



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13982.720072/2016-88
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3102-002.481 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de maio de 2024
Recorrente COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DO SUDOESTE
MINEIRO LIMITADA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA.

Na cooperativa de produção agropecuária não pode ser aproveitado o crédito presumido calculado com base no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em relação às receitas de vendas efetuadas com a suspensão da incidência de PIS e de Cofins para as pessoas jurídicas que produzam bens destinados à alimentação humana e animal especificados no *caput* do dispositivo.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. FRETES DESCONTADOS DO FORNECEDOR.

Correta a glosa de créditos presumidos calculados sobre o frete cujo encargo tenha recaído sobre os fornecedores pessoas físicas.

PIS/COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. OPERAÇÕES COM COOPERADO. APROVEITAMENTO. LIMITAÇÃO.

O aproveitamento dos créditos presumidos da agroindústria do PIS e da Cofins cumulativos, descontados sobre a recepção do leite in natura recebido de cooperado, fica limitado às operações no mercado interno, em cada período de apuração, ao valor das contribuições devidas, em relação à receita bruta decorrente da venda de bens e de produtos dele derivados, após efetuadas as exclusões previstas em lei.

A limitação no aproveitamento de créditos presumidos da agroindústria do PIS e da Cofins, quanto ao leite in natura, foi extinta para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 2015.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

Em 21/01/2016 a contribuinte identificada acima, cooperativa agropecuária, apresentou em formulário papel Pedido de Ressarcimento de R\$ 145.026,88, valor que estaria relacionado ao crédito presumido apurado no 4º trimestre de 2011 na forma do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, referente à custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização de leite e seus derivados, mais especificamente sobre as aquisições de leite **in natura**, cujo direito ao ressarcimento teria fundamento no disposto no art. 4º da lei nº 13.137, de 2015 e Decreto nº 8.533, de 2015.

Abriu-se procedimento fiscal para a aferição da legitimidade do presente e de outros pedidos de ressarcimento de PIS e de Cofins referentes a períodos de apuração compreendidos do 1º trimestre de 2009 ao 4º trimestre de 2011. Os resultados dos trabalhos foram relatados no Termo de Verificação Fiscal.

Segundo a autoridade responsável, os seguintes estabelecimentos da cooperativa realizaram operações de entrada e saída com interesse para a tributação do PIS e da Cofins:

CNPJ	Descrição do Estabelecimento	Município	Bairro
23.272.263/0001-55	Fábrica de Laticínios Passos	Passos	COOPERATIVA
23.272.263/0002-36	Posto de Combustíveis Passos	Passos	CENTRO
23.272.263/0004-06	Loja Agroveterinária Passos	Passos	COOPERATIVA
23.272.263/0005-89	Fábrica de Rações Passos	Passos	RODOVIA
23.272.263/0009-02	Loja Agroveterinária Carmo do Rio Claro	Carmo do Rio Claro	CENTRO
23.272.263/0012-08	Posto de Combustíveis Glória	São João Batista do Glória	CENTRO
23.272.263/0013-99	Loja Agroveterinária Indaiá	Delfinópolis	INDAIÁ
23.272.263/0014-70	Depósito Mercadorias Passos	Passos	CENTRO
23.272.263/0018-01	Loja Agroveterinária Glória	São João Batista do Glória	CENTRO
23.272.263/0020-18	Loja Agroveterinária Jacuí	Jacuí	CENTRO
23.272.263/0023-60	Loja Passos	Passos	CENTRO
23.272.263/0025-22	Loja Valinhos-SP	Valinhos-SP	Jd. Sto. Antonio
23.272.263/0026-03	Loja Agroveterinária Alpinópolis	Alpinópolis	CENTRO

Segundo o Termo, o direito creditório solicitado nos pedidos de ressarcimento teria como origem créditos básicos e créditos presumidos.

Os primeiros estariam vinculados à aquisição, no mercado interno, de insumos para a fabricação de laticínios e de rações animais; à compra de mercadorias para revenda no supermercado, nas lojas agroveterinárias e nos postos de combustíveis,

além de créditos básicos calculados sobre despesas de alugueis, armazenagem e frete nas operações de venda e encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado.

Os créditos presumidos, que são os tratados no presente, por sua vez, referem-se à aquisição, de pessoas físicas, de leite in natura resfriado destinado, a maior parte, para a revenda a granel e pequena parte para industrialização de laticínios; e também à compra de milho de bulhão para fabricação de rações, sendo uma pequena fração do milho adquirido direcionada a revenda, com incidência de PIS e de Cofins.

O relato segue com os detalhes dos trabalhos de auditoria.

Com base nos livros, documentos, memórias de cálculo, arquivos digitais e esclarecimentos apresentados pela contribuinte, a autoridade analisou a apuração dos débitos e a composição dos créditos de PIS e de Cofins segundo o regime da não cumulatividade. O resultado dessa análise levou aos ajustes e à consolidação de valores demonstrados nos Anexos ao Termo de Verificação Fiscal, conforme resume o texto do documento:

14. O anexo 1, intitulado Receitas de vendas c/suspensão a NAO ASSOCIADOS sem o cumprimento das condições legais, demonstra os valores mensais, por mercadoria/produto, das vendas de mercadorias e vendas de produtos a NAO ASSOCIADOS da cooperativa com a suspensão instituída pelo artigo 54 da Lei 12.350/2010 e regulamentada pelos artigos 2º a 4º da Instrução Normativa RFB 1.157/2011 conforme definido no parágrafo único do citado artigo 54, mas sem o atendimento, por parte do sujeito passivo fiscalizado, às condições estabelecidas na norma regulamentadora.

Os dois primeiros itens do anexo 1, Carvão de algodão (Código 7545, NCM 2306.10.00) e Farelo de soja (Código 3623, NCM 2304.00.90), se referem a mercadorias adquiridas como insumos porém revendidas a terceiros, pessoas físicas, contrariando o §1º do artigo 4º da IN RFB 1.157/2011 que veda a suspensão nos casos de destinação à revenda desses itens.

Os demais itens do anexo 1 se referem a preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 (suínos) e 01.05 (aves domésticas), classificadas no código 2309.90 da NCM, cuja suspensão não é obrigatória, conforme depreende-se da leitura atenta do artigo 4º e seus incisos da IN RFB 1.157/2011. Para esses itens foram descumpridas as condições estabelecidas tanto no §2º do artigo 2º (registro expresso da suspensão nas notas fiscais de vendas) quanto no §1º do artigo 3º (estorno dos créditos decorrentes da aquisição dos insumos utilizados nos produtos vendidos com suspensão), ambos da IN RFB 1.157/2011, citados no subitem "8.2 " supra.

O anexo 2 explicita os Ajustes das Exclusões permitidas às Sociedades Cooperativas. O sujeito passivo utilizou indevidamente como exclusão das bases de cálculo dos débitos de PIS e COFINS valores referentes a todas as vendas de mercadorias tributadas por essas contribuições aos seus associados, inclusive aquelas realizadas pelos postos de combustíveis, cujas mercadorias vendidas não se vinculam diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa, conforme exigido no **§1º do artigo 15 da Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001** e por isso não podem ser excluídas das bases de cálculo. Nesse anexo apresentamos os totalizadores mensais dessas vendas por estabelecimento.

O anexo 3, denominado Cálculo dos Débitos de COFINS e PIS e dos Percentuais das Receitas Tributadas e Não Tributadas no Mercado Interno, demonstra os valores mensais por tipo de receita (incluindo os valores do **anexo 1** na linha **1.1= Receita de Vendas de Bens e Serviços - Tributados** e excluindo-os da linha **1.6= Receita com Suspensão da Contribuição**), valores mensais das exclusões permitidas às cooperativas, inclusive com os ajustes do anexo 2, as bases de cálculo mensais e os valores calculados dos débitos de COFINS e PIS, bem como os percentuais mensais das receitas tributadas

no mercado interno e daquelas não tributadas, com as respectivas fórmulas utilizadas nos cálculos.

No anexo 4, denominado Percentuais de industrialização do leite in natura adquirido de pessoas físicas ou com suspensão de COFINS/PIS, demonstramos os percentuais referentes à utilização do leite adquirido, com base nas informações prestadas pelo sujeito passivo em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal 001. Esses percentuais mensais são relevantes na apuração dos créditos presumidos vinculados, uma vez que as vendas com suspensão obrigatória das contribuições COFINS e PIS impedem o aproveitamento desses créditos pela cooperativa adquirente, conforme consta no **§4º do artigo 8º da Lei 10.925/2004**, transcrito no item 12.

No anexo 5, Cálculo dos créditos presumidos referentes à aquisição de leite in natura, constam os totalizadores mensais considerados como bases de cálculo na apuração dos créditos presumidos de COFINS e PIS referentes às aquisições de leite in natura fornecidos por pessoas físicas ou com suspensão (coluna C), utilizando os percentuais de industrialização apurados no anexo 4 (coluna B). Nesse anexo 5 foram computados como redução das bases de cálculo dos créditos presumidos referentes à aquisição de leite cru, os fretes descontados das pessoas físicas fornecedoras conforme dados fornecidos pelo sujeito passivo, uma vez que esses valores integraram o valor total da nota fiscal de aquisição. Nesse anexo também foram demonstrados os valores mensais apurados de COFINS e PIS pela fiscalização (colunas D e E), comparando-os com aqueles informados nos DACON (colunas F e G) e apresentando os valores das glosas nas colunas H e I.

Conforme transcrito no subitem "7.4" deste termo, nos meses de jan/2009 a dez/2009 o sujeito passivo efetuou ajustes negativos nos DACON (linha 28 das fichas 06A e 16A), limitando os créditos presumidos das contribuições PIS e COFINS aos valores dos débitos das mesmas em cada mês. Por conseguinte, não ocorreram glosas para esse período.

19. No anexo 6, Cálculo dos Créditos de COFINS e PIS vinculados às Receitas Tributadas e Não Tributadas, foram demonstrados os cálculos dos valores mensais referentes aos créditos básicos e presumidos de COFINS e PIS, com seus respectivos componentes e fórmulas utilizadas, sendo que os percentuais de receitas tributadas e não tributadas utilizados nesse anexo foram demonstrados no anexo 3.

Os montantes mensais das bases de cálculo com direito aos créditos presumidos vinculados à aquisição de leite in natura de pessoas físicas foram obtidos por meio da exclusão proporcional das vendas a granel de leite in natura resfriado com a suspensão obrigatória das contribuições COFINS e PIS nos termos do **artigo 9º da Lei 10.925/2004** (conforme demonstrado no anexo 4), já que o aproveitamento do crédito presumido referente a essas aquisições é vedado expressamente pelo **§4º do artigo 8º da Lei 10.925/2004**.

Na linha I=*Devolução de Vendas Sujeitas às Alíquotas de 1,65% e 7,6 %*,

foi glosada da base de cálculo dos créditos das contribuições o valor de R\$422.426,50, incluído indevidamente na memória de cálculo e DACON do sujeito passivo por se tratar de devolução parcial de venda cuja receita não foi tributada, venda de leite cru resfriado respaldada pela nota fiscal de saída nº 150953, de 01/06/2009, emitida pelo estabelecimento matriz da cooperativa, com CFOP 6.922 (venda para entrega futura), tendo como destinatário o CNPJ 72.961.568/0001-80, Cia de Alimentos Gloria. A nota fiscal de devolução foi escriturada pela cooperativa em 16/06/2009, com o CFOP 2.202 (Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros), emitida pelo CNPJ supracitado, no valor de R\$422.426,50.

20. No anexo 7, Controle dos Créditos de COFINS e PIS antes dos Ressarcimentos, demonstramos o controle de utilização e saldos mensais dos créditos básicos e presumidos de COFINS e PIS, vinculados às receitas tributadas e às receitas não tributadas, antes do desconto dos valores objetos dos

Pedidos de Ressarcimento Os valores referentes a créditos passíveis de ressarcimento encontram-se negritados.

Nesse anexo fica demonstrada a **utilização integral de todos os demais créditos**,

não vinculados aos pedidos de ressarcimento elencados no item 22 deste termo, como dedução dos valores devidos das contribuições no período auditado, **restando saldo zero de todos esses créditos em dezembro de 2011.**

Em janeiro de 2009 foram incluídos os saldos disponíveis de períodos anteriores, conforme apurados em procedimento fiscal encerrado em DEZ/2015, ou seja, créditos referentes ao mercado interno vinculados a receitas tributadas, cujos saldos disponíveis em dezembro de 2008 eram: COFINS = R\$ 63.683,96 e PIS = R\$ 13.826,10. No caso sob análise, são passíveis de ressarcimento no final de cada trimestre-calendário de apuração apenas os **créditos básicos** (ou seja, aqueles apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003) referentes aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, conforme artigo 21 da Instrução Normativa SRF 600/2005 e artigo 27 da Instrução Normativa RFB 900/2008. Os saldos de créditos presumidos sobre aquisição de leite in natura acumulados até 01/10/2015, quando apurados corretamente na forma do artigo 8º da Lei 10.925/2004, passaram a ser ressarcíveis nos termos do disposto na Lei 13.137/2015.

21. No anexo 8, Créditos de COFINS e PIS pleiteados em Pedidos de Ressarcimento, apurados pela Fiscalização e respectivos Valores das Glosas, comparamos os valores pleiteados pelo sujeito passivo em seus Pedidos de Ressarcimento eletrônicos com aqueles apurados pela fiscalização e demonstrados nos anexos 1 a 7 deste termo, especificando na última coluna os valores trimestrais das glosas por insuficiência de saldo disponível de créditos a ressarcir.

22. No anexo 9, Resumo dos Créditos de COFINS e PIS, Pleiteados, Procedentes e Glosados por Pedido de Ressarcimento (PER), resumimos os valores constantes do anexo 8 trimestralmente, por Pedido de Ressarcimento eletrônico apresentado pelo sujeito passivo, cujos dados reproduzimos no quadro a seguir

Nº PER	Crédito	Período	Pedido	Procedente	Glosado
19423.32969.060314.1.1.11-4280	COFINS	2009-1ºTRIM	259.596,43	258.832,15	764,28
08157.70946.060314.1.1.11-4113	COFINS	2009-2ºTRIM	296.029,16	295.442,39	586,77
35541.21721.060314.1.1.11-9049	COFINS	2009-3ºTRIM	406.823,46	406.012,25	811,21
36462.70758.060314.1.1.11-0694	COFINS	2009-4ºTRIM	373.045,78	370.532,43	2.513,35
04687.16778.060314.1.1.11-0411	COFINS	2010-1ºTRIM	375.843,34	375.843,34	0,00
42666.18169.060314.1.1.11-7389	COFINS	2010-2ºTRIM	405.289,09	405.289,09	0,00
12148.30705.060314.1.1.11-5513	COFINS	2010-3ºTRIM	520.279,90	518.667,77	1.612,13
29543.18222.060314.1.1.11-1195	COFINS	2010-4ºTRIM	610.083,82	607.943,54	2.140,28
13897.95988.060314.1.1.11-6282	COFINS	2011-1ºTRIM	409.699,60	375.010,37	34.689,23
22258.55138.060314.1.1.11-1786	COFINS	2011-2ºTRIM	518.284,27	457.970,39	60.313,88
29700.77482.060314.1.1.11-1920	COFINS	2011-3ºTRIM	611.246,90	571.309,32	39.937,58
37292.61666.060314.1.1.11-9387	COFINS	2011-4ºTRIM	526.198,02	414.133,60	112.064,42
23359.91192.060314.1.1.10-6753	PIS	2009-1ºTRIM	56.359,75	56.193,82	165,93
26552.43514.060314.1.1.10-0362	PIS	2009-2ºTRIM	64.269,49	64.142,10	127,39
36763.98688.060314.1.1.10-8637	PIS	2009-3ºTRIM	88.323,52	88.147,40	176,12
34800.95985.060314.1.1.10-4947	PIS	2009-4ºTRIM	80.990,21	80.444,55	545,66
21187.27413.060314.1.1.10-7906	PIS	2010-1ºTRIM	81.597,57	81.597,57	0,00
29144.11370.060314.1.1.10-6301	PIS	2010-2ºTRIM	87.990,38	87.990,38	0,00
15125.09169.060314.1.1.10-7629	PIS	2010-3ºTRIM	112.955,51	112.605,49	350,02
41845.27882.060314.1.1.10-4023	PIS	2010-4ºTRIM	132.452,41	131.987,74	464,67
37608.76936.060314.1.1.10-2258	PIS	2011-1ºTRIM	88.947,94	81.416,68	7.531,26
29379.13330.060314.1.1.10-8994	PIS	2011-2ºTRIM	112.522,24	99.427,75	13.094,49
12837.35651.060314.1.1.10-6610	PIS	2011-3ºTRIM	132.704,92	124.034,24	8.670,68
27801.43561.060314.1.1.10-9706	PIS	2011-4ºTRIM	114.240,39	89.910,57	24.329,82

23. Conforme relatado no subitem "5.5" deste termo, o sujeito passivo formalizou novos pedidos de ressarcimento manuais, referentes a supostos créditos presumidos de COFINS e PIS acumulados nos anos-calendário 2010 e

2011, vinculados a aquisição de leite in natura na forma do art. 8º da Lei 10.925/2004. A possibilidade do ressarcimento desses créditos foi instituída pela Lei 13.137/2015 e regulamentada pelo artigo 33 do Decreto 8.533/2015. No entanto, verificamos durante este procedimento fiscal a inexistência de saldos disponíveis de créditos presumidos a ressarcir, como já descrito nos itens 10 a 12, 18 e 20 deste termo. Por isso, todos os valores pleiteados devem ser indeferidos como resumido no quadro a seguir transcrito

Nº Processo PER	Tributo	Período	Pleiteado	Procedente	Glosado
13982.720888/2015-21	COFINS	2010-4ºTRIM	2.121.701,83	0,00	2.121.701,83
13982.720077/2016-19	COFINS	2011-1ºTRIM	477.301,42	0,00	477.301,42
13982.720075/2016-11	COFINS	2011-2ºTRIM	586.539,10	0,00	586.539,10
13982.720073/2016-22	COFINS	2011-3ºTRIM	739.603,27	0,00	739.603,27
13982.720071/2016-33	COFINS	2011-4ºTRIM	668.002,89	0,00	668.002,89
13982.720887/2015-86	PIS	2010-4ºTRIM	460.633,07	0,00	460.633,07
13982.720078/2016-55	PIS	2011-1ºTRIM	103.624,48	0,00	103.624,48
13982.720076/2016-66	PIS	2011-2ºTRIM	127.340,93	0,00	127.340,93
13982.720074/2016-77	PIS	2011-3ºTRIM	160.572,04	0,00	160.572,04
13982.720072/2016-88	PIS	2011-4ºTRIM	145.026,88	0,00	145.026,88

Diante da inexistência de saldo de créditos presumidos apontada no resultado do procedimento fiscal, a Seção de Orientação e Análise Tributária - Saort da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Divinópolis - MG emitiu Despacho Decisório indeferindo o pedido de ressarcimento,

Notificada do despacho decisório em 26/08/2016, em 27/09/2016 a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade pontuando em síntese o que segue:

Objeto Social e Origem do Crédito

a recorrente é sociedade cooperativa e no exercício de seus objetivos sociais recebe a produção de leite de seus cooperados, executa a análise laboratorial, a filtragem e o resfriamento do leite, posteriormente destinando parte dele para industrialização própria e parte para a comercialização a granel a outras indústrias; tendo em conta as operações realizadas, caracteriza-se como pessoa jurídica que produz mercadorias de origem animal classificadas no capítulo 4 da NCM, destinada à alimentação humana ou animal fazendo jus ao crédito presumido nas aquisições de leite in natura conforme previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004; com a publicação da Lei nº 13.137, de 2015, e do Decreto nº 8.533, do mesmo ano, que autorizaram o ressarcimento do crédito presumido apurado sobre o leite in natura, formalizou os pedidos de ressarcimento do saldo de crédito presumido acumulado em função das vendas sujeitas a suspensão, não incidência e alíquota zero;

Direito ao crédito presumido - Atividades Agroindustriais

- a sociedade cooperativa produz os bens relacionados no caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, o que lhe garante o direito ao crédito presumido, visto que recebe a produção de leite in natura de seus cooperados e também adquire leite de outras cooperativas de produtores não cooperados; o leite in natura é utilizado nos processos produtivos da recorrente resultando em produtos do capítulo 4 da NCM;

- o crédito presumido apropriado sobre as aquisições de leite in natura foi glosado sob a alegação de que as vendas de leite in natura resfriado ocorrem obrigatoriamente com suspensão e, nesse caso, existe vedação ao crédito prevista no § 4º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004; com base nessa premissa, a fiscalização glosou o crédito presumido proporcionalmente às vendas de leite in natura com suspensão das contribuições;

- no entanto, a fiscalização não considerou as disposições do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, que autoriza a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência do PIS e da Cofins;
- a referida disposição da Lei nº 11.033, de 2004, é anterior à Lei nº 10.925, de 2004, e mais específica que esta, podendo-se concluir que a autoridade fiscal invocou dispositivo revogado para negar o direito da interessada;

Direito ao crédito presumido - Processo Produtivo da Recorrente

- alega a autoridade que a maior parte do leite in natura adquirido pela cooperativa foi revendido para outras pessoas jurídicas, sendo que pequena parte foi destinada a industrialização própria;
- ao receber o leite in natura, a sociedade realiza as atividades industriais de análise, filtragem e resfriamento para posteriormente destinar a matéria prima para a industrialização ou então para ser comercializada como leite a granel; assim, ao proceder consoante o disposto nos artigos 3º e 4º do Decreto nº 7.212, de 2010 (Regulamento do IPI) a recorrente realiza a industrialização do leite in natura recebido dos cooperados e demais fornecedores;
- nos termos do Regulamento do IPI, os processos de análise, filtragem e resfriamento caracterizam-se atividades que implicam industrialização do leite na modalidade de beneficiamento; desse modo, sendo que a cooperativa pessoa jurídica é produtora de mercadorias de origem animal classificadas no capítulo 4 da NCM destinadas à alimentação humana ou animal, vez que realiza industrialização (beneficiamento), é evidente o seu direito ao crédito presumido das contribuições para o PIS e Cofins, consoante o que dispõe o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004;

Exclusão indevida do frete descontado dos produtores rurais

- o auditor-fiscal glosou da base de cálculo dos créditos presumidos a parcela referente ao frete que compõe o valor da nota fiscal de compra e que foi descontado dos produtores rurais; em conformidade com as disposições do caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, a cooperativa apropriou o crédito presumido sobre o valor dos bens recebidos de cooperados pessoa física, qual seja, o valor constante na nota fiscal de entrada; para fins de apuração da base de cálculo do crédito presumido, deverá ser considerado o valor da nota fiscal de entrada (valor dos bens recebidos dos cooperados), independentemente se no acerto financeiro o valor do frete foi não descontado dos produtores;

Direito ao Ressarcimento do Crédito Presumido

- aponta a auditoria que a contribuinte deixou de observar a limitação prevista no art. 9º da Lei nº 11.051, de 2004, por não ter efetuado os ajustes necessários na apuração do crédito presumido;
- não há, no entanto, ajustes no crédito presumido em exame; o art. 5º da Lei nº 13.137, de 2015, fez inserir o § 2º ao art. 9º da Lei nº 11.051, de 2004, esclarecendo que a vedação ao crédito não se aplica aos casos de recebimento, por cooperativa, de leite in natura de cooperado; a nova disposição legal (art. 5º, Lei nº 13.137, de 2015) deu verdadeira interpretação ao art. 9º da Lei nº 11.051, de 2004, garantindo à

interessada o direito à manutenção do crédito presumido do PIS e Cofins no caso em exame;

- nos termos do inciso I do art. 106 do Código Tributário Nacional, a lei em foco alcança os atos e fatos pretéritos, o que confere à cooperativa o direito de manter o crédito presumido a partir do ano de 2010;

- eliminando eventuais dúvidas, o art. 4º da Lei nº 13.137, de 2015, introduzindo o art. 9-A à Lei nº 10.925, de 2004, determinou expressamente que todas as pessoas jurídicas, sem quaisquer distinções, têm direito de utilizar o crédito presumido de PIS e Cofins apurados nas operações de leite **in natura**;

- dessa forma, de acordo com o disposto no art. 5º da Lei nº 13.137, de 2015 e no art. 9º da Lei nº 11.051, de 2004, e com respeito às disposições do inciso I do art. 106 do CTN, da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro e aos princípios constitucionais na isonomia, razoabilidade e proporcionalidade, é claro o direito da recorrente manter e utilizar o crédito presumido do PIS e Cofins nas operações de leite **in natura**, consoante o art. 9º-A da Lei nº 13.137, de 2015, a partir do ano de 2010.

Ato contínuo, a Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil de Ribeirão Preto-SP julgou a Manifestação de Inconformidade do Contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA.

Não pode ser aproveitado o crédito presumido calculado com base no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em relação às receitas de vendas efetuadas com a suspensão da incidência de PIS e de Cofins para as pessoas jurídicas que produzam bens destinados à alimentação humana e animal especificados no caput do dispositivo.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. RESFRIAMENTO, FILTRAGEM E TRANSPORTE DE LEITE IN NATURA.

A suspensão da incidência das contribuições do PIS e da Cofins é obrigatória na revenda de leite a granel, ainda que beneficiado por etapas de análise, filtragem e resfriamento, implicando o estorno dos eventuais créditos apurados na proporção das vendas efetuadas com suspensão.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. COOPERATIVA. LIMITAÇÃO.

O direito ao crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, sobre o leite in natura recebido de cooperado, está limitado para as operações de mercado interno, em cada período de apuração, ao valor do PIS e da Cofins devidos em relação à receita bruta decorrente da venda de bens e de produtos deles derivados, após efetuadas as exclusões previstas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Somente a partir de outubro de 2015 é que teve efeito a retirada dessa limitação pela Lei nº 13.137, de 2015.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. FRETES DESCONTADOS DO FORNECEDOR.

Correta a glosa de créditos presumidos calculados sobre o frete cujo encargo tenha recaído sobre os fornecedores pessoas físicas.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Em seguida, devidamente notificada, a empresa interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

No recurso voluntário, a Empresa suscitou as mesmas questões de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na manifestação de inconformidade quanto ao indeferimento do crédito pleiteado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

A lide trata de direito creditório da Recorrente decorrente de suposto direito creditório correspondente ao PIS relacionado ao crédito presumido apurado no 4º trimestre de 2011 na forma do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, referente à custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização de leite e seus derivados, mais especificamente sobre as aquisições de leite in natura, cujo direito ao ressarcimento teria fundamento no disposto no art. 4º da lei nº 13.137, de 2015 e Decreto nº 8.533, de 2015.

No julgamento realizado pela DRJ, foram mantidas integralmente as conclusões da Autoridade Fiscal presentes no despacho decisório proferido.

Cumpra esclarecer que a Recorrente é sociedade cooperativa que objetiva promover o estímulo, o desenvolvimento progressivo e a defesa das atividades sociais e econômicas de natureza em comum com seus cooperados, conforme se extrai de seu estatuto social.

Conforme esclarece, na consecução de seus objetivos, a Recorrente recebe a produção de leite de seus cooperados, faz os processos de análise laboratorial, filtragem e resfriamento do leite, posteriormente destina parte do leite para a indústria própria e parte do leite é comercializado a granel para outras indústrias.

A Recorrente irressigna-se contra a redução dos créditos presumidos nas vendas efetuadas com suspensão, defendendo, por um lado, o entendimento de que o §4º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, teria sido revogado pelo disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e por outro, seu direito ao crédito por realizar a industrialização prevista no caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004. Também contestou a redução dos créditos presumidos em decorrência da redução do valor do leite recebido correspondente ao valor do frete descontado do fornecedor. Contrapôs-se a contribuinte, por fim, aos ajustes efetuados pela fiscalização no estoque de créditos presumidos com fundamento na trava para as cooperativas prevista no art. 9º da Lei nº 11.051, de 2004, argumentando a retroação dos efeitos do §2º inserido no dispositivo pelo art. 5º da Lei nº 13.137, de 2015.

Feita essa breve consideração para melhor entendimento das matérias em debate, passa-se à análise das questões de mérito controversas.

Glosa de Créditos - Vendas com suspensão de leite resfriado in natura a granel

Segundo consta no termo de verificação fiscal, a glosa dos créditos presumidos ocorreu em razão da conclusão da Autoridade Fiscal de que as revendas de leite *in natura* resfriado ocorrem obrigatoriamente com suspensão, e, nesse caso, existe vedação ao crédito prevista no § 4º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Segundo informado no Termo de Verificação Fiscal, a maior parte do leite *in natura* adquirido pela cooperativa foi revendido a outras pessoas jurídicas, sendo que pequena parcela foi industrializada por ela própria. Os quantitativos e percentuais mensais específicos relativos à industrialização e revenda constam do anexo 4 deste termo, elaborado com dados informados pelo próprio sujeito passivo. Na média, mais de 80% do leite *in natura* adquirido foi revendido com suspensão das contribuições COFINS e PIS,

A Recorrente aduz que é sociedade cooperativa que produz os bens relacionados no caput do art. 8º supracitado, o que lhe garante o direito ao crédito presumido, visto que, recebe a produção de leite *in natura* de seus cooperados e também adquire leite de outras cooperativas e produtores não cooperados. O leite *in natura* é utilizado nos processos produtivos da Recorrente resultando em produtos do capítulo 4 da NCM.

Afirma ainda que o dispositivo legal utilizado pela autoridade fiscalizadora para as operações do período em questão, qual seja, § 4º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, está tacitamente revogado pelo disposto no art. 17 da Lei 11.033, de 21.12.2004, o qual assim determina:

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.**

(negritos nossos)

Por fim, neste tópico, conclui afirmando que fica claro que a Recorrente tem direito a manutenção dos créditos presumidos das atividades agroindustriais mesmo que a venda ocorra com suspensão das contribuições.

Sem razão à Recorrente.

Por oportuno, reproduz-se o dispositivo legal, art. 8º da Lei nº 10.925/2004, que trata do tema em discussão:

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)

§ 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.

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

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda:(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - de leite *in natura*, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo.(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 1º O disposto neste artigo:(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei.(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

(negritos nossos)

Como se observa, nos termos do artigo transcrito, as pessoas jurídicas, inclusive as cooperativas, podem deduzir crédito presumido apurado sobre valor do leite *in natura* recebido de cooperados quando o utilizem na produção de mercadorias para a alimentação humana.

Por outro lado, há disposição expressa que veda o cálculo do crédito presumido, calculado com base no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, vinculado à revenda de leite *in natura* a granel para as indústrias de alimentos ou de rações animais, visto que tais operações de venda são realizadas com suspensão das contribuições.

A Recorrente alega que as disposições do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, revogaram tacitamente os dispositivos Lei nº 10.925, de 2004, uma vez que autorizaram a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência do PIS e da Cofins.

Entendo que não procedem os argumentos da recorrente, uma vez que a referida vedação ao creditamento foi incluída pela Lei nº 11.051, de 29/12/2004, ou seja, posterior as disposições do art. 17 da Lei nº 11.033, de 21/12/2004. Como bem afirmado pelo julgador a quo, o legislador mesmo conhecendo o texto do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, ainda assim editou comando que veda o aproveitamento de créditos nas vendas com suspensão no §4º, art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, do que se conclui que não há a possibilidade de aproveitamento dos créditos presumidos nessa situação, quer por desconto, quer por ressarcimento/compensação.

Ademais, o art. 17 da Lei nº 11.033, de 21/12/2004 deve ser interpretado de forma restritiva haja vista que a referida lei trata das regras instituidoras do REPORTE.

Nesse mesmo sentido, foi a posição vencedora presente no acórdão nº9303-009.858, da CSRF:

AQUISIÇÕES NÃO SUJEITAS À INCIDÊNCIA DE PIS E DE COFINS NÃO CUMULATIVOS. VEDAÇÃO AO CRÉDITO. VENDAS EFETUADAS COM SUSPENSÃO OU NÃO INCIDÊNCIA.

A regra que expressamente veda o creditamento (art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, e art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003), no caso de aquisições de insumos não sujeitos (suspensão, isenção, alíquota zero, não incidência) à cobrança PIS e Cofins continua vigendo. O art. 17 da Lei nº 11.033/2004 permite a manutenção dos créditos vinculadas às operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero, ou não incidência na sistemática, exclusivamente, do REPORTE

(...)

Tal dispositivo em exame está inserido na Lei nº 11.033/2004, que instituiu o regime tributário de incentivo à modernização e à ampliação da estrutura portuária, o denominado Reporto. O disposto no art. 17 é um incentivo fiscal limitado aos beneficiários do aludido regime tributário. Não é decorrência necessária da não cumulatividade do PIS e da Cofins, como quer fazer crer a recorrente em uma leitura isolada da norma, totalmente descontextualizada de sua natureza. Portanto, tal norma tem natureza de incentivo fiscal e, por tal, deve ser interpretada de forma restritiva no contexto do REPORTE, na moldura determinada pelo art. 111 do CTN. Nesse sentido já decidiu o STJ.

(Acórdão nº 9303-009.858, CSRF, relatoria do conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire)

Outras turmas colegiadas também já se posicionaram por diversas vezes pela impossibilidade de cálculo de crédito presumido em casos semelhantes, conforme exemplifica o seguinte acórdão:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA.

Na cooperativa de produção agropecuária não pode ser aproveitado o crédito presumido calculado com base no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em relação às receitas de vendas efetuadas com a suspensão da incidência de PIS e de Cofins para as pessoas jurídicas que produzam bens destinados à alimentação humana e animal especificados no *caput* do dispositivo.

(Acórdão nº3402-010.803 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, relatoria da conselheira Cynthia Elena Campos)

A recorrente ainda afirma que pratica operação de beneficiamento com o leite *in natura* vendido às indústrias de alimentos ou de rações animais, isso porque, ao receber o leite *in natura*, realiza as atividades industriais de análise, filtragem e resfriamento para posteriormente destinar a matéria-prima para a industrialização ou então para ser comercializada como leite a granel.

Também não se pode acolher a afirmação de que pratica no leite vendido às indústrias de transformação (indústrias de alimentos ou de rações animais) operação de industrialização na modalidade de beneficiamento, isso porque as operações de análise, filtragem e resfriamento do leite não importam em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto do produto leite *in natura* e o produto resultante dessas operações, posteriormente, revendido para as indústrias de transformação, continua sendo o leite *in natura*. Portanto, tais operações não se caracterizam como beneficiamento do leite *in natura*.

Vale reproduzir sobre esse tema as considerações do acórdão recorrido que analisa essa detalhadamente a questão:

A alegação baseia-se no entendimento de que o leite analisado, filtrado e resfriado não mais se enquadraria como alimento **in natura**, mas de bem industrializado, classificado no capítulo 4 da NCM, próprio para o consumo humano ou animal e, portanto, a contribuinte produtora teria direito à apuração de crédito presumido sobre o insumo recebido de pessoas físicas nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, afastada a aplicação do disposto no §4º do mesmo dispositivo.

O exame da alegação leva ao exame da expressão **in natura**.

O leite filtrado, analisado e resfriado não é o leite industrializado como crê a contribuinte, já que esses processos significam simplesmente etapas para a higienização e conservação do insumo, o que ainda o qualificaria dentro da definição dada pelo inciso III do art. 2º do Decreto-Lei nº 986, de 1969, diploma que instituiu normas e definições básicas sobre alimentos:

Decreto-lei nº986, de 1969:

Art. 2º Para os efeitos deste Decreto-Lei considera-se:

(...)

III - Alimento *in natura*: todo alimento de origem vegetal ou animal, para cujo consumo imediato se exija, apenas, a remoção da parte não comestível e os tratamentos indicados para a sua perfeita higienização e conservação.

Veja-se que segundo esse dispositivo, o leite resfriado e filtrado, ainda deve ser considerado produto **in natura**.

Reforça esse entendimento o disposto na Instrução Normativa nº 660, de 17 de julho de 2006, que manteve as normas já antes prescritas por ela revogada Instrução Normativa SRF 636, de 24 de março de 2006:

Art. 3º A suspensão de exigibilidade das contribuições, na forma do art. 2º, alcança somente as vendas efetuadas por pessoa jurídica:

1 - cerealista, no caso dos produtos referidos no inciso I do art. 2º-;

II - que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel, no caso do produto referido no inciso II do art. 2º; e

III - que exerça atividade agropecuária ou por cooperativa de produção agropecuária, no caso dos produtos de que tratam os incisos III e IV do art. 2º-.

§1º Para os efeitos deste artigo, entende-se por:

- cerealista, a pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar produtos in natura de origem vegetal relacionados no inciso I do art. 2º;

- atividade agropecuária, a atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990; e

III - cooperativa de produção agropecuária, a sociedade cooperativa que exerça a atividade de comercialização da produção de seus associados, **podendo também realizar o beneficiamento dessa produção.**

(destaque acrescido)

Da leitura desse dispositivo, fica claro que o simples exercício do beneficiamento do leite não leva à caracterização das cooperativas agropecuárias como cooperativas agroindustriais. Desse modo, a suspensão da incidência das contribuições é obrigatória na revenda de leite a granel, ainda que beneficiado por etapas de análise, filtragem e resfriamento, implicando o estorno dos eventuais créditos apurados na proporção das vendas efetuadas com suspensão.

Com essa fundamentação deve ser mantida a glosa de crédito presumido calculado sobre a revenda de leite *in natura* para indústrias de transformação (indústria alimentícias de alimentação humana e de ração animal).

Exclusão indevida do frete descontado dos produtores rurais

Neste tópico, a Autoridade Fiscal glosou da base de cálculo do crédito presumido a parcela referente ao frete que compõem o valor da nota fiscal de compra do leite e que foi descontado dos produtores rurais cooperados.

Explica a Fiscalização que obteve a confirmação de que parte dos fretes vinculados à aquisição de leite in natura pela cooperativa era descontada dos fornecedores pessoas físicas, apesar de não serem deduzidos do valor total constante das notas fiscais de entrada emitidas. Tais valores aparecem discriminados nas notas fiscais no campo “Dados Adicionais” sob a rubrica “CARRETO DO LEITE.

Nesse contexto, no anexo 5 foram computados como redução das bases de cálculo dos créditos presumidos referentes à aquisição de leite cru, os fretes descontados das pessoas físicas fornecedoras conforme dados fornecidos pelo sujeito passivo, uma vez que esses valores integraram o valor total da nota fiscal de aquisição.

A Recorrente aduz que apropriou o crédito presumido sobre o valor dos bens recebidos de cooperados pessoa física, qual seja, o valor constante na nota fiscal de entrada. Assim sendo, para fins de apuração da base de cálculo do crédito presumido, deverá ser considerado o valor da nota fiscal de entrada (valor dos bens recebidos dos cooperados), independentemente se no acerto financeiro o valor do frete foi ou não descontado dos produtores.

Oportuno reproduzir novamente o dispositivo que prevê o referido crédito presumido:

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)

§ 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.

(negritos nossos)

Observa-se pelo dispositivo transcrito que a base de cálculo do crédito presumido é o valor dos bens adquiridos de pessoas físicas ou cooperativas.

Entendo que, apesar do valor do frete compor o valor da nota fiscal de aquisição, ele não compõe o custo de aquisição, visto que é devolvido à Recorrente pelos fornecedores pessoas físicas. Ou seja, o valor do leite recebido corresponde ao montante despendido pela cooperativa. Consequentemente, o custo de aquisição do leite *in natura*, para efeito de cálculo do crédito presumido em comento, deve ser reduzido pelo montante do frete incorrido, como corretamente calculou a Autoridade Fiscal.

Assim, deve ser mantida a glosa dos fretes no cálculo do crédito presumido decorrente da aquisição do leite *in natura* de pessoas físicas e cooperativas.

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

Neste tópico, em suma, a Fiscalização não reconheceu o crédito pleiteado haja vista que a cooperativa não respeitou o limite para o cálculo do crédito presumido presente no

art. 9º da Lei nº 11.051, de 2004¹, bem como afirma que à época não havia amparo legal para utilização do crédito presumido para compensação ou ressarcimento em dinheiro, como quer a cooperativa.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Segundo entende, a nova disposição legal (art. 5º, Lei nº 13.137/15) deu verdadeira interpretação ao art. 9º da Lei nº 11.051/04, determinando que a Recorrente tem direito à manutenção do crédito presumido do PIS e COFINS no caso que se apresenta. Nesse

¹ 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.

diapensão, consoante o inciso I do art. 106 do Código Tributário Nacional, a lei alcança os atos e fatos pretéritos, vale dizer, aplica-se e garante à Recorrente o direito de manter o crédito presumido a partir do ano de 2010. Veja o dispositivo:

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

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

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

Não prosperam as alegações da Recorrente.

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

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

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

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

(negrito nosso)

Vejamos o que a doutrina pátria diz sobre as características das lei interpretativas.

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

² A Lei nº 14.395/22 e as leis interpretativas: "A Traição das Palavras". Publicado em 20 de julho de 2022 no sítio <<https://www.conjur.com.br/2022-jul-20/direto-carf-lei-1439522-leis-interpretativas/>>.

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

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

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

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

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

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

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

Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo

³ Lei interpretativa. In: FRANÇA, R. Limongi (Coord.). Enciclopédia Saraiva do Direito, 1977. v. 49, p.50-52

⁴ Mazza, Alexandre. Manual de direito tributário / Alexandre Mazza. – São Paulo: Saraiva, 2015. 1. Direito tributário 2. Direito tributário – Brasil 3. Direito tributário - Legislação - Brasil 4. Tributos - Brasil I. Título.

Fl. 19 do Acórdão n.º 3102-002.481 - 3ª Sejul/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13982.720072/2016-88