



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13982.720888/2015-21
ACÓRDÃO	3001-003.778 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DO SUDOESTE MINEIRO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

LEI 11.033/04. REVOGAÇÃO TÁCITA DO PARÁGRAFO 4º, INCISO II DA LEI 10.925/04.

O artigo 17 da Lei 11.033/04, a despeito de posterior à restrição contida no artigo 8º, parágrafo 4º, inciso II da Lei 10.925/04, não se aplica aos casos em que a restrição seja expressa em lei vigente à época. Inteligência do item 3 do Tema 1.093 do E. STJ.

LEITE *IN NATURA*. ANÁLISE, FILTRAGEM E RESFRIAMENTO.

Os processos de análise química, filtragem e resfriamento do leite *in natura* adquirido dos cooperados pessoa física não constitui beneficiamento nos termos do RIPI/2010, o que veda o direito à tomada de créditos presumidos de que trata o *caput* do artigo 8º da Lei 10.925/04.

INSERÇÃO DO PARÁGRAFO SEGUNDO AO ARTIGO 9 DA LEI 11.051/04 PELA LEI 13.137/15.

Não há direito à manutenção dos créditos presumidos, uma vez que a nova redação dada ao artigo 9º da Lei 11.051/04, principalmente na inserção do parágrafo segundo ao referido artigo realizado pela Lei 13.137/15, aplica-se a partir de outubro de 2015.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Daniel Moreno Castillo – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Daniel Moreno Castillo, Larissa Cassia Favaro Boldrin, Marco Unaian Neves de Miranda, Sergio Roberto Pereira Araujo, Wilson Antonio de Souza Correa, Luiz Carlos de Barros Pereira (Presidente).

RELATÓRIO

Ante à boa descrição da matéria posta ao crivo dessa C. Turma Extraordinária, bem como em efetividade ao princípio da eficiência, adoto o relatório do Acórdão da DRJ, a saber:

Em 09/12/2015 a contribuinte identificada acima, cooperativa agropecuária, apresentou em formulário papel Pedido de Ressarcimento de [...], valor que estaria relacionado ao crédito presumido apurado no ano de 2010 na forma do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, referente a 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: [...]

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 debulhado 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 NÃO ASSOCIADOS sem o cumprimento das condições legais, demonstra os valores mensais, por mercadoria/produto, das vendas de mercadorias e vendas de produtos a NÃO 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, Carço 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.

15. 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.

16. 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 I.1= Receita de Vendas de Bens e Serviços – Tributados e excluindo-os da linha I.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.

17. 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.

18. 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 revendas 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 [...], 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 [...]. 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 [...].

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 = [...] e PIS = [...].

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: [...]

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. [...]

[...] 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 posterior 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 ou 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.

Por sua vez, o acórdão da DRJ vem da seguinte forma ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

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

Nas suas razões recursais o contribuinte recorrente, em síntese e devolvendo o quanto já aduzido em sua manifestação de inconformidade, que a Lei 11.033/04 é posterior à restrição contida no artigo 8º, parágrafo 4º, inciso II da Lei 10.925/04, tendo ocorrido uma revogação tácita da restrição ao creditamento.

Aponta que o leite *in natura* adquirido dos cooperados pessoa física recebe beneficiamento nos termos do RIPI/2010 e que, portanto, sendo uma pessoa jurídica produtora, teria o direito à tomada de créditos presumidos de que trata o artigo 8º da Lei 10.925/04.

Aduz, ainda, que há direito à manutenção dos créditos presumidos, uma vez que a nova redação dada ao artigo 9º da Lei 11.051/04, principalmente na inserção do parágrafo segundo ao referido artigo realizado pela Lei 13.137/15.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Daniel Moreno Castillo, Relator.

1. Tempestividade.

O presente recurso é tempestivo, sendo a matéria do mesmo de competência para essa Turma apreciar o feito nos termos do art. 65, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

2. Aplicação do artigo 17, da Lei 11.033/04.

Nas suas razões recursais o contribuinte recorrente argui que a Lei 11.033/04 é posterior à restrição contida no artigo 8º, parágrafo 4º, inciso II da Lei 10.925/04, tendo ocorrido uma revogação tácita da restrição ao creditamento. Vejamos a norma.

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) [...]

§ 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.

A restrição elencada no referido parágrafo 4º, inciso II acima exposto, no entanto, da forma que o contribuinte esgrime, foi revogado tacitamente em decorrência da superveniência da o artigo 17, da Lei 11.033/04 publicada meses depois da Lei 10.925/04. Vejamos o artigo em questão.

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

Por seu turno, o item 3 do 1093 do E. STJ firma entendimento, ainda que sob o contexto de operações monofásicas, mas que, *mutatis mutandis*, aplica-se ao caso concreto.

3. O art. 17, da Lei 11.033/2004, diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor, portanto não permite a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003. (grifamos)

O trecho em destaque, cuja premissa é aplicável ao caso concreto, deixa claro que a aplicação do artigo 17 da Lei 11.033/04 está restrita aos casos em que a manutenção desses não tenha sido vedada pela legislação em vigor. No caso concreto, a despeito da norma contida no artigo 17 da Lei 11.033/04 induzir à aplicação ao caso concreto, dada a saída com suspensão, havia legislação em vigor vendando expressamente a tomada de créditos.

Nesse sentido, entendo que não assiste razão ao contribuinte recorrente no que toca à aplicação do artigo 17 da Lei 11.033/04 ao caso concreto.

3. Beneficiamento do leite *in natura*.

A controvérsia gira em torno da possibilidade de manutenção de créditos presumidos de COFINS em operações envolvendo leite *in natura*. O contribuinte alega direito ao ressarcimento do crédito presumido, com previsão no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, argumentando que realiza atividades como análise, filtragem e resfriamento do leite, o que caracterizaria industrialização (beneficiamento – art. 4º, inciso II do RIPI/2010) e daria suporte à apuração do crédito.

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único , e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único) :

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

A Fazenda, no entanto, discorda desse posicionamento, apontando que tais atividades não configuram industrialização, uma vez que não transformam o leite em um novo produto, como exigido pela legislação. Além disso, a legislação estabelece que o crédito presumido é limitado a insumos usados na produção de mercadorias destinadas à alimentação

humana ou animal e que o leite revendido sem industrialização não gera crédito presumido nem básico, especialmente se adquirido sem incidência de contribuições.

Fica evidente dos autos que o contribuinte não realizou operações de pasteurização ou ultrapasteurização, previstas como processos de industrialização no art. 1º da Lei nº 10.925/2004. Ademais, o § 4º do art. 8º veda o aproveitamento do crédito presumido para pessoas jurídicas que apenas revendem leite *in natura*, mesmo que exerçam atividades como resfriamento ou transporte. Conclui-se, portanto, que o contribuinte não se enquadra no permissivo legal para apuração dos créditos presumidos pleiteados.

A atividade de análise, filtragem e resfriamento, por sua vez, me parece não serem bastantes para que reste configurada uma operação de industrialização sob a bandeira do beneficiamento (inciso II acima). Certamente que a exigência de um novo produto, prevista no inciso I do artigo 4º do RIPI, não pode ser exigida em todos os casos, uma vez que trata de uma das hipóteses, apenas, de operação caracterizada com industrialização.

No entanto, o beneficiamento as operações de análise, filtragem e resfriamento do leite *in natura*, como destacou o acórdão da DRJ, não são o bastante para deslocar a classificação do leite, a despeito de serem operações que visam assegurar a qualidade e segurança fitossanitária do produto, não alteram a natureza do leite *in natura*, nem o beneficia, como expressamente previsto para a pasteurização, por exemplo.

No mesmo sentido esse C. CARF vem decidindo, como se extraí do acórdão abaixo, emanado da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção:

Numero do processo: 10120.721407/2018-07

Turma: Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: Wed Mar 22 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação: Fri Jul 21 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013 REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 10.925/2004. ATIVIDADE QUE DEVE SE ENQUADRAR NO CONCEITO DE PRODUÇÃO.

A análise dos autos, bem como dos fatos delineados pela decisão a quo, denota que as atividades desenvolvidas pela recorrida - análise, filtragem e resfriamento do leite in natura - não ocasionam transformação do produto, enquadrando a sociedade na qualidade de mera revendedora e atraindo a vedação de aproveitamento de crédito a que se refere o § 4º, I, do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Numero da decisão: 3302-013.228

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. (documento assinado digitalmente) Fabio Martins de Oliveira - Presidente (documento assinado digitalmente) Denise Madalena Green - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Walker Araujo, Jose Renato Pereira de Deus, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado(a)), Denise Madalena Green, Mariel Orsi Gameiro, Fabio Martins de Oliveira (Presidente). Ausente João José Schini Norbiato (Suplente convocado (a)) por problemas técnicos.

Nome do relator: DENISE MADALENA GREEN (destacamos)

A característica de *in natura*, na mesma esteira, o Decreto-lei nº 986, de 21 de outubro de 1969, que “Institui normas básicas sobre alimentos”, deixa bastante claro que os processos acima indicados de análise, filtragem e resfriamento, não implicam em alteração da classificação do produto:

Art 2º Para os efeitos dêste Decreto-lei considera-se: [...]

II - 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;

Logo, pelo fato de sua atividade não implicar em processo de industrialização, os créditos a que se refere o artigo 8º da Lei 10.925/04, dada a limitação decorrente do parágrafo 4º, do mesmo.

§ 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.

Como visto desse voto, referida vedação não foi revogada pela Lei 11.033/04, tratando-se de barreira intransponível ante à inexistência de industrialização do leite *in natura* de forma validar o entendimento do contribuinte nesse ponto.

Por outro lado, o artigo 9º da Lei 11.051/04, na sua redação original, limitava a possibilidade de tomada de créditos em relação a produtos recebidos de cooperado pessoa física, “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”.

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. (Vide Lei nº 13.137, de 2015)

§ 1º . O disposto neste artigo aplica-se também ao crédito presumido de que trata o art. 15 da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004. (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)

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

Observa-se da inserção do disposto no parágrafo segundo decorreu quando da Lei 13.137/15, apenas. Antes de observado o marco temporal estabelecido pela norma de vigência da norma, que ocorreu em 2015 (junho), não havia possibilidade de manutenção de créditos sem a limitação . A limitação prevista na norma em relação à receita bruta decorrente da venda de bens e de produtos deles derivados, só passou a ser excepcionada à partir da vigência da Lei 13.137/15, que no caso específico deu-se a partir de outubro de 2015.

Para que o contribuinte fizesse *jus* ao creditamento de que trata o comando legal que a Lei nº 13.137 de 22/06/2015, por meio da inclusão do artigo 9-A, à Lei 10.925/04, que introduz uma norma que regula de forma específica e assegura o direito dos contribuintes de forma retroativa, aos crédito referido no artigo 8º da Lei 10.925/04, o contribuinte tem que, como premissa, deter o direito ao creditamento de que trata o artigo 8º da Lei 10.925/04.

Art. 9º-A. A pessoa jurídica **poderá utilizar o saldo de créditos presumidos de que trata o art. 8º** apurado em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização de leite, acumulado até o dia anterior à publicação do ato de que trata o § 8º deste artigo ou acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário a partir da referida data, para: (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015) (destacamos)

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação aplicável à matéria; ou (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)

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

§ 1º O pedido de compensação ou de ressarcimento do saldo de créditos de que trata o caput acumulado até o dia anterior à publicação do ato de que trata o § 8º somente poderá ser efetuado: (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)

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

Assim, para que o contribuinte recorrente pudesse se valer do crédito presumido na forma do artigo 9-A acima exposto, como requer, o mesmo precisaria, como premissa, ter o direito aos créditos do *caput* do artigo 8º de forma originária, o que é vedado de forma expressa pelo parágrafo 4º, do mesmo artigo 8º, da Lei 10.925/04.

Nessa longarina, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Daniel Moreno Castillo