



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10835.720516/2011-76
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-009.828 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de outubro de 2020
Recorrente COOPERATIVA AGROPECUARIA DE PARAPUA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DO PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Nos pedidos de ressarcimento ou restituição é poder-dever da autoridade administrativa a apuração da certeza e da liquidez do crédito pleiteado e esta análise compreende o cotejo de débitos e créditos do sujeito passivo, a fim de se aferir a existência e a extensão do crédito invocado. Este procedimento não se confunde com aquele de constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício, não havendo que se falar em prazo decadencial.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE.

Conforme legislação vigente a homologação tácita somente se aplica ao pedido de compensação e não ao pedido de restituição.

COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. VENDAS DE PRODUTOS A ASSOCIADOS

A exclusão da base de cálculo da receita de vendas de produtos a associados limita-se aos produtos vinculados diretamente com a atividade por eles exercida e que seja objeto da cooperativa, desde que sejam contabilizadas destacadamente.

CORREÇÃO MONETÁRIA NO RESSARCIMENTO.

A teor da súmula CARF n. 125, de observância obrigatória por este Colegiado, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente), Corintho Oliveira Machado, Walker Araujo, Vinícius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green.

Relatório

Trata-se de processo administrativo fiscal no bojo do qual discute-se pedido de ressarcimento de créditos de PIS vinculados a receitas auferidas no mercado interno.

Por retratar com precisão os fatos até então ocorridos no presente processo, adoto e transcrevo o Relatório elaborado pela DRJ quando da sua análise do processo.

Conforme seu estatuto social, a requerente atua, precipuamente na comercialização, serviços de armazenagem, serviços de abastecimento, serviços financeiros, serviços técnicos, serviços sociais e beneficiamento de produtos rurais (especialmente café e látex). Destaca-se, ainda, sua atuação como cooperativa de consumo, visto que um de seus estabelecimentos é um supermercado (CNPJ – 53.705.646/0009-98).

De forma que a interessada sujeita-se ao regime não cumulativo de apuração das contribuições, ao menos, quanto às receitas oriundas da comercialização da produção rural por ela beneficiada e quanto à revenda de mercadorias através do supermercado, quando ambas as operações foram praticadas com terceiros (não cooperados).

Em seus Dacon a contribuinte externou a opção pelo método de rateio proporcional na apuração dos créditos da não cumulatividade; os critérios de rateio por ela utilizados foram tidos por corretos pela fiscalização.

Basicamente, foram apropriados de três tipos de créditos: *(i)* básicos (insumos, mercadorias para revenda, energia elétrica, alugueis, fretes e contraprestações de arrendamento mercantil); *(ii)* presumido (art. 8º da Lei nº 10.925/2004) e *(iii)* créditos sobre o valor de estoques existentes em 31/07/2004.

As hipóteses de ressarcimento estão exaustivamente previstas na legislação específica e o pedido consubstanciado neste feito diz respeito aos créditos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência (art. 27, inc.II e parágrafo 4º da IN RFB nº 900/2008).

No tocante às contribuições devidas, apuradas pela interessada, foram oferecidas à tributação, basicamente, as receitas de vendas de produtos, revendas de mercadorias, prestação de serviços, além de outras receitas operacionais e não operacionais.

No curso do procedimento fiscal foram apresentadas as seguintes planilhas demonstrativas: *a)* receitas tributadas à alíquota zero, com discriminação das receitas para as quais as alíquotas foram anuladas, pelo fato de tratar-se de tributação monofásica, *b)* receitas sujeitas ao regime de substituição tributária, *c)* receitas obtidas em transações com cooperados.

Nas transações com cooperados, entendeu a fiscalização que somente seriam passíveis de exclusão nas bases de cálculo das contribuições, aquelas decorrentes de vendas de bens e mercadorias vinculadas à atividade de produção agropecuária, tendo sido rechaçada a dedutibilidade das receitas relacionadas ao desempenho da atividade de cooperativa de consumo.

2) Das Glosas de Créditos

2.1) Créditos Apurados entre Abril de 2005 e Julho de 2006

À exceção dos créditos decorrentes de despesas com arrendamento mercantil, foram glosados, de forma integral, os créditos pertinentes ao período de Abril/2005 a Julho/2006, em face da não apresentação dos documentos probatórios correspondentes.

A contribuinte sustenta ter ocorrido um incidente meteorológico que teria causado a destruição desses documentos físicos e apresentou cópia de um Boletim de Ocorrência, bem como cópia reprográfica de notícia veiculada na imprensa local, à época dos fatos.

Muito embora as providências acima descritas atendam às disposições do art. 264, § 1º do Decreto nº 300/1999 (RIR/1999), a legislação das contribuições silencia quanto a esse aspecto. Mesmo no que respeita ao imposto de renda, o registro do evento de força maior apenas determina que a tributação a se dê pelo arbitramento do lucro, sem exonerar o contribuinte da obrigação tributária principal.

Além disso, o art. 264 do RIR/1999 obriga que as pessoas jurídicas mantenham em boa ordem e guarda os documentos e papéis relativos à sua atividade.

Desta forma, sabedor da gravidade das informações contidas em seus arquivos fiscais, deveria o contribuinte ter tomado medidas acautelatórias, tais como a manutenção de cópias em local apartado, reforma periódica das instalações físicas onde se encontram os documentos probantes, custódia por terceiros, etc.

A planilha do **Anexo I** demonstra as glosas a esse título.

2.2) Aproveitamento de Créditos Presumidos sobre os Valores dos Estoques Existentes em 31/07/2004

A contribuinte apurou créditos sobre os estoques existentes em 31/07/2004.

Contudo, as leis que regem a não cumulatividade das contribuições fixam, apenas, dois marcos temporais para esse aproveitamento: na data de vigência das leis que instituíram os regimes não cumulativos de cada uma das contribuições; ou na data em que o contribuinte passe a apurar o IRPJ com base no Lucro Real, caso esta seja posterior ao início do regime não cumulativo.

No caso, desde o ano de 2002, a requerente já calculava o imposto de renda com base no Lucro Real.

Em que pese o constatado, não foram efetuadas glosas a esse título já que, nos meses em que houve creditamento sobre estoques (abril, maio e junho de 2005), os créditos foram integralmente glosados, por ausência de documentação.

2.3) Crédito Presumido Calculado sobre Aquisições de Insumos Agrícolas

Não ficou suficientemente provado que, à época de apuração dos créditos presumidos, a interessada exercia cumulativamente as atividades previstas no § 6º do art. 8º da

Lei nº 10.925/2004, quais sejam: *"padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação fiscal"*.

Os documentos apresentados pela contribuinte, no intuito de comprovar a realização das operações acima elencadas, foram reputados insuficientes, por se tratar de documentação interna emitida pela própria cooperativa.

Além disso, a documentação apresentada possuía datas contemporâneas à intimação fiscal, não se prestando a comprovar que os lotes de café ali descritos teriam sido elaborados na mesma época da apropriação dos créditos fiscalizados.

A fiscalização destaca, ainda que nas amostras de notas fiscais de saída (emitidas pela interessada) a mercadoria transacionada era descrita, simplesmente, como "*café beneficiado*", o que impossibilitou a identificação das operações que configuraram tal beneficiamento.

A planilha constante do **Anexo II** demonstra as glosas deste tópico.

2.4) Dos Créditos Apurados sobre Despesas Operacionais

2.4.1) Dos Créditos Apurados sobre Despesas com Energia Elétrica

As glosas referentes a essas despesas, representadas pela conta contábil "*Força e Luz*" (Cód 30130-2), foram motivadas pela ausência de documentação comprobatória e estão demonstradas no **Anexo III**.

2.4.2) Dos Créditos Apurados sobre Despesas com Aluguéis

Foram glosados os créditos originados de despesas de aluguéis pagos a empresas de administração e locação de imóveis (imobiliárias).

Segundo a fiscalização, a essência da não cumulatividade é permitir o creditamento quanto a dispêndios que representem receitas tributadas no fornecedor. Como as receitas dos aluguéis intermediados por imobiliárias não representam receitas auferidas por estas últimas mas, sim, pelos proprietários dos imóveis que, no caso, são pessoas físicas, os créditos correspondentes foram glosados.

Foram também glosadas despesas de aluguel não respaldadas por documentação comprobatória correspondente.

O demonstrativo dessas glosas consta do **Anexo IV**.

2.4.2) Dos Créditos Apurados sobre Despesas com Fretes

Argumenta a fiscalização que as despesas com fretes geram créditos apenas nas seguintes situações: (i) nas operações de venda, cujo ônus seja suportado pela pessoa jurídica vendedora; (ii) no transporte de insumos, assim entendidos os materiais que sofrem contato direto com o processo fabril (frete-insumo).

A partir desse entendimento, foram glosados créditos originados de fretes pagos no transporte de produtos utilizados na produção rural (fertilizantes e defensivos agrícolas, por exemplo), que fogem ao conceito de insumo previsto na legislação.

Foram também glosados os créditos originados das seguintes despesas: (i) fretes relativos a materiais não caracterizados como produtos da cooperativa ("*transporte de não produto*"); (ii) de fretes cujo ônus não fora suportado pela interessada ("*frete pago pelo destinatário*"); (iii) fretes não respaldados por documentação comprobatória ("*ausência de doc.*").

O demonstrativo geral dessas glosas consta do **Anexo V**.

2.5) Dos Créditos Apurados sobre Outras Operações (Despesas de Manutenção)

A contribuinte apurou créditos sobre bens adquiridos para manutenção da padaria, do açougue, da usina de borracha, de '*maquinismos*' e do viveiro.

A fiscalização procedeu ao exame individualizado dessas operações, tendo chegado às conclusões que se seguem.

2.5.1) Dos Gastos com Manutenção da Padaria

A contribuinte escriturou em seu Livro Razão (conta 30243-0) aquisições de mercadorias para uso ou consumo na padaria com lastro, apenas, em notas fiscais de sua própria emissão.

No entender da fiscalização, tais documentos não estariam aptos a comprovar as operações originais celebradas com os fornecedores desses produtos e, por conseguinte, não poderiam lastrear créditos das contribuições.

A autoridade fiscal argumenta que, em operações de aquisição, a apresentação das notas fiscais emitidas pelos fornecedores é fundamental, pois apenas as aquisições de terceiros são passíveis de gerar créditos, à exceção das aquisições provenientes de associados (art. 23, inc.I da Instrução Normativa SRF n.º 635, de 24 de março de 2006).

Não tendo a interessada logrado apresentar as notas fiscais de aquisição emitidas pelos fornecedores desses bens, os créditos correspondentes foram glosados.

O demonstrativo dessas glosas constitui o **Anexo VI** do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal.

2.5.2) Dos Gastos com Manutenção do Açougue

Essas glosas fundamentam-se, em sua integralidade, na ausência de documentação fiscal e se encontram demonstradas no **Anexo VII** do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal.

2.5.3) Dos Gastos com Manutenção da Usina de Borracha

Neste caso, foram glosados créditos decorrentes de despesas não comprovadas e de aquisições de produtos que não poderiam ser enquadrados no conceito de '*insumo*'.

O demonstrativo dessas glosas consta do **Anexo VIII** do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal.

2.5.4) Dos Gastos com Manutenção de Maquinismos

Trata-se de dispêndios com a manutenção de máquinas e equipamentos (conta 30141-8 Manutenção de Maquinismos), cujas glosas encontram-se demonstradas no **Anexo IX** do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal.

Referidas glosas têm por fundamento: (i) a ausência de documentação comprobatória e, (ii) o não enquadramento da despesa no conceito de '*insumo*'.

No que toca ao segundo fundamento de glosa, a autoridade fiscal destaca que a aquisição de máquinas e equipamentos com vida útil superior a doze meses, bem como os dispêndios de manutenção que lhes aumentem a vida útil pelo mesmo período de tempo não devem ser contabilizados como despesa mas, sim, lançados em conta de Ativo Imobilizado, a fim de sofrer depreciações futuras.

2.5.5) Dos Gastos com Manutenção do Viveiro

Com relação às despesas de manutenção do viveiro (conta contábil 30142- 6), foram glosados créditos, em razão das seguintes motivações:

- a) Despesas não comprovadas.
- b) Aquisições de produtos não enquadráveis no conceito de 'insumo'.
- c) Aquisições de insumos agrícolas cujas alíquotas das contribuições foram reduzidas a zero, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.925/2004.

Essas glosas estão demonstradas no **Anexo X** do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, identificadas pelas rubricas '*ausência de doc.*', '*aquisição de não insumo*' e '*alíquota zero*', respectivamente.

3) Dos Créditos Apurados sobre Mercadorias Adquiridas para Revenda, Sujeitas à Alíquota Zero na Saída Efetuada pelo Fornecedor

Nas aquisições de mercadorias para revenda observou-se a apropriação de diversos créditos com violação ao previsto no inc. II, § 2º, art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, cujas disposições vedam o aproveitamento de créditos sobre aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições.

As glosas efetuadas a esse título estão demonstradas no **Anexo XI** do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal que contém, ainda, as glosas relativas às aquisições, para revenda, de produtos sujeitos à incidência monofásica das contribuições.

4) Dos Créditos Apurados sobre Mercadorias Adquiridas para Revenda, Sujeitas à Incidência Concentrada das Contribuições

Foram ainda glosados créditos originados de aquisições (para revenda) de mercadorias sujeitas à incidência concentrada das contribuições (perfumes, desodorantes, xampus, sabonetes, dentífrícios, cremes de barbear e congêneres).

Segundo a fiscalização, a Lei nº 10.147, de 2000, concentrou a tributação desses produtos no fabricante ou importador, tendo desonerado, em seu art. 2º, os demais intervenientes da cadeia econômica. Assim, não tendo havido o pagamento das contribuições na etapa de comercialização, que envolve a Interessada e seus fornecedores, conclui ser indevida a apropriação de créditos sobre as aquisições desses produtos.

Em razão do disposto nos art. 49 e 50 da Lei nº 10.833, de 2003, a autoridade fiscal aplicou o mesmo raciocínio às aquisições, para revenda, de bebidas frias, nomeadamente as cervejas, os refrigerantes e as águas minerais.

O **Anexo XI** consolida, além das glosas de créditos calculados sobre aquisições (para revenda) de produtos tributados à alíquota zero, as glosas de créditos relacionados às aquisições (para revenda) de produtos sujeitos à incidência concentrada (monofásica) do Pis e da Cofins.

5) Das Exclusões das Cooperativas

Na apuração das contribuições devidas, levada a efeito pela contribuinte, a autoridade fiscal constatou significativa irregularidade quanto às deduções de base cálculo consideradas.

Trata-se da dedução indevida de receitas de vendas não albergadas pelo art. 11, *caput* e parágrafo 2º da IN SRF nº 635/20061.

Mais especificamente, trata-se da dedução de receitas originadas de vendas a associados, cujas mercadorias transacionadas não possuíam qualquer relação com a atividade agropecuária desses últimos.

Tais receitas foram excluídas da base de cálculo a pretexto de configurarem atos cooperativos quando, na realidade, representam simples atividade comercial supermercadista, totalmente desvinculada da atividade econômica dos cooperados.

Os valores glosados, totalizados no **Anexo XII**, foram obtidos de planilhas apresentadas pela contribuinte, no curso do procedimento fiscal.

Com fulcro no Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal acima sintetizado, a unidade administrativa de jurisdição da interessada emitiu o(s) despacho(s) decisório(s) de fls. 2056/2057 para reconhecer, de forma parcial, o direito creditório vindicado.

Cientificada em 24/04/2015 (fl. 24/04/2015), a contribuinte solicitou, em 14/05/2015, a juntada de manifestação de inconformidade para aduzir, em síntese, as razões de defesa que se seguem.

1) Da Homologação Tácita do Crédito Objeto do Pedido de Ressarcimento

O pedido de ressarcimento de que trata este processo, transmitido em 11/10/2008, refere-se a saldos de créditos da(o) Pis, acumulados em função de vendas com suspensão, isenção, não incidência e alíquota zero.

A interessada tomou ciência do despacho decisório acerca deste pleito somente em 24/04/2015, ou seja, passados mais de 6 anos da data de transmissão/protocolo do pedido de ressarcimento.

Logo, nos termos do § 4º, art. 150 do CTN, impõe-se reconhecer que os créditos reivindicados estão tacitamente homologados e, portanto, não há que se falar em indeferimento (ainda que parcial) do pedido de ressarcimento.

2) Das Glosas Sem Constituição de Prova – Ônus Probandi

Os documentos (notas fiscais) comprobatórios dos créditos apurados no período de abril de 2005 a julho de 2006 foram perdidos em um episódio climático, conforme atestam o boletim de ocorrência e as cópias de jornais locais que circularam à época dos fatos ocorridos.

A escrituração contábil/fiscal foi entregue em meio eletrônico para o agente fiscalizador, através dos arquivos digitais instituídos pela IN SRF nº 86/2001. Também foram apresentadas memórias de cálculo das apurações do Pis e da Cofins, com a composição detalhada de cada linha do Dacon.

Portanto, considerando que todos os elementos necessários à confirmação dos créditos postulados foram devidamente apresentados à fiscalização, afigura-se incabível a glosa procedida.

3) Do Ônus da Prova

No caso em exame, o ônus da prova não é da manifestante mas, sim, da autoridade fiscal. Afinal, quem argúi razões diversas das que constam em documentos e demonstrações contábeis é que tem o dever de provar.

Cabe à fiscalização provar que os lançamentos contábeis são indevidos, pois a manifestante, além de ter provado, mediante apresentação de seus controles internos e da escrituração contábil/fiscal, goza da presunção legal da veracidade. Cita doutrina e jurisprudência administrativa.

Como se faz ver, inexistem nos autos qualquer prova das supostas irregularidades cometidas pela manifestante.

É claro, nítido e indiscutível a necessidade da prova no Direito Tributário, especialmente num caso concreto como o presente.

Também é ponto pacífico que a caracterização da matéria tributável, na atividade de lançamento de ofício, é mister da autoridade administrativa.

Não bastasse o fato de a matéria estar regulada na Lei Processual Civil (art. 333), no âmbito tributário, o Decreto-lei nº 1.598/1977, em seus §§ 1º e 2º, art. 9º estabelece que a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova em favor do contribuinte dos fatos nela registrados, cabendo à autoridade administrativa a prova da inveracidade desses fatos.

4) Do Direito à Correção Monetária

Tendo transcorrido longo período de tempo entre a data de existência do crédito e o deferimento do pedido de ressarcimento, cabe sua atualização com base na Taxa SELIC, incidente a partir da data em que a manifestante contraiu o direito ao crédito até a data do efetivo ressarcimento e/ou compensação. Desta forma, os créditos que forem objeto de ressarcimento e/ou compensação deverão ser atualizados monetariamente pela SELIC acumulada até o mês anterior e 1% no mês em que efetuado o ressarcimento ou compensação.

Como resultado da análise do processo pela DRJ foram lavradas a seguintes ementas abaixo transcritas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

DIREITO CREDITÓRIO. CASO FORTUITO E FORÇA MAIOR.

A ocorrência de caso fortuito ou força maior não exime a requerente do ônus de comprovar a certeza e a liquidez do direito creditório que alega possuir.

EXTRAVIO DE DOCUMENTOS. CASO FORTUITO E FORÇA MAIOR. RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITURAÇÃO.

A adoção dos procedimentos previstos no §1º, art. 264 do RIR/1999, para comunicação de extravio de documentos relativos à escrituração da pessoa jurídica deve ser seguida de reconstituição do acervo documental de respaldo a essa escrituração.

RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.

De acordo com o disposto nos arts. 13 e 15 da Lei nº 10.833, de 2003, não cabe a incidência de atualização monetária ou de juros sobre créditos de Pis e Cofins reivindicados em pedidos de ressarcimento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE.

Por falta de previsão legal, os prazos estabelecidos nos arts 150 e 173 do Código Tributário Nacional ou aquele estabelecido no §5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 para a homologação tácita da declaração de compensação não são aplicáveis aos pedidos de ressarcimento ou restituição.

RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Nos processos que versam a respeito de compensação ou de ressarcimento, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações.

Irresignada com a decisão prolatada pela DRJ a ora Recorrente interpôs Recurso Voluntário por meio do qual reitera os argumentos já trazidos e submete a questão ao CARF.

Voto

Conselheiro Raphael Madeira Abad, Relator.

1. Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e a matéria é de competência deste Colegiado, razão pela qual dele conheço.

Os valores reconhecidos pela DRJ (e-fls. 2298) são inferiores aos valores de alçada do Recurso de Ofício

2. Mérito.

Não havendo preliminares é de se adentrar no mérito.

2.1. Homologação tácita do pedido de ressarcimento (item 2.1 do RV, efls. 2310)

A Recorrente alega que operou a homologação tácita em razão do fato de que se passaram mais seis anos entre a transmissão da DCOMP e a ciência do despacho decisório.

Todavia esta regra não se aplica aos pedidos de RESSARCIMENTO ou restituição, mas tão somente aos de COMPENSAÇÃO, por expressa previsão legal, sendo regra que a autoridade administrativa possui o poder dever de realizar a apuração da certeza e da liquidez do crédito pleiteado.

Tal análise compreende o cotejo de débitos e créditos do sujeito passivo, a fim de se aferir a existência e a extensão do crédito invocado. Este procedimento não se confunde com aquele de constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício, não havendo que se falar em prazo decadencial no caso concreto.

2.2. Ônus da prova da liquidez e certeza dos créditos - Argumentos de que as glosas deveriam ter sido provadas pela fiscalização – glosas por falta de provas. (item 2.2 e 2.2.1 do RV efls. 2312)

A Recorrente alega que entregou toda a documentação eletrônica necessária a comprovar o direito ao crédito mas que perdeu os documentos físicos originais em razão de

evento meteorológico, bem como que era da fiscalização o ônus de provar que os créditos não eram líquidos.

No processo administrativo fiscal, regido subsidiariamente pelo Código de Processo Civil, o ônus da prova dos fatos alegados é de quem alega e no caso concreto como quem alegou o direito ao crédito foi a Recorrente, é dela o ônus de prova-lo, bem como a sua liquidez e certeza.

Em relação ao evento alegado pela Recorrente, que lamentavelmente destruiu a sua documentação, ele não possui o condão de afastar o referido ônus probatório, especialmente quando se constata que a Recorrente também não adotou o procedimento legalmente previsto diante da perda do documentos.

2.3. Glosa dos créditos presumidos - café em coco.

A Recorrente alega que realiza sobre o “café em coco” (classificado no capítulo 09.01 da NCM) a atividade consistente em *“padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial”* e que esta atividade está prevista no parágrafo 6º do artigo 8º da Lei n. 10925/04, o que lhe confere o direito de “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 n.ºs 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.

Todavia, o Acórdão em foco confirmou a glosa dos créditos em razão do argumento de que:

No que respeita a esse tema, a glosa perpetrada decorre da falta de comprovação quanto ao exercício das atividades previstas no § 6º, art. 8º, da Lei nº 10.925/2004.

Analisando os argumentos e documentos carreados na defesa, observa-se que nenhum elemento probatório novo foi trazido aos autos pois, segundo alega a recorrente, todas as informações e documentos internos (nos quais se encontram registradas as composições de cada lote de venda de café) foram apresentados à autoridade fiscal, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 05.

Quando da fiscalização a Recorrente afirmou que não produzia documento em relação à composição dos lotes, mas realizou uma declaração posterior.

Para comprovação das operações, estamos apresentando em anexo, os documentos internos da cooperativa que demonstram a composição dos lotes de venda. Por tratar-se de documentos internos, também formalizamos uma declaração assinada pelo presidente e o responsável técnico firmando que todas as operações são feitas por esse mesmo procedimento.

Em relação às amostras, como na época não era formalizado nenhum documento referente à sua composição, nós elaboramos o documento que é feito atualmente detalhando os lotes e tipos de bebida que compõem cada lote de venda.

Estamos apresentando os documentos referentes a uma operação do início e uma do final de cada ano em análise.

Este foi o fundamento do entendimento esposado pela DRJ no sentido de que não havia prova do exercício da atividade pois, segundo o Acórdão, poderia haver produção de lotes, ou não. (e-fls. 2267)

De fato, nos esclarecimentos prestados a própria contribuinte reconhece que, à época dos fatos verificados, não eram elaborados documentos de controle, motivo pelo qual os documentos pertinentes às amostras do café comercializado foram confeccionados após o recebimento do Termo de Intimação Fiscal 05.

Lado outro, os documentos que se presumem elaborados à época dos fatos geradores *sub examine* permitem, apenas, identificar a quantidade de sacas vendidas e os produtores dos lotes de café; mas não comprovam de maneira inequívoca que a mercadoria comercializada resulta da mistura dos lotes de café descritos nesses documentos (*blend*), conforme exige o mencionado § 6º, art. 8º, da Lei nº 10.925/2004.

O Acórdão em questão também apontou que as notas fiscais de venda do café que a Recorrente afirma ter sido ***padronizado, beneficiado, preparado e misturado***, faz menção tão somente a “café beneficiado”, o que não garante, segundo a DRJ, tratar-se de um blend.

No Recurso Voluntário (e-fls. 2314) a Recorrente argumenta que realiza todas estas operações, descrevendo-as, todavia não traz aos autos qualquer prova que possa ilidir os argumentos do Acórdão, limitando-se a afirmar, dentre outros argumentos:

Insta esclarecer, que todas as operações de compra e venda de café da Recorrente passam obrigatoriamente por essa etapa, o que demonstra que os requisitos do § 6º citado anteriormente são todos cumpridos, gozando a Recorrente de pleno direito ao crédito presumido postulado.

E o que fez o agente fiscalizador? Simplesmente alega que os elementos apresentados pelo contribuinte em 08/10/2012 mostram-se insuficientes para comprovar a operação, vez que estão baseados em documentos internos da cooperativa.

Por entender que a Recorrente não se desincumbiu do ônus de demonstrar que efetivamente vendia café ***padronizado, beneficiado, preparado e misturado***, mas tão somente “café” nego provimento a este Capítulo Recursal.

2.4. Glosas de despesas operacionais (energia elétrica, despesas com aluguéis de prédios, fretes e carretos e despesas com manutenção das máquinas e equipamentos) por falta de provas. (item 2.2.3 do RV efls. 2315), ônus da prova dos créditos (item 2.2.4 do RV efls. 2316) e bens e serviços utilizados como insumos (item 2.3 do RV efls. 2319)

A fiscalização glosou e a DRJ manteve as glosas sobre energia elétrica, despesas com aluguéis de prédios, fretes e carretos e despesas com manutenção das máquinas e equipamentos alegando a ausência de documentos.

Para a análise deste capítulo recursal é necessário dividi-lo em alguns pontos específicos.

2.4.1. Conceito de Insumos.

Inicialmente, cumpre destacar que a decisão sob exame já utiliza o conceito de insumo em conformidade com o que foi decidido no REsp. 1.221.170/PR, bem como com o

Parecer COSIT n. 05/2018, sendo desnecessário expor a definição de conceito de essencialidade e relevância.

2.4.2. O Ônus da prova do requerimento de créditos.

A Recorrente alega que apresentou toda a escrituração fiscal e contábil em meio eletrônico, mas deixou de apresentar os documentos que os embasam.

A Recorrente entende que recai sobre o fisco o ônus de provar que os lançamentos contábeis eletrônicos apresentados são inverossímeis.

Todavia, não é este o entendimento predominante neste Colegiado.

No processo administrativo fiscal, regido subsidiariamente pelo Código de Processo Civil (CPC, art. 333), o ônus da prova dos fatos alegados é de quem alega e no caso concreto como quem alegou o direito ao crédito foi a Recorrente, é dela o ônus de prova-lo, bem como a sua liquidez e certeza. Este é o fundamento pelo qual cabe ao contribuinte provar a existência do crédito pretendido.

A existência de crédito líquido e certo é requisito legal para a concessão da compensação (CTN, art. 170). Pelo princípio da Indisponibilidade do Interesse Público e pela vinculação da função pública, é inadmissível que a RFB aceite um crédito que não seja comprovadamente certo nem possa ser quantificado.

Em relação ao evento alegado pela Recorrente, que lamentavelmente destruiu a sua documentação, ele não possui o condão de afastar o referido ônus probatório, e a adoção das medidas previstas no RIR, não tendo o condão de eximir-lhe do cumprimento dos deveres jurídicos imprescindíveis ao reconhecimento do crédito.

Cumprir destacar que tratando-se do direito público, e que a pretensão da Recorrente pode ser sintetizada como o exercício do direito de obtenção, para si, de parte do erário a, o exercício de tal direito está condicionado ao cumprimento de alguns requisitos legalmente estabelecidos, e que não foram cumpridos pela Recorrente em razão de evento que, apesar de lamentável, não encontra-se elencado em lei como excepcionante, sendo este Colegiado absolutamente incompetente para estabelecer uma exceção não criada por lei.

2.4.3. As glosas realizadas sobre despesas operacionais.

As despesas operacionais, foram glosadas em razão da Recorrente não haver impugnado algumas (Transporte de não produtos e frete pago pelo destinatário, por exemplo), ter impugnado apenas genericamente outras (fretes de não insumos, por exemplo), e não ter provado as demais.

Tudo foi minuciosamente detalhado nos itens que integram o item 4 do Acórdão proferido pela DRJ.

Todavia, em seu Recurso Voluntário a Recorrente não traz qualquer argumento ou documento novo, limitando-se a afirmar que recai sobre a fiscalização o ônus de demonstrar que a inverossimilhança da contabilidade eletrônica apresentada pela Recorrente, desacompanhada dos documentos que e embasam.

Partindo-se da já mencionada premissa de que é do Contribuinte o ônus de provar a liquidez e certeza do crédito, e que para tanto é necessário trazer aos autos a escrituração contábil acompanhada da documentação que a embasa, voto por negar provimento a este capítulo recursal.

2.4.4. Glosas de bens e serviços utilizados como insumos (item 2.3 do RV efls. 2319)

A Recorrente abordou expressamente as rubricas “frete de não insumos” e “aquisição de não insumo” (efls. 2325) por entender tratar-se de bens essenciais e relevantes ao processo produtivo.

Todavia, apesar de discorrer longamente sobre o que é um “insumo”, com remissões morfológicas, etimológicas, doutrinárias e jurisprudenciais, não exprimiu qualquer argumento no sentido de afirmar que o “transporte de não insumos” e a “aquisição de não insumos” deveria ser considerado um insumo, razão pela qual é de se negar provimento a este capítulo recursal.

2.5. Das mercadorias adquiridas para revenda sujeitas a Alíquota Zero nas saídas efetuadas pelos fornecedores. (item 5 do Acórdão efls 2273 e item 2.4 do RV efls. 2325)

A Recorrente entendeu haver recolhido indevidamente os tributos incidentes sobre operações com as mercadorias, mas posteriormente constatou que elas estavam submetidas à alíquota zero, requerendo o crédito.

A DRJ, na decisão ora sob análise, glosou créditos originados da aquisição, para revenda, de mercadorias que não estavam sujeitas ao pagamento das contribuições para o PIS e COFINS (alíquota zero), especificamente cereais, suas farinhas, exceto trigo e aveia e produtos lácteos. No mesmo sentido as farinhas de trigo e misturas em pasta para uso de padarias, após o início da vigência da Lei 11.787/2008, tratada especificamente no item 5.3 do referido Acórdão:

Quanto aos demais créditos originados de aquisições, para revenda, de mercadorias sujeitas à alíquota zero, constantes do **Anexo XI**, a manifestante limitou-se a alegar que as mercadorias foram tributadas regularmente nas saídas (revendas) e, caso prevaleça o entendimento fiscal, as correspondentes saídas também sejam consideradas como tributadas à alíquota zero, situação que implica na exclusão das correspondentes receitas das bases de cálculo das contribuições.

A análise, por amostragem, dos demonstrativos mensais de vendas apresentados no curso da fiscalização (planilhas "*Vendas – Por Filial, Por Produto e por CFOP*") revela que **as operações de revenda dos demais produtos sujeitos à "alíquota zero" a que se refere a autoridade fiscal (arroz; feijão; leite pasteurizado, ultrapasteurizado e leite em pó destinados a consumo humano, bebidas lácteas, compostos lácteos; farinha de milho, frutas, tubérculos, ovos, entre outros) foram devidamente classificadas no gênero "Vendas de Mercadorias – Alíquota 0%", inclusive com observância dos marcos temporais de redução de alíquota fixados pela legislação, para cada tipo de produto.**

Esse contexto leva a concluir que as receitas originadas das operações de revenda das demais mercadorias tributadas com alíquota zero, constantes do Anexo XI, não foram incluídas nas bases de cálculo das contribuições, como quer fazer crer a Recorrente.

Além disso, no que toca aos **derivados lácteos**, faz-se necessário destacar que está devidamente registrado no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal que **foram glosados apenas os créditos originados de aquisições efetuadas a partir de 15 de junho de 2007** quando, por força das disposições contidas na Lei nº 11.448/2007, foram reduzidas a zero as alíquotas do Pis e da Cofins incidentes sobre tais produtos. De forma que a legitimidade dos créditos originados das aquisições anteriores a essa data foi integralmente reconhecida pela autoridade fiscal. Se não, vejamos:

(...)

Ou seja, não apenas o leite embalado para consumo direto, mas também seus derivados supracitados estão sujeitos à alíquota zero, exemplificativamente: iogurtes, leite fermentado, queijos e compostos lácteos para alimentação infantil.

Quanto a esses incisos cabe, no entanto, uma observação: a Lei 11.488, de 15 de junho de 2007, apenas entrou em vigor a partir dessa data, sendo, portanto, procedentes os créditos referentes a entradas desses produtos que lhe sejam anteriores.

Destaquei.

A Recorrente insurge-se contra a glosa dos créditos dos produtos sujeitos à alíquota zero, apontando exemplificativamente sete itens, quais sejam: água de colônia, cerveja, iogurte, queijo ralado, sustagen, yakult e todinho.

Alega que tratam-se de produtos que geraram crédito na entrada e foram tributados na saída e a Recorrente requer, ao menos, que sejam excluídos da Base de Cálculo.

Aparentemente, pelo que se pode compreender a partir da leitura do Recurso Voluntário, a Recorrente acredita que recolheu tributos sobre estes produtos, indevidamente, e requer o reconhecimento do crédito.

Todavia, como bem pontuado pela DRJ no acórdão sob exame estes bens expressamente não foram incluídos na base de cálculo dos tributos, não havendo qualquer valor a ser apurado, devendo ser negado provimento a este capítulo recursal.

2.6. Exclusões de base de cálculo das cooperativas (item 2.5 do RV efls. 2326)

A Recorrente alega que nenhuma atividade realizada pela Cooperativa deve gerar tributação:

Assim, as operações realizadas entre os associados e a sociedade cooperativa, e entre esta e aqueles, não representam negócio mercantil, pois não há como fazer negócio mercantil consigo mesmo, não há como realizar operação de compra e venda com a mesma pessoa.

A DRJ, por outro lado entendeu que as atividades de supermercado realizadas pela Recorrente devem ser tributadas, o que faz pelos seguintes fundamentos:

Em seu recurso, a manifestante alega que os valores restabelecidos pela fiscalização abrangem, não só as receitas de vendas derivadas de sua atividade supermercadista, mas também as receitas de vendas de suas lojas agropecuárias, as quais fornecem insumos de produção necessários ao desempenho das atividades econômicas dos seus associados e que, portanto, seriam passíveis de exclusão.

(...)

E foi uma lei, mais precisamente, a Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 (conversão da MP nº 1.602, de 1997) que, em seu art. 69, estabeleceu que *"as sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas"*.

Destarte, em que pese os argumentos expendidos pela reclamante, é inconteste que as receitas obtidas no desempenho de sua atividade como cooperativa de consumo (atividade supermercadista) estão sujeitas à tributação pelo Pis e pela Cofins sendo irrelevante, na análise, o fato de serem, ou não, derivadas da prática de atos cooperativos.

Ultrapassado esse ponto, resta analisar se, como alega a interessada, no montante das exclusões demonstradas no **Anexo XII** do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal estariam incluídas, além das receitas derivadas de sua atividade supermercadista, as receitas obtidas com a revenda de insumos agropecuários aos seus associados.

Isso porque, estando tais insumos diretamente relacionados às atividades desenvolvidas pelos cooperados (que sejam objeto da cooperativa), as correspondentes receitas de revenda são passíveis de exclusão das bases de cálculo do Pis e da Cofins, consoante o § 2º, art. 11 da Instrução Normativa SRF nº 635, de 24 de março de 2006, retrotranscrito.

A análise dos demonstrativos apresentados no curso do procedimento fiscal, bem como do demonstrativo anexo à manifestação de inconformidade, indica que, ao menos neste ponto, assiste razão parcial à manifestante.

Ao se cotejar os dados constantes das planilhas *"Totalização Mensal por Gênero de Tributação"* com os dados das planilhas mensais *"Vendas por Filial, por Produto e por CFOP"* – ambas elaboradas pela contribuinte – verifica-se que, até o mês de dezembro de 2007, as operações classificadas no gênero *"Vendas de Mercadorias – Tributadas – Cooperados"* abrangiam não só o centro de custos *SUPERMERCADO*, mas também o centro de custos *LOJA INSUMOS*.

Somente a partir do mês de janeiro de 2008, observa-se na planilha *"Totalização Mensal por Gênero de Tributação"* o fracionamento das operações de *"Vendas de Mercadorias – Tributadas – Cooperados"* em dois subgêneros: *"Venda de Mercadorias Tributadas – Lojas Agropecuárias – Para Cooperados"* e *"Venda de Mercadorias Tributadas – Mercado – Para Cooperados"*.

Oportuno ressaltar que, a partir dessa subdivisão (janeiro de 2008), as glosas fiscais consignadas no **Anexo XII** do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal recaíram, apenas, sobre as receitas de vendas vinculadas ao centro de custos

SUPERMERCADO.

A tabela abaixo, elaborada por esta Relatora, demonstra os montantes das *"Vendas de Mercadorias – Tributadas – Cooperados"*, atribuíveis aos dois centros de custos (*LOJA INSUMOS* e *SUPERMERCADO*), em cotejo com os valores glosados pela fiscalização:

(...)

A análise, por amostragem, das operações de vendas tributadas para cooperados, relacionadas ao centro de custos *LOJA INSUMOS*, revela que, regra geral, os produtos revendidos relacionam-se diretamente com os objetivos institucionais da manifestante e com as atividades agropecuárias desenvolvidas por seus associados.

Com efeito, trata-se de defensivos, fertilizantes, implementos, óleos e lubrificantes, produtos veterinários, sacarias, ferramentas, acessórios e outros materiais comumente utilizados em atividades agrícolas.

Assim, de acordo com as disposições contidas no § 2º do art. 11 da Instrução Normativa SRF nº 635, de 24 de março de 2006, deve-se acolher o argumento da manifestante, para reconhecer que as receitas de vendas relacionadas ao centro de custos *LOJA INSUMOS* são passíveis de exclusão nas bases de cálculo do PIS e da Cofins.

(...)

Por conseguinte, devem ser **restabelecidos, no montante das glosas demonstradas no Anexo XII do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, os seguintes valores, pertinentes às receitas auferidas nos meses de agosto de 2006 a dezembro de 2007, relacionadas ao centro de custos LOJA INSUMOS.**

Em síntese, dos montantes de glosa demonstrados no Anexo XII do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal devem ser restabelecidos os seguintes valores, expressos em Reais (R\$):

(...)

Sinteticamente, a DRJ entendeu que os produtos vendidos LOJA DE INSUMOS não integrariam a base de cálculo das contribuições, todavia os produtos de SUPERMERCADO deveriam perfazer a referida base de cálculo, na forma da legislação já apontada.

Efetivamente, este Colegiado possui entendimento de que “a exclusão da base de cálculo da receita de vendas de produtos a associados limita-se aos produtos vinculados diretamente com a atividade por eles exercida e que seja objeto da cooperativa, desde que sejam contabilizadas destacadamente”, servindo como exemplo o Acórdão 3301.005.627 de relatoria do insigne Conselheiro Ari Vendramini, razão pela qual voto no sentido de negar provimento a este capítulo recursal.

2.7. Correção Monetária.

Em relação ao pleito de que seja aplicada correção monetária aos valores eventualmente ressarcidos, a Súmula CARF n. 125, de observância obrigatória por este Colegiado, foi redigida no sentido de que “No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.”

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad

Fl. 17 do Acórdão n.º 3302-009.828 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10835.720516/2011-76