



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



|                    |                                                       |
|--------------------|-------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>13982.720077/2016-19</b>                           |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3102-002.486 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA  |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 21 de maio de 2024                                    |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                            |
| <b>RECORRENTE</b>  | COOPERATIVA AGROPECUARIA DO SUDOESTE MINEIRO LIMITADA |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                      |

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

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.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3102-002.481, de 21 de maio de 2024, prolatado no julgamento do processo 13982.720072/2016-88, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

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

**RELATÓRIO**

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

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que denegara o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao crédito de COFINS, mercado interno, no valor de R\$ 477.301,42, valor que estaria relacionado ao crédito presumido apurado no 1º 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.

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

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal 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 FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

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

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

O Recurso Voluntário 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 irressignou-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 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 10.925/2004.

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 REPORTO.

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 REPORTO

(...)

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 REPORTO, 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 à 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 2004<sup>1</sup>, 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

<sup>1</sup> 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.

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 diapasão, 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 temos 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 aa 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 Neto<sup>2</sup>, 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.

Para a caracterização de lei interpretativa, segundo José de Oliveira Ascensão<sup>3</sup> atenta para a reunião de três requisitos, a saber: a) a fonte interpretativa deve ser

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

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

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 Mazza<sup>4</sup>, 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.

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

### Conclusão

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

<sup>4</sup> 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.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator