária.
- Entretanto, o simples exame das pessoas jurídicas fornecedoras revela uma que notadamente não cumpre esses requisitos: a Universidade Tecnológica do Paraná. Os valores de compra de “leite recolha” daquela pessoa jurídica no total de R\$ 36.827,07, distribuídos pelos diversos meses de 2013, foram glosados.

Parte dos insumos vinculada a receitas tributadas no mercado interno

- Da base de cálculo dos créditos, apurada pela contribuinte, também foram decotados os valores atribuídos às receitas tributadas no mercado interno. Registra-se que os dados para a elaboração dessa tabela foram extraídos de planilhas gravadas em um CD-Rom entregue pela própria contribuinte à auditoria.

Estorno de créditos pela venda de leite in natura

- A IN SRF nº 660/2006 dispõe sobre a suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a venda de produtos agropecuários e sobre o crédito presumido decorrente da aquisição desses produtos, na forma dos arts. 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004.

- Nos termos da aludida IN, as vendas de leite in natura têm suspensa a exigibilidade do pagamento das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, atendidas às condições que estabelece. Aplicada a suspensão, os créditos **devem ser estornados** (art. 3º, § 2º).

- No caso concreto, houve venda de “leite cru resfriado tipo C”, conforme discriminado nas notas fiscais.

Apuração do saldo resarcível

O resarcimento em dinheiro de créditos presumidos de PIS/Pasep e da Cofins **não** abarca aqueles **vinculados às receitas tributadas no mercado interno**. Esses créditos podem, todavia, ser usados para desconto das contribuições apuradas.

A Contribuinte, entretanto, indica o aproveitamento sobre o valor total da aquisição de leite in natura, conforme suas planilhas.

A soma dos valores das colunas “Saldo resarcível apurado pela Contribuinte” resulta no mesmo valor dos pedidos. Deles foram excluídos, por glosa, créditos:

- decorrentes de aquisições de creme de leite (matéria gorda), por não ser considerado leite in natura e pelas razões já expostas;
- decorrentes de aquisições de leite da Universidade Tecnológica Federal do Paraná, por não atender a vendedora as condições do § 1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004;
- vinculados a receitas tributadas no mercado interno, não passíveis de compensação ou resarcimento em dinheiro;
- não estornados pela venda de leite in natura, com suspensão da exigibilidade do pagamento das contribuições.

Por fim, a Autoridade Fiscal concluiu pelo deferimento parcial dos pedidos de resarcimento conforme tabela a seguir:

Tabela 7 – Resultado da análise dos pedidos de resarcimento (R\$)

Nº DO PROCESSO	DATA DO PEDIDO	TRIBUTO	ANO / TRIM.	VALOR DO PEDIDO	VALOR DEFERIDO
13942.720028/2018-14	21/02/2018	PIS/Pasep	2013/1	502.419,89	324.403,13
13942.720029/2018-51	23/02/2018	PIS/Pasep	2013/2	531.996,77	353.290,69
13942.720030/2018-85	23/02/2018	PIS/Pasep	2013/3	623.122,27	420.525,13
13942.720031/2018-20	26/02/2018	PIS/Pasep	2013/4	648.347,34	449.915,38
13942.720032/2018-74	26/02/2018	Cofins	2013/1	2.314.176,46	1.494.220,42
13942.720033/2018-19	26/02/2018	Cofins	2013/2	2.450.409,34	1.627.278,35
13942.720034/2018-63	26/02/2018	Cofins	2013/3	2.870.138,92	1.936.964,19
13942.720035/2018-16	26/02/2018	Cofins	2013/4	2.986.327,13	2.072.337,51
TOTAL				12.926.938,12	8.678.934,80

Cientificada em 17/12/2018 a interessada apresentou, em 09/01/2019, a Manifestação de Inconformidade a seguir sintetizada:

Manifestação de Inconformidade

- Não obstante os argumentos apresentados no Despacho Decisório para o rateio entre produtos tributados e alíquota 0 (zero), a glosa não está de acordo com a legislação que rege a matéria.

- O artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004, estabelece crédito presumido de PIS/COFINS sobre as aquisições de leite in natura, no percentual de 60%, pois são referentes ao ano de 2013.

- Por outro lado, o artigo 9º-A, da referida Lei nº 10.925/2004, estabeleceu as condições para o aproveitamento dos créditos presumidos das aquisições de leite in natura para produção e comercialização, mediante regulamentação com os critérios para o aproveitamento e ressarcimento dos valores.

- O Decreto nº 8.533/2015 estabeleceu as regras para o aproveitamento dos créditos presumidos de PIS/COFINS sobre às aquisições de leite in natura.

- O Despacho Decisório efetuou o rateio e estorno de parte dos valores, o que não se aplica ao caso, justamente por se tratar de crédito presumido.

- Por se tratar de crédito presumido, não há que ser realizado nenhum rateio, o que é próprio da forma de apuração convencional, o que não é o caso, tanto que o Decreto nº 8.533/2015 não estabelece nada neste sentido.

- E nem poderia, pois a Lei nº 10.925/2004, que concedeu o crédito presumido nas aquisições de leite in natura, não estabelece o rateio para o aproveitamento.

Cita Solução de Consulta Cosit nº 364/2017 e 326/2017.

Por fim requer o recebimento da presente Manifestação de Inconformidade para reformar o Despacho Decisório em análise, reconhecendo como legítimos os créditos glosados.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

CRÉDITO PRESUMIDO. ESTORNO. VENDA COM SUSPENSÃO.

A cooperativa de produção agropecuária deverá estornar os créditos referentes à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes da aquisição dos insumos utilizados nos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência das contribuições.

CRÉDITO PRESUMIDO. VENDA TRIBUTADA. RATEIO PROPORCIONAL

Somente os créditos vinculados às receitas de exportação, bem como os créditos vinculados a operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins são passíveis de compensação ou ressarcimento. Descabido ressarcimento da parcela dos créditos vinculados às receitas tributadas no mercado interno, apurada mediante rateio proporcional pela fiscalização.

Inconformado o contribuinte apresentou Recurso Voluntário requerendo a reforma do julgado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, pelo que deve ser conhecido. Não foram arguidas preliminares.

O presente processo trata de homologação parcial de Pedido de Ressarcimento de crédito presumido de Cofins com incidência não-cumulativa no montante de R\$ 2.314.176,46, relativo ao 1º trimestre de 2013.

Inicialmente verifico que, conforme bem observado pelo juízo *a quo*, as glosas relacionadas aos Créditos decorrentes de aquisições de creme de leite (matéria gorda) e Créditos decorrentes de aquisições de pessoa jurídica que não preenche condições legais para venda com suspensão não foram objeto da manifestação de inconformidade e, portanto, restaram preclusas, nos termos do art. 17¹ do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972.

Desta feita, o acórdão recorrido, limitou-se em julgar a matéria impugnada e conclui pela manutenção das glosas, dando azo ao inconformismo no Recurso Voluntário, que abaixo reproduzo:

(...)

O artigo 8º, da Lei n.º 10.925/2004, estabelece **crédito presumido** de PIS/COFINS sobre as aquisições de leite *in natura*, **no percentual de 60%, pois são referentes ao ano de 2013**.

Por outro lado, o artigo 9º-A, da referida Lei n.º 10.925/2004, estabeleceu as condições para o aproveitamento dos créditos presumidos das aquisições de leite *in natura* para produção e comercialização, mediante regulamentação com os critérios para o aproveitamento e ressarcimento dos valores.

E foi o **Decreto n.º 8.533/2015** que estabeleceu as regras para o aproveitamento dos créditos presumidos de PIS/COFINS sobre às aquisições de leite *in natura*.

Pois bem!

O **crédito presumido** é um benefício concedido pela legislação, em que o crédito ordinário é substituído por um percentual presumido.

Assim, o sujeito passivo tem, no crédito presumido, uma substituição ao crédito convencional, em que o percentual previsto substitui a forma ordinária de apuração dos valores.

¹ Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

A sistemática do crédito presumido, consiste numa forma simplificada e alternativa de apurar os valores, mediante o percentual estabelecido em lei. O sujeito passivo, em substituição aos créditos resultantes das efetivas entradas, utiliza um percentual presumido.

Assim, o crédito presumido é uma técnica em que há a substituição de todos os valores passíveis de serem apropriados, por um determinado percentual nas operações.

De toda sorte, o crédito presumido tem, como objetivo, efetivar a não cumulatividade das contribuições ao PIS/COFINS, permitindo que o sujeito passivo substitua pela forma convencional de apuração.

Contudo, o Despacho Decisório, mantido pelo Acórdão recorrido, **efetuou o rateio e estorno** de parte dos valores, o que não se aplica ao caso, justamente por se tratar de **crédito presumido**.

Tanto é assim, que o artigo 17, da Lei nº 11.033/2004, estabelece o seguinte:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Por outro lado, por se tratar de **crédito presumido, não há que ser realizado nenhum rateio**, o que é próprio da forma de apuração convencional, o que não é o caso, tanto que o Decreto nº 8.533/2015 **não estabelece nada neste sentido**:

(...)

E nem poderia, pois a Lei nº 10.925/2004, que **concedeu o crédito presumido nas aquisições de leite in natura, não estabelece o rateio para o aproveitamento**:

(...)

Desta forma, o artigo 9º-A, da Lei nº 10.925/2004, estabeleceu que o aproveitamento de créditos presumidos poderá ser feito por via de compensações com débitos próprios do PIS/COFINS ou outros tributos administrados pela RFB, ou mediante a restituição em dinheiro.

A LEI NÃO ESTABELECE NENHUM RATEIO, ATÉ PORQUE SE TRATA DE CRÉDITO PRESUMIDO, NÃO PODENDO O DESPACHO DECISÓRIO MANTIDO PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, SALVO EM ILEGALIDADE, ADOTAR O CRITÉRIO PARA GLOSAR E ESTORNAR OS VALORES PRETENDIDOS PELA REQUERENTE.

Portanto, são legítimos os valores pretendidos pela recorrente, pois, estando sujeita ao regime não cumulativo do PIS/COFINS, industrializando os produtos previstos no artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004, pode compensar ou ressarcir os créditos presumidos das aquisições de leite *in natura*, **sem a restrição imposta pelo Despacho Decisório mantido pelo Acórdão da DRJ**.

Repita-se, para que fique bem evidente, que, conforme o citado artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real e pelo regime não cumulativo, inclusive as cooperativas (como é o caso da recorrente), que produzam mercadorias, classificadas nos capítulo 4 da TIPI (leite e laticínios), destinadas para a alimentação humana, **poderão deduzir do PIS/COFINS devido em cada período de apuração (ou pedir a restituição), o crédito presumido** calculado sobre o valor dos bens utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

Neste sentido, confira-se o entendimento da **Solução de Consulta COSIT nº 364/2017**:

(...)

Em momento nenhum é mencionado qualquer critério de **rateio**, justamente porque se trata de **crédito presumido**, tanto que da conclusão da referida **Solução de Consulta COSIT nº 364/2017**, tem-se o seguinte:

Conclusão

21. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que **é possível a apuração do crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecido pelo art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em relação à aquisição de leite *in natura* utilizado como insumo na produção de produtos destinados à alimentação humana ou animal relacionados no *caput* do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004**, atendidas as condições previstas na legislação.

22. O crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam os incisos IV e V do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, não aproveitados em determinado mês **poderão ser mantidos para utilização como desconto dos valores devidos dessas contribuições nos meses subseqüentes**. Todavia, apenas o crédito presumido previsto no inciso IV do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 (apurado por pessoas jurídicas habilitadas no Programa Mais Leite Saudável), poderá ser resarcido em dinheiro ou compensado com outros tributos administrados pela RFB, observadas as regras da legislação específica.

23. O saldo de créditos presumidos apurados na forma do § 3º do 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 dessa Lei, existente em 30 de setembro de 2015, **pode ser resarcido ou compensado com outros tributos administrados pela RFB**, sem que haja necessidade de habilitação da pessoa jurídica no Programa Mais Leite Saudável. (destacamos)

Ademais, o método de rateio proporcional, **não se aplica quando a operação que originou o crédito esteja sujeita ao regime de suspensão, beneficiada com isenção, alíquota zero ou seja caso de não incidência do PIS/COFINS, QUE, PORTANTO, NÃO PODEM SER ESTORNADO, COMO FEZ O DESPACHO DECISÓRIO.**

Aliás, este é o entendimento manifestado na **Solução de Consulta COSIT nº 326/2017**:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP EMENTA: ART. 17 DA LEI N° 11.033, DE 2004. RATEIO PROPORCIONAL DE CRÉDITOS. RECEITAS BENEFICIADAS COM ALÍQUOTA ZERO. INTER-RELAÇÃO.

A regra geral estabelecida pelo art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, autoriza que o crédito devidamente apurado pela pessoa jurídica em relação a determinado dispêndio seja mantido (não seja estornado) mesmo que a receita à qual esteja vinculado o dispêndio que originou o crédito seja contemplada com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, não autorizando o aproveitamento de créditos cuja apuração seja vedada.

O método de rateio proporcional de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, previsto no inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, foi estabelecido legalmente para distinguir entre dispêndios vinculados a receitas sujeitas ao **regime de apuração cumulativa** e a receitas sujeitas ao **regime de apuração não cumulativa**, sendo relevante destacar que:

- a) o mencionado método de rateio não se aplica à pessoa jurídica que se sujeita à incidência não cumulativa em relação à totalidade de suas receitas;
- b) o fato de a pessoa jurídica auferir algumas de suas receitas contempladas por suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep não justifica por si só a aplicação do referido método de rateio proporcional;
- c) todavia, é possível a aplicação analógica do aludido método de rateio para estabelecer proporcionalizações convenientes em determinadas situações específicas, que não são analisadas nesta consulta.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, §§ 7º a 9º.

Apenas na apuração dos créditos ordinários é que haverá rateio, não se aplicando aos presumidos, que são concedidos pela legislação sem esse requisito. Portanto, sendo o caso de **crédito presumido** concedido por lei, a apropriação é direta pelo percentual previsto.

Lembre-se, que o **crédito presumido** consiste na constituição de valor com base no percentual estabelecido em lei sobre as aquisições de leite *in natura*, sendo que o montante apurado **substitui** o crédito ordinário apurado de forma convencional.

O **crédito presumido** é um mecanismo pelo qual a legislação confere ao sujeito passivo de tributos não cumulativos, como é o caso do PIS/COFINS, adota a apuração pelo percentual previsto em lei, **sem a necessidade do levantamento convencional dos valores**.

(...)

Assim, o **crédito presumido** do PIS/COFINS sobre as aquisições de leite *in natura*, é calculado mediante a aplicação direta do percentual de 60% previsto na legislação, sobre esses insumos.

Com isso, é necessário que seja provido o presente Recurso Voluntário, reformando o Acórdão recorrido, para reconhecer o direito da recorrente aos **créditos presumidos pretendidos em sua integralidade**.

Observo, por oportuno, que o Recurso voluntário é uma réplica da Manifestação de Inconformidade de e-fls. 258 a 269, não trazendo o recorrente qualquer argumento específico em contraposição ao que foi abordado pelo julgador de piso.

Ressalto que a mera repetição da peça recursal ofende o princípio da dialeticidade, segundo o qual o recurso **não tem o condão de apenas reafirmar as razões já apresentadas** na defesa. Ele deve promover uma discussão apresentando argumentos suficientes descrevendo porque a decisão proferida não é adequada e as razões para reforma.

A releitura dos argumentos do contribuinte não contribui para o entendimento de seus motivos contra o que constou no acórdão da DRJ. Sobre esse ponto, inclusive, o RICARF prevê que para esses casos pode o relator transcrever a decisão de primeira instância, conforme sevê:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

(...)

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

(...)

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017).

Desta feita, adoto a decisão de piso como razão de decidir:

2 Mérito

A Lei nº 10.925/2004 estabeleceu um tratamento tributário específico atinente às contribuições do PIS e da Cofins, autorizando a apuração de crédito presumido na aquisição de determinados insumos por empresas agroindustriais, *verbis*:

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

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

I - cerealista que exerce 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 exerce cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

III - pessoa jurídica que exerce atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária

§ 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.

(...)

§ 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.

§ 6º Para os efeitos do caput deste artigo, considera-se produção, em relação aos produtos classificados no código 09.01 da NCM, o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial. (Incluído pela Lei nº 11.051/04)

§ 7º O disposto no § 6º deste artigo aplica-se também às cooperativas que exerçam as atividades nele previstas. (Incluído pela Lei nº 11.051/04)

*Consoante redação dada ao artigo 8º, acima transcrita, a utilização do crédito presumido estava restrita ao desconto das contribuições devidas no período. Esse entendimento foi corroborado pelo **Ato Declaratório Interpretativo nº 15, de 22 de dezembro de 2005**:*

Art. 1º O valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não-cumulativa.

Art. 2º O valor do crédito presumido referido no art. 1º não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, § 1º, inciso II, e § 2º, a Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 1º, inciso II, e § 2º, e a Lei nº 11.116, de 2005, art. 16.

Especificamente no que se refere à cadeia de produção do leite e seus derivados, em 19 de junho de 2015 foi editada a Lei nº 13.137, que acrescentou o art. 9º-A à Lei nº 10.925, de 2004, para autorizar o ressarcimento/compensação do saldo de créditos presumidos originados de custos, despesas e encargos vinculados à produção e comercialização desses produtos, acumulado até 30/09/2015 (data de publicação do Decreto 8.533/2015, que regulamentou a matéria). Esclareça-se que, no caso de pessoa jurídica habilitada no Programa Mais Leite Saudável, o referido dispositivo permite, em seu § 2º, que o saldo de crédito presumido acumulado ao final de cada trimestre, após 30/09/2015, também possa ser utilizado em ressarcimento e compensação. Veja-se a redação do dispositivo:

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)

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)

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

§ 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)

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)

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)

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)

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)

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)

§ 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 § 8ºdeste artigo somente se aplica à pessoa jurídica regularmente habilitada, provisória ou definitivamente, perante o Poder Executivo. (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)

.....
.

§ 8º Ato do Poder Executivo regulamentará o disposto neste artigo, estabelecendo, entre outros:

A regulamentação a que se refere o § 8º acima transcrito foi dada pelo Decreto nº 8.533, de 30 de setembro de 2015.

Art. 4º A pessoa jurídica, inclusive cooperativa, poderá descontar créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação à aquisição de leite in natura utilizado como insumo, conforme disposto no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 , e no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 , na produção de produtos destinados à alimentação humana ou animal classificados nos códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM mencionados no caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004 .

Parágrafo único. Os créditos presumidos de que trata o caput serão apurados mediante aplicação dos seguintes percentuais das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente:

I - cinquenta por cento da alíquota prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e da alíquota prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003 , para o leite in natura adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, regularmente habilitada, provisória ou definitivamente, no Programa Mais Leite Saudável;

II - vinte por cento da alíquota prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002 , e da alíquota prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003 , para o leite in natura adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, não habilitada no Programa Mais Leite Saudável.

...

Art. 5º Os créditos presumidos apurados na forma prevista no art. 4º poderão ser utilizados para desconto da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em cada período de apuração.

Parágrafo único. O crédito presumido não aproveitado em determinado mês poderá ser aproveitado nos meses subsequentes.

Art. 6º Os créditos presumidos apurados na forma prevista no inciso I do parágrafo único do art. 4º poderão ser utilizados para:

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

II - ressarcimento em dinheiro, **observada a legislação aplicável à matéria**. Logo, com entrada em vigor do Decreto n.º 8.533, de 2015, observada a legislação aplicável à matéria, é permitido o ressarcimento ou compensação do saldo de crédito presumido apurado em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização de leite.

Para os créditos presumidos apurados no ano-calendário 2013 (período pretendido pela Manifestante), o pedido de ressarcimento (ou a compensação) poderia ser formalizado a partir de 1º de janeiro de 2018.

Caso concreto.

Alega a interessada que a lei não determina o estorno dos créditos presumidos cuja manutenção é permitida pelo art. 17 da Lei n.º 11.033/2004, tampouco estabeleceu critério de rateio proporcional quando se trata de crédito presumido.

O art. 17 da Lei n.º 11.033/2004 diz o seguinte:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

A Solução de Consulta COSIT n.º 326/2017, citada pela Manifestante, traz a seguinte ementa:

ART. 17 DA LEI N.º 11.033, DE 2004. RATEIO PROPORCIONAL DE CRÉDITOS. RECEITAS BENEFICIADAS COM ALÍQUOTA ZERO. INTER-RELAÇÃO.

A regra geral estabelecida pelo art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, autoriza que o crédito devidamente apurado pela pessoa jurídica em relação a determinado dispêndio seja mantido (não seja estornado) mesmo que a receita à qual esteja vinculado o dispêndio que originou o crédito seja contemplada com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, **não autorizando o aproveitamento de créditos cuja apuração seja vedada**.

O método de rateio proporcional de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, previsto no inciso II do § 8º do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, foi estabelecido legalmente para *distinguir entre dispêndios vinculados a receitas sujeitas ao regime de apuração cumulativa e a receitas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa, sendo relevante destacar que:*

a) o mencionado método de rateio não se aplica à pessoa jurídica que se sujeita à incidência não cumulativa em relação à totalidade de suas receitas;

b) o fato de a pessoa jurídica auferir algumas de suas receitas contempladas por suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep não justifica por si só a aplicação do referido método de rateio proporcional;

c) todavia, é possível a aplicação analógica do aludido método de rateio para estabelecer proporcionalizações convenientes em determinadas situações específicas, que não são analisadas nesta consulta.

Como se vê, não é autorizado o aproveitamento de créditos cuja apuração seja vedada. Pois bem.

A IN SRF nº 660, de 2006 estabeleceu os termos e as condições para aplicação da suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que se refere a Lei nº 10.925, de 2004, estabelecendo em seu art. 3º, § 2º o seguinte:

§ 2º Conforme determinação do inciso II do § 4º do art. 8º e do § 4º do art. 15 da Lei nº 10.925, de 2004, a pessoa jurídica cerealista, ou que exerce as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura, ou que exerce atividade agropecuária e a cooperativa de produção agropecuária, de que tratam os incisos I a III do caput, deverão estornar os créditos referentes à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes da aquisição dos insumos utilizados nos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência das contribuições na forma do art. 2º.

Do exposto, devem ser mantidas as glosas referentes aos estornos de créditos pela venda de leite in natura, com suspensão da exigibilidade do pagamento das contribuições.

Quanto ao rateio aplicado pela fiscalização, o regramento legal já exposto neste voto, deixa claro que a possibilidade de utilizar os créditos presumidos apurados na compensação ou ressarcimento deve observar a legislação aplicável à matéria.

Tendo em vista o supracitado artigo 17 da Lei nº 11.033, o art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, disciplinou a forma de aproveitamento dos créditos:

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

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

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

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei. (g.n.)

Do exposto verifica-se que as hipóteses legais de utilização do saldo credor do PIS/Pasep e da Cofins na compensação com débitos relativos a outros tributos e contribuições administrados pela RFB ou no ressarcimento desses créditos relacionam-se às seguintes situações:

(a) créditos vinculados a receitas decorrentes de operações de exportação de mercadorias para o exterior, nos termos do art. 5º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, para o PIS/Pasep, e do art. 6º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003; no caso da COFINS, e

(b) saldo credor acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário, nos termos do art. 16, inciso II, da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, em razão do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, que assegura a manutenção dos créditos vinculados a operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Considerando que somente os créditos vinculados às receitas de exportação, bem como os créditos vinculados a operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins são passíveis de compensação ou resarcimento, verifica-se necessário o rateio para aferição da parcela dos créditos que se enquadram nessa situação.

Desse modo, correto o procedimento adotado pela fiscalização, sendo que a pretensão da interessada em solicitar resarcimento do saldo de créditos vinculados às receitas tributadas no mercado interno não encontra amparo legal.

CONCLUSÃO:

Por todo o exposto, voto por:

- a) considerar que não há litígio relativo às glosas referidas nas alíneas a) e b) do item 1 deste Voto; e
- b) na parte em litígio, julgar improcedente a manifestação de inconformidade.

Ora, como se vê, restou bem explicado que as glosas referentes aos estornos de créditos pela venda de leite in natura, com suspensão da exigibilidade do pagamento das contribuições, se justificam pelo que consta na IN SRF nº 660, de 2006, art. 3º, § 2º, acima já transrito: ***“deverão estornar os créditos referentes à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes da aquisição dos insumos utilizados nos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência das contribuições na forma do art. 2º.***

Desta feita, o rateio se faz necessário para verificação dos valores referentes a cada operação de crédito que o contribuinte pretende se ressarcir, sendo certo que dentro do arcabouço jurídico que regulamenta a matéria, as especificidades demandam o conhecimento da origem da receita e dos permissivos legais sobre o crédito presumido de cada uma delas.

Concluo, pela manutenção do acórdão recorrido, pelas razões que acima já foram expostas.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa

