



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13116.000509/2009-43
ACÓRDÃO	3102-002.824 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de abril de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA AGRÍCOLA CENTRO-OESTE
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2004

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE AO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SÚMULA Nº 11 DO CARF.

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, conforme entendimento consagrado na Súmula nº 11 do CARF.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2004

VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS. ANÁLISE. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N. 2
A discussão relativa à aplicabilidade de princípios constitucionais implica controle de constitucionalidade, o que é vedado a este Conselho. Observância da Súmula nº 02, do CARF.

APLICAÇÃO RETROATIVA DE INSTRUÇÕES NORMATIVAS. INOCORRÊNCIA.

Não se verifica a aplicação retroativa de Instruções Normativas quando a norma aplicada ao caso concreto possui previsão original em lei vigente à época da ocorrência dos fatos geradores.

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte a comprovação da existência do direito creditório.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2004

CRÉDITO. BENS PARA REVENDA. COMBUSTÍVEIS.

Reputa-se correto o despacho denegatório de pedido de ressarcimento e compensação de crédito relativo à aquisição de gasolina e óleo diesel, quando as provas acostadas aos autos evidenciam sua revenda e o contribuinte não logra êxito em comprovar a alegação de que tais combustíveis foram utilizados como insumo na prestação de serviços ao cooperado.

CRÉDITO. INSUMOS *IN NATURA*.

Restando comprovado que a aquisição de bens não estava sujeita ao pagamento da contribuição, não há que se perquirir do direito ao crédito correspondente.

CRÉDITO PRESUMIDO. ATIVIDADE AGROPECUÁRIA.

Escorreita a glosa de crédito presumido nas situações em que não resta comprovado que os produtos *in natura* adquiridos de pessoas físicas foram empregados na produção de bens destinados à alimentação humana ou animal, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

CRÉDITO PRESUMIDO. ESTOQUE DE ABERTURA.

A previsão do crédito presumido relativo a estoque de abertura deve ser interpretada literalmente, o que implica sua apuração à alíquota de 0,65% e a vedação de inclusão, no inventário utilizado como base para seu cálculo, de itens adquiridos de pessoas físicas, adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, tributados com alíquota zero e importados.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Relatora

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fábio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Jorge Luis Cabral, Karoline Marchiori de Assis, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do acórdão proferido pela DRJ:

Cuidam os autos de Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento – PER (crédito de PIS não cumulativo apurado no ano calendário de 2004, 2º ao 4º trimestre e respectivas Declarações de Compensação – Dcomp, associadas). O montante solicitado é de **R\$ 432.212,30**.

Irresignada com o reconhecimento parcial do crédito solicitado (**R\$ 11.597,67 – 3º trimestre/2004 + R\$ 6.965,34 – 4º trimestre/2004**) e a conseqüente homologação parcial da(s) compensação(ões), a interessada oferece manifestação de inconformidade alegando que:

O Auditor Fiscal, visando cumprir o ofício diante da necessária atividade vinculada, estranhamente, aplicou ao caso concreto a IN SRF 635/2006 (por exemplo, nos itens 28 e 31 do relatório, fls. 278 e 280), que versa especificamente sobre as obrigações tributárias das sociedades cooperativas, para reconhecer, homologar ou não os créditos e compensações, bem como lançar eventuais débitos da contribuinte, despercebendo que a norma era ulterior, e portanto não gerenciava, a época dos fatos, a relação jurídica tributária entre o fisco e o contribuinte, vez que somente fora publicada, e passou a existir e causar efeitos no mundo jurídico, em 17 de abril de 2006.

1. DIREITO AOS CRÉDITOS ORDINÁRIOS/REGULARES (Bens adquiridos para revenda e/ou como insumos)

No item 13, fls. 273, de seu relatório, alega a Fiscalização, que encontrou "problemas" na apuração das aquisições de "Bens para Revenda, Crédito Presumido da Atividade Agroindústria! e no Crédito Presumido do Estoque de Abertura".

No item 14, mesmas fls., questiona "as aquisições de óleo diesel e gasolina comum, para revender no mercado interno, de soja e milho "in natura" para exportar (fls. 262-263)", citando como fundamento, o Inciso I, Letra b, do art. 3º da Lei 10.833/2003. A redação citada não era a vigente à época do crédito, conforme comprova o art. 66 da IN SRF 247/2002, praticamente repetido no art. 8º da IN SRF 404/2004, com nossos destaques:

*Art. 8º Do valor **apurado** na forma do art. 7º, a pessoa **jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:***

I - das aquisições efetuadas no mês:

*a) de bens **para** revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art.4º;*

*b) de bens e serviços, **inclusive combustíveis e lubrificantes** utilizados como insumos:*

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

§ 45 Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a)...

b)...

II -- utilizados na prestação de serviços:

os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (. . .)

§ 9º Aplica-se ao PIS/Pasep não-cumulativo de que trata a Lei 10.637, de 2002. o disposto:

na alínea "b" do inciso I do caput, e nos §§ 4º, 5º e 65, a partir de 1 de janeiro de 2003; e

- na alínea "e" do inciso II e no inciso III do caput, a partir de 1 de fevereiro de 2004.

1.1 DIREITO AO CRÉDITO ORDINÁRIO REFERENTE ÀS AQUISIÇÕES DE ÓLEO DIESEL CONSUMIDO

O impedimento ao crédito nas vendas internas de óleo diesel está inserido texto da Lei 10.822/2003:

art. 2º...

§ 1º . . .

*I - nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718. de 27 de novembro de 1998. e alterações posteriores; **no caso de venda de** gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural; (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)*

Conforme disposição do parágrafo único do art. 79 da Lei 5.764/1971, **o fornecimento de combustíveis aos associados não é operação de compra e venda**, mas mera prestação de serviços ao cooperado. Isto descaracteriza o impedimento previsto em Lei, devendo, em face do princípio da longa manus do ato cooperativo, manter-se o crédito ordinário, referente aquisição dos produtos, o que, desde já se requer.

Não bastasse isso, os combustíveis e lubrificantes foram **CONSUMIDOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS AGRÍCOLAS AOS ASSOCIADOS**, tais como: abertura e preparo de áreas, transporte, plantio, colheita e irrigação, todos efetuados com veículos, tratores, máquinas e equipamentos próprios da Manifestante, conforme se comprova com a relação de bens anexada.

1.2 DO DIREITO AO CRÉDITO ORDINÁRIO REFERENTE ÀS AQUISIÇÕES DE PRODUTOS AGRÍCOLAS COMERCIALIZADOS PARA O EXTERIOR E MERCADO INTERNO

No item 15, afirma o Auditor Fiscal, que as aquisições de milho e soja in natura se destinaram a exportação. Alega que o crédito é indevido porque não foi pago pelas pessoas jurídicas ou naturais. Alega ainda, que a soja "*fornecida (SIC) pela Agro Industrial São Luiz Ltda., por exemplo, (fls.184 e 255) foram comprados (SIC) com suspensão*" (fls. 274).

Às fls. 274, assevera (os destaques são nossos):

Os DACONs e notas fiscais dos fornecedores foram anexados aos autos (fls. 177-187 e 254-261), para demonstrar que a Cooperativa Agrícola Centro Oeste **não pode ter crédito de PIS resultante das aquisições de "Bens Para Revenda"**, e todos os valores desta linha devem ser retirados da composição dos créditos. **Também devem desaparecer os créditos relativos às operações de exportação.**

Evidentemente que se engana no julgamento.

Primeiro porquê contraria as disposições do art. 3º da Lei 10.833/2002:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - **bens adquiridos para revenda**, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) no §1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

As exceções são: Art. 1º §3º

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais **a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;**

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Como se vê, ao tempo das operações, as aquisições de soja, milho e demais produtos agrícolas para revenda, efetuadas de pessoas jurídicas domiciliadas no País, dão direito ao desconto ao crédito ordinário da Contribuição, exceto quando a nota fiscal descrever que o produto se destina à exportação. Em razão disto:

a) a Manifestante reconhece a obrigatoriedade de estorno dos valores abaixo, cujas operações realmente foram destinadas ao exterior, quais sejam: PA out/04, crédito: 2.007,50 + 2007,50 + 6.187,50;

b) A Manifestante requer o reconhecimento e a manutenção do crédito ordinário nas aquisições do mercado interno, a exemplo PA dez/04, crédito: 3.712,50 e 11.880,00.

2. DO DIREITO AO CRÉDITO ORDINÁRIO NAS OPERAÇÕES DE MERCADO INTERNO, COMPREENDIDAS PELO FISCAL COMO DE MERCADO EXTERNO

Assim por amostragem irrisória, somente ocorrida em 3 (três) de vários exemplos, o Auditor Fiscal desconsiderou o crédito de todas as operações de exportação, sem verificar se foram aquisições de mercado interno, posteriormente destinadas à exportação.

Destarte, as aquisições de pessoas jurídicas nacionais são objeto de crédito ordinário, mesmo aquelas que vieram a ser, por razões de mercado, posteriormente exportada, conforme as citações legais e jurisprudenciais já colacionadas, o que desde já se requer.

3. DIREITO AO CRÉDITO PRESUMIDO NAS AQUISIÇÕES DE PRODUTORES RURAIS, PESSOAS NATURAIS (FÍSICAS) COMERCIALIZADAS NO EXTERIOR, OU NO MERCADO INTERNO

3.1 - DA CARACTERIZAÇÃO DE ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL E EQUIPARAÇÃO LEGAL DA SOCIEDADE COOPERATIVA

A Manifestante é sociedade de pessoas, constituída para prestar serviços a seus associados, dentre os quais, a venda em comum da produção agrícola, nos mercados interno e externo, conforme disposto no art. 2º., em especial na letra "m" e no § 3º., do seu Estatuto Social (fls. 68 e 69), devidamente reconhecida pelo Auditor Fiscal (item 7, fls. 267) como cooperativa de produção agropecuária.

Destarte, a Manifestante se equipara a estabelecimento industrial, pois beneficia os produtos recebidos de seus associados, nos termos previstos no art. 4º. e nos dois Incisos do art. 11, do RIPI - Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, DOU de 27/12/2002:

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 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, 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);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados

Art. 11. Equiparam-se a estabelecimento industrial, por opção (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso IV, e Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1ª):

I - os estabelecimentos comerciais que derem saída a bens de produção, para estabelecimentos industriais ou revendedores; e

II - as cooperativas, constituídas nos termos da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que se dedicarem a venda em comum de bens de produção, recebidos de seus associados para comercialização.

Somente isso, já lhe dá o direito ao crédito presumido previsto no art. 8º. da Lei 10.925/2004, o que desde já se requer.

3.2 DO PRINCÍPIO DE LONGA MANUS DA SOCIEDADE COOPERATIVA E DO CRÉDITO PRESUMIDO DO AGRONEGÓCIO NO MERCADO INTERNO

Ao efetuar as operações com o mercado, representa seus associados, pessoas naturais ou jurídicas. A própria IN 247/2002, reconhece esta situação, ao afirmar que a entrega da produção à cooperativa não se caracteriza como receita do associado (art. 33, §§ 1º e 6º).

O art. 5º, I, da Lei 10.637/2002, exclui da incidência do PIS, as operações de exportação, autorizando manter o crédito inerentes aos pagamentos efetuados nas operações anteriores (art. 5º, §1º.), com o único intuito de desonerar as transações efetuadas com o exterior, não se exportando tributos.

Os produtores rurais pessoas naturais (físicas), não transferem créditos da contribuição nas aquisições dos insumos gastos na produção agropecuária, exportada ou não, porque não são contribuintes do PIS.

Não é por outro motivo que o crédito presumido é concedido ao AGRONEGÓCIO, não somente à indústria, conforme bem declarado na ementa da Lei mencionada na COLETÂNEA PIS/COFINS, divulgado na página da RFB.

Mais uma vez vale lembrar, conforme já exposto no item II, que a suspensão prevista no art. 9º da Lei 10.925/2004, somente se aplica nas vendas internas efetuadas a pessoas jurídicas tributas pelo lucro real e que utilizem a matéria prima para fabricar produtos destinados à alimentação humana.

Assim, se a soja for destinada, por exemplo, para confecção de sabão ou outro produto de higiene e limpeza, a saída será tributada; se o milho for destinado à produção de metanol; a saída será tributada; se ambos os produtos se destinarem a contribuintes cerealistas ou atacadistas tributados ou não pelo lucro real, ou indústria tributada pelo SIMPLES ou lucro presumido; há incidência do PIS na operação de venda. Todas estas saídas dão direito ao crédito sobre a aquisição dos produtos, sob pena de quebra da não-cumulatividade e aumento indevido da carga tributária do vendedor.

No caso da Manifestante, dos produtos adquiridos/recebidos de pessoas físicas, a Manifestante efetuou vendas no mercado interno, destinadas a agroindústrias, conforme destacado no livro de saídas (fls. 161 a 166) resumidas no quadro a seguir, detalhadas no doc. 03.

A Manifestante tem, no mínimo, direito de se creditar do valor proporcional às suas vendas no mercado interno, o que, desde já, se requer.

3.3 PRINCÍPIO DE LONGA MANUS DA SOCIEDADE COOPERATIVA E DO CRÉDITO PRESUMIDO DO AGRONEGÓCIO NO MERCADO INTERNO

Se a Manifestante exportou os produtos agrícolas adquiridos de produtores rurais pessoas naturais (doc. 04 e 05), que não se creditaram dos valores pagos nas operações anteriores, é lógico que terá direito de se apropriar do crédito presumido que trata o art. 8º da Lei 10.925/2004, sob pena de se quebrar os princípios da não cumulatividade e da desoneração das

exportações, ambos previstos na legislação tributária e na Constituição Federal.

É de domínio público, que o crédito presumido instituído primeiramente pelo § 10º. do art. 3º da Lei 10.637/2002, depois regulamentado pelo art. 8º da Lei 10.925/2004, tem como fundamento, exatamente, impedir o estancamento do crédito na pessoa do produtor rural, com quebra do princípio da nãoacumulatividade.

Fica bem claro, pelo texto legal, que tem direito ao crédito, as pessoas jurídicas que "produzam mercadorias de origem animal ou vegetal", não somente aquelas "que industrializem". Ainda identifica os produtos, através dos capítulos da NCM, dos quais citamos aqueles de interesse ao caso.

Quem produz as citadas "mercadorias" é o agricultor, pessoa natural (empresário rural) ou jurídica (sociedade empresária ou cooperativa).

A operação excetuada é a venda efetuada por pessoa jurídica, com destino específico de exportação, porque é isenta.

Como se vê, a única vedação legal ao crédito na exportação consiste nas operações realizadas com pessoas jurídicas, por causa da isenção da operação de compra.

Não é por outro motivo que outras Delegacias da Receita Federal, como por exemplo, Curitiba, deferem os créditos de exportação de mercadorias para o exterior e/ou vendas efetuadas com suspensão, alíquota zero, ou não incidência.

A manutenção do crédito presumido é imperiosa, o que desde já se requer, de acordo com os percentuais definidos na Lei vigente à época das operações, já demonstrado nos respectivos PER.

4. DOS CRÉDITOS DE IMPORTAÇÃO DE FERTILIZANTES E INSUMOS AGRÍCOLAS

Alega o nobre Auditor Fiscal, que não há direito ao crédito sobre as aquisições de insumos importados, esquecendo-se que as operações foram realizados sob a égide do art. 1º. da Lei 10.865/2004, de 30 de abril de 2004, (doc. 06), que tributava as mercadorias:

Art. 1º. Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior – COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 22 -, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 62.

Já o art. 15 da mesma Lei, concede o direito ao crédito da importação:

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:

Destarte, indevida a não homologação dos créditos registrados pela Manifestante, pois somente depois de 23 de julho de 2004, como bem destaca o Auditor Fiscal, ao transcrever a Lei 10.925/2004, as alíquotas de importações e operações internas com fertilizantes foram reduzidas a zero.

Desta forma, deve ser homologado o crédito de R\$ 504.822,09, a seguir demonstrado, referente às importações de insumos agrícolas, o que desde já se requer.

5. CRÉDITO PRESUMIDO DOS ESTOQUES DE ABERTURA

O Regime de não-cumulatividade do PIS foi instituído pela Lei 10.637/2002, passando a vigorar a partir de 1º de janeiro de 2003. Até esta oportunidade, as operações de compra e venda de mercadorias e produtos eram tributadas pela alíquota fixa de 0,65%, não se permitindo o crédito dos pagamentos das transações anteriores.

Com a não-cumulatividade, a alíquota passou a 1,65% do faturamento; e o princípio mudou, permitindo-se que fossem descontados do valor das contribuições originadas nas vendas, as importâncias pagas nas operações anteriores, denominadas de créditos ordinários, para diferenciá-los do presumido, concedido ao agronegócio e determinadas atividades econômicas.

As sociedades cooperativas somente passaram à não-cumulatividade a partir de 1º de maio de 2004, com o advento da lei 10.865, de 30 de abril de 2004. Nesta data seus estoques já estavam tributados a 1,65%. Assim, não se pode aplicar o percentual original, previsto na Lei, sob pena de terem sua tributação elevada, quebrando o princípio da não-cumulatividade.

Mutatis mutandis, seguindo a lógica da decisão, manter o crédito em 0,65% sobre os estoques, causará enriquecimento sem causa do fisco, visto que os estoques da Manifestante são produtos agrícolas, adubos e fertilizantes adquiridos já com tributação de 1,65%, pois todas as compras ocorreram entre março e julho de 2004, em plena vigência das Leis 10.637/2002 e 10.865/2004, que tributavam as operações pela alíquota máxima.

Somente em 23 de julho de 2004, houve redução da alíquota à zero, para as operações com fertilizantes, revogando-se o AD.

Vale, ainda, destacar que o art. 11 da Lei 10.637/2002, não seleciona as aquisições.

Simplesmente manda aplicar o percentual sobre o valor dos estoques existentes em 31 de janeiro de 2004, não autorizando a RFB e seus Auditores, fazer tal distinção. Data vénia, ilegal e indevida a separação efetuada, reduzindo a base de cálculo de crédito.

Por isso, o art. 4º da Lei 10.925/2004, alterou para, 1,65%, a alíquota do crédito presumido do PIS para os estoques de produtos adquiridos após 01 de dezembro de 2002, previsto no art. 11, § 1º da Lei 10.637/2003, aplicando-se a regra tributária ao caso, por analogia e equidade.

Destarte, desde já se requer restauração e homologação dos créditos sobre os estoques existentes em 31 de julho de 2004, conforme declarado nos respectivos PER.

6. DAS EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO

A Manifestante, para não apresentar base de cálculo negativa, pautada na disposição legal de que o período de apuração do PIS é mensal, optou por limitar a exclusão da base de cálculo, às sobras apuradas no mês. Assim, de acordo com o princípio da competência tributária, teria permissão para excluir da base de cálculo, o valor da sobra mensal.

Entretanto, este não é o entendimento da RFB, formalizado em Instruções e Atos Declaratórios, cuja legalidade será debatida nas esferas competentes, oportunamente.

Contudo, permanece o direito da Manifestante excluir da base de cálculo, as demais operações previstas no texto legal citado, dentre os quais os valores repassados a seus associados, pelo produto vendido.

Assim, antes de se apurar quaisquer débitos, deve o Auditor Fiscal re-apurar a base de cálculo, excluindo os valores repassados aos associados da Cooperativa, pessoas naturais ou jurídicas, comprovados pelas notas fiscais de entrada de produtos agrícolas, apresentadas nos livros fiscais próprios, às fls. 197 a 253. O DOC. 05, apresenta resumo mensal das aquisições efetuadas, atendendo à exigência da MP 2.158-35.

Ao excluir nos meses de agosto e outubro, as sobras mensais, o Auditor deixou de observar as demais exclusões permitidas à Manifestante, o que determinou apuração indevida de contribuição a recolher. Desta forma desde já se requer o ajuste com os valores destacados: Ago/04: 6.079.586,94 e Out/04: 3.847.659,21.

Com a simples exclusão dos valores repassados aos associados, a base de cálculo é negativa e, destarte, inexistem os créditos tributário apurados pelo Auditor Fiscal, objeto do auto de infração identificado sob n°. 13116.001488/2009-83, conforme demonstramos, fls. 325.

Desde já se requer o restabelecimento dos créditos demonstrados como descontados pelo Auditor Fiscal, bem como o cancelamento do auto identificado sob nº. 13116.001488/2009-83, por inexistir a obrigação tributária aventada.

DO PEDIDO

Requer: o deferimento dos Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento e a homologação das declarações de compensação, posto que o procedimento adotado pela Manifestante reveste-se de todo o amparo legal.

A 4ª Turma da DRJ01 decidiu pela improcedência da manifestação de inconformidade, conforme acórdão proferido com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004

RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO.

O sujeito passivo que apurar crédito, líquido e certo, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ESTOQUES DE INSUMOS.

As cooperativas de produção agropecuária sujeitas à incidência da contribuição para o PIS/Cofins no regime de não-cumulatividade, tem direito a crédito presumido correspondente aos estoques de insumos e produtos existentes em 31/07/2004, resultante da aplicação da alíquota de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento).

BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. DEDUÇÕES.

A base de cálculo do PIS/Cofins, apurada pelas cooperativas de produção agropecuária, pode ser ajustada pela dedução das sobras apuradas na Demonstração de Resultado do Exercício.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e deve ser conhecido parcialmente, pois as matérias pertinentes à lavratura do auto de infração, tratadas no processo em apenso, não fazem parte desta lide. Isto porque processos apensados mantêm suas identidades e, por mais que um seja prejudicial ao outro, eles não se comunicam.

Sendo assim, o tópico denominado “Das exclusões da base de cálculo” não deve ser conhecido, por ser matéria estranha a este processo, sendo objeto do processo nº 13116.001488/2009-83.

Preliminar de prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal por analogia

A Recorrente alega, em seu Recurso Voluntário, a ocorrência da prescrição intercorrente porque, tendo a manifestação de inconformidade sido protocolada em 31/08/2009, a inércia da Delegacia de Julgamento para sua apreciação perdurou mais de 9 (nove anos).

Segundo a Recorrente, o fato de o art. 74, § 14, da Lei nº 9.430/1996 outorgar competência à RFB para a fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição não significa que a autoridade possa protelar por anos o exame dos pleitos dos contribuintes.

A Recorrente defende que, não ocorrendo a homologação expressa do pedido de ressarcimento no prazo de 5 (cinco) anos, contados da sua entrega, deve ser decretada a sua homologação tácita, nos termos do parágrafo 5º., do artigo 74, da Lei nº. 9.430/96, aplicável por analogia, como prevê o artigo 108, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Entendo que razão não assiste à Recorrente.

O tema está pacificado na jurisprudência do CARF, tendo sido objeto, inclusive, do verbete sumular nº 11, reproduzido abaixo:

Súmula CARF nº 11: Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

Portanto, por aplicação do entendimento consagrado na Súmula CARF nº 11, no sentido de que a prescrição intercorrente não se aplica ao processo administrativo fiscal, rejeito a preliminar de prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal por analogia, invocada pela Recorrente.

Preliminar “do princípio da isonomia e da igualdade de tratamento ao administrado/contribuinte”

Defende a Recorrente que:

O princípio da igualdade perante a Lei é previsto no caput do art. 5º. da Constituição Federal da República Federativa do Brasil. A Administração Pública é obrigada a observá-lo pela inteligência do art. 37 da mesma Constituição.

Assim, embora o art. 100, II do CTN, defina que somente as decisões administrativas com eficácia normativa tem força coercitivas para fins tributários, aquelas atitudes reiteradas também são fontes complementares do Direito Tributário, conforme o art. 100, III, do mesmo Codex.

Os julgados colacionados e combatidos pelo Ilustre Relator de Primeira Instância, embora somente vinculem as partes do processo, devem ser consideradas pela Autoridade Julgadora, exatamente para atender ao princípio da isonomia, não se podendo admitir que o Contribuinte subordinado às Delegacias de Belém ou Curitiba, possa ter tratamento diferenciado daqueles administrados pela DRF de Anápolis.

Assim, anda mal o Ilustre Relator, já no início de seu voto, ao desconsiderar as Decisões Administrativas colacionadas, simplesmente por que não possuem "...efeito erga omnes".

Não bastasse, ainda repele decisões judiciais que, embora não façam coisa julgada, são princípios de direito e DEVEM SER OBSERVADOS pela Autoridade Administrativa, em nome dos princípios das eficácias, celeridade e economia processuais, pois de nada adianta ao Erário prolatar decisão que será reformada por jurisprudência reiterada no Judiciário.

Primeiramente, cumpre destacar que a discussão relativa à aplicabilidade de princípios constitucionais implica controle de constitucionalidade, o que é vedado a este Conselho. Observância da Súmula nº 02, do CARF, com o seguinte enunciado:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ademais, por falta de lei que lhes atribua eficácia normativa, não se constituem atos normativos de direito tributário as decisões trazidas pela Recorrente, as quais produzem efeitos apenas em relação às partes que integram os processos e com estrita observância do conteúdo dos julgados. Além disso, citações de doutrinadores, embora inestimáveis fontes de consulta, igualmente não obrigam o julgador.

Portanto, rejeito a preliminar intitulada pela Recorrente como "do princípio da isonomia e da igualdade de tratamento ao administrado/contribuinte".

Mérito

1. Aplicação retroativa da IN SRF 635/2006

A Recorrente alega que houve aplicação retroativa das Instruções Normativas SRF 635/2006, publicada em 17 de abril de 2006, respectivamente, considerando que os fatos geradores ocorreram em 2004.

Neste ponto, em que pese o esforço da Recorrente, concordo com os termos do acórdão recorrido, que assim esclareceu:

Inicialmente, verifica-se que não ocorre aplicação retroativa da IN SRF 635/2006 (itens 28 e 31, fls. 278 e 280), pois a relação jurídica entre o fisco e o contribuinte fora estabelecida pela lei.

Isto está esclarecido nos itens 25 a 27 do Despacho Decisório, que transcrevem os dispositivos legais que fundamentam o entendimento reproduzido na norma infra-legal. Ressalta-se que todas as leis mencionadas encontravam-se em vigor no ano de 2004.

Isto posto, nego provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

2. Créditos ordinários/regulares (bens adquiridos para revenda e/ou como insumos)

2.1. Direito ao crédito do óleo diesel

A Recorrente inicia este tópico sustentando que o Auditor Fiscal não comprovou que ela efetuou a revenda de combustíveis, cabendo ao mesmo realizar a referida prova, embora admita que a fiscalização *“se pauta nas informações geradas em relatórios internos da Contribuinte”*.

Inicialmente, é importante esclarecer que o ônus da prova da existência do direito creditório no âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é do contribuinte.

Nestas situações, nos casos de apuração de créditos a serem descontados das contribuições apuradas no regime da não-cumulatividade, a prova compete ao contribuinte, pois ele é quem alega ter o direito e o Fisco apenas se insurge contra a sua alegação.

A Recorrente, defendendo que não ocorreu a revenda dos combustíveis, sustenta que a fiscalização se pautou nas informações geradas em relatórios internos produzidos pela própria Recorrente, mas na forma e no modelo elencados nas exigências efetuadas nas intimações recebidas, sendo que referidas planilhas/relatórios se pautam nos livros fiscais de entrada e saída de mercadorias, elaborados em sistemas eletrônicos de dados, que, por obedecerem à legislação que rege tributos estaduais, não contém informações sobre o ato cooperativo.

Afirma ainda que os códigos utilizados na planilha (letra R), longe de se constituírem prova de qualquer inadequação, somente se referem em qual linha do DACON foi informada a aquisição do insumo – bens adquiridos para revenda – porque outra não existe.

Insiste que ao invés de serem revendidos, os combustíveis e lubrificantes foram consumidos na prestação de serviços agrícolas aos associados, tais como abertura e preparo de áreas, transporte de plantio, colheita e irrigação, todos efetuados com veículos, tratores, máquinas e equipamentos próprios da Recorrente.

Pois bem.

Compulsando os autos, observa-se que a planilha apresentada pela própria Recorrente em resposta à intimação fiscal - ou seja, visando demonstrar a composição mensal dos

bens para revenda, com número da NF de compra, data de emissão da NF, CNPJ/CPF do fornecedor, código do bem (NCM), descrição e quantidade do bem e valor total pago pelo bem - indica que as aquisições relativas aos combustíveis têm como status informado o “R”, o qual, conforme consta na legenda do próprio documento, corresponde à “revenda de mercadorias”.

No DACON, também estão informados como bens adquiridos para revenda.

Em que pese a razoabilidade das alegações apresentadas pela Recorrente, não foi juntada aos autos a documentação comprobatória correspondente, que possibilitasse a desconsideração da escrita contábil, planilhas e documentos fiscais por ela própria apresentados.

Ressalta-se que a propriedade de veículos, tratores e maquinário agrícola, por si só, não tem força probante de que todo o combustível adquirido (e controlado em sua contabilidade como para revenda), ou mesmo parte dele, foi utilizado na prestação de serviços agrícolas aos associados, e, ainda, que tais serviços configurariam insumos.

Nos autos do processo nº 13116.002296/2008-11, que se refere a de Pedido de Ressarcimento e respectivas Declarações de Compensação, apresentados também pela Recorrente, no qual se pretende o reconhecimento do direito creditório representado por crédito da Cofins não-cumulativa apurado nos 2º, 3º e 4º trimestres do ano-calendário de 2004, ou seja, de mesmo período do presente processo, foi proferido o Acórdão nº 3302-012.792, o qual, por unanimidade de votos, assim entendeu:

Direito ao crédito de óleo diesel

A decisão recorrida manteve a glosa dos valores referentes à aquisição de óleo diesel sob o seguinte fundamento:

Inicialmente, aduz o interessado que a redação do art. 3º, b, da Lei nº 10.833/2003 citada no despacho decisório não era a vigente A época do crédito e menciona, como comprovação, o art. 66 da IN SRF 247/2002 e art. 8º da IN SRF 404/2004.

O art. 3º da referida Lei, A época dos fatos geradores, tinha a seguinte redação:

(...)

É dizer, não era permitido à pessoa jurídica o desconto de crédito relativo aquisição de gasolina e óleo diesel para revenda.

Dessa forma, vê-se que os combustíveis e lubrificantes, quando utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, geravam créditos pari a pessoa jurídica adquirente. Além disso, verifica-se que a norma expressamente restringe a utilização deste crédito com o que restar apurado a título de Cofins devida.

Em sua peça de defesa, consigna o interessado que, além de o impedimento dizer respeito somente a operações de venda, conforme

disposição do parágrafo único do art. 79 da Lei nº 5.764/1971, o fornecimento de combustíveis aos associados constitui prestação de serviços ao cooperado.

Nesse sentido, assevera que os combustíveis e lubrificantes foram consumidos na prestação de serviços agrícolas aos associados, tais como: abertura e preparo de áreas, transporte, plantio, colheita e irrigação, todos efetuados com veículos, tratores, máquinas e equipamentos próprios da cooperativa, conforme relação de bens anexada aos autos (doc. 02).

Entretanto, compulsando-se os autos, o que se verifica na documentação entregue pelo próprio contribuinte (fls. 140 e seguintes) é que todas as aquisições relativas a combustíveis, o status informado é "R", o qual, consoante rodapé do documento, significa "Bens Adquiridos para Revenda-R". Além disso, as notas fiscais acostadas às fls. 215 e seguintes também comprovam a revenda de óleo diesel.

Assim, em que pese a razoabilidade das alegações apresentadas pelo impugnante, não foi apresentada a documentação comprobatória correspondente, que possibilitasse a desconsideração da escrita contábil apresentada pelo próprio contribuinte, bem como as citadas notas fiscais.

Ademais, a simples propriedade de veículos e maquinário agrícola não é suficiente para a conclusão de que todo o combustível adquirido (e controlado em sua contabilidade como para revenda), ou mesmo parte dele, foi utilizado na prestação de serviços aos associados.

Além disso, ainda que se admitisse que o combustível foi utilizado na prestação de serviços aos associados, restaria pendente comprovar que os serviços envolvidos constituem-se em insumos, tal como prevê a legislação.

No recurso voluntário, a interessada apresenta sua razão recursal:

As baixas de estoques de combustíveis eram efetuadas através de requisições, porquanto eram consumidos internamente, conforme visto no livro razão da Requerente (doc. 01), na prestação dos serviços elencados na letra "h" do art. 2º. de seu Estatuto Social, citado pelo próprio Relator, às fls. 496, além de assistências técnica e agrícola, estes sim, debitados aos associados.

Assim, não comprovadas as vendas, não se pode indeferir o crédito de COFINS inerente aos insumos aplicados nos serviços, fundamentando sua decisão no art. 3º., I, "h" da Lei 10.833/2003, cuja revisão desde já se requer.

(...)

Conforme disposição do parágrafo único do art. 79 da Lei 5.764/1971, o **fornecimento de combustíveis aos associados não é operação de compra e venda**, mas mera prestação de serviços ao cooperado. Isto descaracteriza

o impedimento previsto em Lei, devendo, em face do princípio da *longa manus* do ato cooperativo, manter-se o crédito básico, referente aquisição dos produtos, o que, desde já se requer.

Não bastasse isso, os combustíveis e lubrificantes foram **CONSUMIDOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS AGRÍCOLAS AOS ASSOCIADOS**, tais como: abertura e preparo de áreas, transporte, plantio, colheita e irrigação, todos efetuados com veículos, tratores, máquinas e equipamentos próprios da Requerente, conforme se comprova com a relação de bens já anexadas ao processo e as folhas do razão (doc.01)

Neste capítulo não se discute a impossibilidade de aproveitamento de créditos referentes à aquisição de combustíveis que foram revendidos no mercado interno. As duas partes entendem pela ilegalidade do creditamento. O que está em discordância é a natureza da operação efetuada pela recorrente.

Outro ponto que destaco, é a premissa adotada neste voto, na qual cabe ao sujeito passivo o *onus probandi* dos créditos que pretende descontar da exação apurada.

Dito isso, passo à análise.

Pelos elementos dos autos, constata-se que o motivo da glosa pela Fiscalização das despesas com aquisição de óleo diesel foi o fato de a interessada ter revendido o óleo diesel adquirido. A alegação do Fisco está baseada nas notas fiscais nº 11055 (fl. 215), nº 11220 (fl. 216) e nº 11534 (fl. 217), todas contendo no campo “natureza da operação” a descrição “Venda Merc. EFT. FORA EST”, bem como o vencimento da obrigação – CH p/ 10 DD.

A interessada se restringe a afirmar que a Fiscalização não provou a revenda de combustíveis. Que as aquisições se destinaram a Campos Novos dos Percis/Brasnorte – MT, filial que adquiriu óleo diesel para consumo em suas máquinas, na prestação de serviços de patrulha agrícola e assistência técnica aos associados. Cita como prova o Razão e Diário acostados aos autos.

Ocorre que a interessada não desconstruiu a tese de revenda do óleo diesel caracterizada pelas notas fiscais acostadas aos autos. Tampouco, demonstrou que o destinatário da mercadoria fazia parte de um aglomerado de cooperativa, ou seja, era um associado.

Apresentou relação de ativos que, em tese, poderiam utilizar o combustível adquirido.

Diante das provas acostadas pelo Fisco aos autos, comprovando que o óleo diesel adquirido foi revendido e não utilizado no seu parque industrial, tampouco repassado para algum associado, e pela falta de documentos que corroborassem a tese de defesa da interessada, mantenho a glosa efetuada pela Fiscalização, em virtude da impossibilidade de aproveitamento de créditos oriundos da aquisição de óleo diesel para revenda.

Sendo assim, nego provimento ao capítulo recursal.”

Isto posto, nego provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

2.2. Créditos oriundos da aquisição de produtos agrícolas “*in natura*”

No tocante aos créditos oriundos da aquisição de produtos agrícolas *in natura*, tendo em vista a identidade de argumentação e fundamentação recursais e de julgamento entre o presente processo e o já mencionado processo nº 13116.002296/2008-11 - que se refere a Pedido de Ressarcimento e respectivas Declarações de Compensação, apresentados também pela Recorrente, no qual se pretende o reconhecimento do direito creditório da Cofins não-cumulativa, de mesmo período - , e, ainda, por concordar, neste tópico, com os termos do Acórdão nº 3302-012.792, o qual, por unanimidade de votos, adotou como *ratio decidendi* a decisão de primeira instância naqueles autos proferida, passo à sua parcial reprodução, adotando-a como razões de decidir:

“Adentrando nos créditos oriundos da aquisição de produtos agrícolas *in natura*, esclarece o requerente que desenvolve atividade de estabelecimento industrial, conforme os art. 4º e 11 do RIPI, uma vez que recebe tais produtos de seus associados, ou os adquire no mercado interno, os quais passam por processo de beneficiamento, sendo transformados em sementes e sub-produtos, ou então de acondicionamento, como é o caso do arroz e do feijão.

Mais especificamente em relação ao direito creditório referente às aquisições de produtos agrícolas comercializados para o exterior e no mercado interno, defende o interessado que, ao tempo das operações, as aquisições de soja, milho e demais produtos agrícolas para revenda, efetuadas de pessoas jurídicas domiciliadas no País, davam direito ao desconto do crédito, exceto quando a nota fiscal descrevesse que o produto se destinava exportação. Utiliza como fundamento para sua argumentação os arts. 1º, §3º, III e IV, 3º da Lei nº 10.833/2003.

Isso posto, (...) requer o reconhecimento e a manutenção do crédito ordinário nas aquisições do mercado interno, a exemplo das notas fiscais 23772 e 23773, as quais resultam em crédito nos valores de R\$ 17.437,50 e R\$ 55.800,00.

Entretanto, o §2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 determina que a aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição não gera direito a crédito, *in verbis*:

§ 2 Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº10.865, de 2004)(g.n.o)

O art. 1º, §3º, da mesma Lei, por seu turno, estabelece que não integram a base de cálculo da Cofins as receitas isentas," as não alcançadas pela incidência da

contribuição e as sujeitas a alíquota zero. Ou seja, bens adquiridos com o "fim específico de exportação" (Lei nº 10.833/2003, art. 6º, §4º) ou com suspensão não estão, de fato, abrangidos pela incidência da Cofins, o que desautoriza a contabilização do crédito correspondente.

Isso posto, é de se concluir que não assiste razão ao contribuinte ao dizer que somente se excetuam do cálculo do crédito as notas fiscais que contenham descrição de que o produto se destina à exportação.

Com relação aos bens adquiridos para exportação, o contribuinte informou que houve aquisição de soja e milho *in natura*, conforme planilha anexada à fl. 298, e a autoridade administrativa entendeu que em nenhuma das operações houve incidência da Cofins, motivo pelo qual não teria o contribuinte direito ao crédito alegado.

Alega o impugnante ainda que, por amostragem irrisória, somente ocorrida em 3 de vários exemplos, o Auditor-Fiscal desconsiderou o crédito de todas as operações de exportação, sem verificar se foram aquisições de mercado interno, posteriormente destinadas exportação. Como comprovação, cita as notas fiscais 5598, emitida pela Cooperativa Agropecuária Irineópolis (fl. 221); 23772 e 23773, emitidas pela Cooperativa Agroindustrial LAR (fls. 229 e 225), e as emitidas pela própria manifestante, para registrar as entregas de produtos agrícolas efetuadas por suas associadas (fl. 222).

Antes de adentrar no mérito da questão, cumpre esclarecer que o procedimento de verificação por amostragem consiste em técnica contábil e tem como escopo primordial verificar o *modus operandi* do contribuinte, o que não requer a verificação exaustiva de todos os fatos relativos a matéria objeto da análise. Isso não obstante, houve a análise de todas as notas fiscais apresentadas pela empresa, não tendo sido as mesmas consideradas hábeis para a manutenção do crédito alegado.

Compulsando-se os autos, verifica-se o que se segue:

Bens para revenda – Mercado Externo (ME)					
PA	DACON (R\$)	Fl.	NF	R\$	Fl.
AGO	76.000,00	309	5598	75.952,34	221
			5599	47,66	
Total				76.000,00	
SET	670.230,00	309	1733	670.230,00	222
Total				670.230,00	
OUT	635.373,32	309	24875	375.000,00	223
			8683	121.666,66	218
			8751	121.666,66	219
Total				618.333,32	
NOV	20.025,73	309	703	20.025,73	220
Total				20.025,73	
DEZ	945.000,00	309	23772	225.000,00	224
			23773	720.000,00	225
Total				945.000,00	

No tocante ao crédito relativo a agosto de 2004, foi informado que se constitui no somatório das NF 5598 e 5598. Porém, somente foi anexada aos autos cópia da nota fiscal nº 5598, emitida pela Cooperativa Agropecuária Trineópolis, a qual identifica como natureza da operação a "Venda para exportação" (CFOP 6.502), o que evidencia a não incidência da Cofins.

Quanto ao crédito referente a setembro de 2004, o contribuinte identificou, como origem, a NF de compra nº 1733, de sua própria emissão. Alega o requerente que esta foi emitida para registrar entregas de produtos agrícolas efetuadas por suas associadas. Ocorre, entretanto, que em tal nota fiscal consta como remetente a empresa Agro Industrial São Luiz Ltda, a qual, por sua vez, informou esse valor em DACON (fl. 291) na linha "Receitas Isentas, não Alcançadas pela Incidência da Contribuição, com Suspensão ou Sujeitas à Alíquota Zero". Destarte, restou comprovado que essa operação não estava sujeita a tributação.

Em relação ao crédito correspondente ao período de outubro de 2004, somente foram apresentadas as NF nº 24875, 8683 e 8751, as quais contêm observação quanto ao fato de a mercadoria ser destinada à exportação, conforme reconhecido pelo próprio contribuinte. Não geram, portanto, crédito de não-cumulatividade.

No que diz respeito às notas fiscais nº 23772 (fl. 224) e nº 23773 (fl. 225), relativas ao período de dezembro de 2004 e emitidas pela Cooperativa Agroindustrial LAR, cumpre registrar que identificam como natureza da operação a "Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros" (CFOP 5.102). No entanto, o DACON de tal empresa, constante da fl. 297, evidencia que toda a receita auferida foi excluída da base de cálculo da Cofins, o que enseja a conclusão de que a operação de venda à Copercentro, em que pese o CFOP informado, não era sujeita à incidência da contribuição, conforme asseverado pela autoridade

administrativa no despacho decisório. Ademais, não foram apresentadas outras provas, que pudessem dar suporte à alegação apresentada, de que os bens adquiridos foram tributados.

Dessa forma, não assiste razão ao requerente no que tange à alegação de entrada tributada de mercadorias posteriormente destinadas à exportação.

Por consequência, escorreita também está a desconsideração dos créditos vinculados a essas operações no mercado externo, quais sejam, os créditos informados em DACON na coluna ME.

(...)

Quanto à suspensão, a empresa afirma que não detém as condições e características de destinatária legal estipuladas pelo art. 9º da Lei nº 10.925/2004 e pela IN RFB 660/2006, motivo pelo qual não pode gozar das hipóteses de suspensão tributária do PIS e da Cofins, vez que não industrializa todo o produto adquirido. Assim, ao argumento de que a entrada dos produtos não foi alcançada pela suspensão, defende que a manutenção dos créditos é exigência do princípio da não-cumulatividade.

No entanto, o que se constata nos autos é que, independentemente do cumprimento dos quesitos pela empresa quanto à suspensão, não houve a efetiva tributação das operações relativas às etapas anteriores, o que desautoriza o cômputo de créditos não-cumulativos pela empresa.

Diante do exposto, não há como acolher as alegações do impugnante, devendo a decisão administrativa ser ratificada quanto a este aspecto.”

Cumprido esclarecer que os documentos mencionados na reprodução acima, em especial as notas fiscais e DACON's, também se encontram acostados nos presentes autos, alterando-se a numeração de fls.

Isto posto, nego provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

2.3. Crédito presumido da atividade agroindustrial nas aquisições de pessoas físicas

A DRJ, encampando as razões de decidir do despacho decisório, manteve a glosa do crédito presumido destinado à atividade agroindustrial, previsto no artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, ao fundamento de que a Recorrente adquiriu produtos de pessoas físicas para, simplesmente, revendê-los *in natura*, sem que fossem submetidos a qualquer processo que os transformassem em mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que se equipara a estabelecimento industrial, pois beneficia os produtos recebidos de seus associados, nos termos dos arts. 4º e 11 do RIPI, o que, por si só, já lhe daria o direito ao crédito presumido previsto no artigo 8º da Lei nº 10.925/2004.

Também afirma a Recorrente que o crédito presumido nas aquisições de produtos agrícolas de pessoas físicas não se limita às indústrias, sendo o referido crédito presumido para o agronegócio, isto é, para as operações internas, que envolvam os produtos agrícolas expressamente elencados no caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, cujas vendas saiam tributadas, e àquelas destinadas ao exterior.

Entendo que razão não assiste à Recorrente.

Para o deslinde da questão, necessário, inicialmente, examinar a redação do art 8º da Lei nº 10.925/2004, o qual preconizava que:

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 nº11.051, de 2004)

Da leitura do supracitado dispositivo normativo, depreende-se que os bens adquiridos de pessoas físicas podem ser utilizados para o cálculo do crédito presumido de atividade agroindustrial, desde que a cooperativa produza mercadorias de origem animal ou vegetal classificadas nos capítulos citados da NCM e destinadas à alimentação humana ou animal.

Esclareça-se que somente pode ser aproveitado o crédito presumido calculado, exclusivamente, sobre o valor dos bens utilizados como insumos na fabricação dos produtos enunciados no dispositivo transcrito, destinados à alimentação humana ou animal.

No presente caso, a fiscalização afirma que os produtos adquiridos de pessoas físicas foram destinados à revenda, *in natura*, sem que passassem por nenhum processo que os transformassem em mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal, o que teria desatendido à exigência estipulada pelo art. 8º anteriormente transcrito.

Compulsando os autos, inexistente qualquer comprovação no sentido de que os produtos adquiridos de pessoas físicas foram empregados na produção de mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal, inexistindo qualquer demonstração do eventual processo de transformação dos referidos bens.

Com efeito, a Recorrente apenas alega que promove o beneficiamento dos produtos recebidos de seus associados.

Especificamente sobre o crédito presumido da agroindústria, assim já decidiu a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. CEREALISTA. APROVEITAMENTO. VEDAÇÃO.

A pessoa jurídica que exerce cumulativamente as atividades de limpeza, padronização, armazenagem e comercialização de produtos agrícolas, soja, milho e outros, não faz jus ao crédito presumido da agroindústria a título de PIS.”

(CARF, Processo nº 13161.001954/2007-13, Recurso Especial do Contribuinte, Acórdão nº 9303-007.620 – 3ª Turma da CSRF, Sessão de 20 de novembro de 2018)

Referido entendimento, ademais, encontra-se em consonância com a orientação fixada pelo STJ em 2019, no julgamento do REsp 1.681.189:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ART. 8º, §§ 1º, I, E 4º, I, DA LEI N. 10.925/2004. CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS E COFINS. ATIVIDADE QUE DEVE SE ENQUADRAR NO CONCEITO DE PRODUÇÃO. RECURSO PROVIDO.

1. A controvérsia veiculada nos autos diz respeito ao enquadramento das atividades desenvolvidas pela sociedade empresária recorrida no conceito de produção para fins de reconhecimento do direito aos créditos presumidos de PIS e Cofins de que trata o art. 8º, §§ 1º, I, e 4º, I, da Lei n. 10.925/2004.

2. Depreende-se da leitura de referidos normativos que (a) têm direito ao crédito presumido de PIS/PASEP e Cofins as pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias a partir de grãos de soja, milho e trigo adquiridos de pessoa física, cooperado pessoa física ou cerealista; e que (b) os cerealistas não têm direito ao crédito presumido.

3. Conforme bem destacado no parecer do Ministério Público Federal nos autos do REsp 1.670.777/RS, "pelos termos da lei (art. 8º, caput, da Lei 10.925/04), verifica-se que o legislador entende por produção a atividade que modifica os produtos animais ou vegetais, transformando-os em outros, tais, por exemplo, a indústria de doces obtidos a partir da produção de frutas; a indústria de queijos e outros laticínios, obtidos a partir do leite".

4. Para fazer jus ao benefício fiscal, a sociedade interessada deve produzir mercadorias, ou seja, deve realizar processo de industrialização a partir de grãos de soja, milho e trigo adquiridos de pessoa física, cooperado pessoa física ou cerealista, transformando-os em outros (v.g. óleo de soja, farelo de soja, leite de soja, óleo de trigo, farinha de trigo, pães, massas, biscoitos, fubá, polenta etc.).

5. A análise dos autos, bem como dos fatos delineados pelo Tribunal a quo, denota que as atividades desenvolvidas pela recorrida – cadastro, pesagem,

coleta de amostra, classificação, descarga na filial, pré-limpeza, secagem, limpeza, armazenagem, controle de qualidade, aeração e controle de pragas – não ocasionam transformação do produto, enquadrando a sociedade na qualidade de mera cerealista e atraindo a vedação de aproveitamento de crédito a que se refere o § 4º, I, do art. 8º da Lei n. 10.925/1945.

6. Inaplicabilidade do óbice da Súmula 7/STJ, pois a solução da controvérsia requer simples reavaliação jurídica dos fatos já delineados pela Corte de origem, que foi categórica ao afirmar que as atividades objeto de análise para fins de creditamento em questão consistem apenas em cadastro, pesagem, coleta de amostra, classificação, descarga na filial, pré-limpeza, secagem, limpeza, armazenagem, controle de qualidade, aeração e controle de pragas, segundo demonstrado.”(g.n.)

(STJ, REsp 1.681.189, julgado em 15/10/2019, Relator Ministro Og Fernandes)

Portanto, nego provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

2.4. Créditos de importação de fertilizantes e insumos agrícolas

Afirma a Recorrente as operações de aquisição de fertilizantes e outros insumos agrícolas importados foram tributadas sob a égide dos art. 1º e 15 da Lei nº 10.865/2004 e que, portanto, ensejam a aquisição de crédito, uma vez que somente a partir de 23 de julho de 2004 as alíquotas de importações e operações internas com fertilizantes foram reduzidas a zero.

Salienta-se que, conforme registrado no despacho decisório e no acórdão recorrido, somente foram excluídas as compras efetuadas entre **26/07/2004 e 31/07/2004**, período em que o fertilizante já estava sujeito à alíquota zero:

“21. Finalizando as correções no estoque de abertura (fls. 194-196), ainda precisamos retirar R\$1.013.488,94 relativos aos itens adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no país, mas com alíquota zero, entre 26/07/2004 e 31/07/2004 (fl. 264). É o caso dos fertilizantes, listados no artigo 1º da Lei nº 10.925/2004:”

2.5. Crédito presumido de estoques de abertura

A Autoridade Fiscal glosou o crédito presumido do estoque de abertura, com base no inventário de 31/07/2004, por entendê-lo incorreto, considerando que (1) foi utilizada a alíquota de 1,65%, em vez de 0,65%; (2) abrangia mercadorias adquiridas de pessoas físicas e produtos importados não tributados pelas contribuições; e (3) abrangia produtos adquiridos com alíquota zero. A Delegacia de Julgamento manteve a glosa sob os mesmos fundamentos.

A Recorrente alega que o regime de não cumulatividade da Contribuição ao PIS foi instituído pela Lei 10.637/2002, passando a vigorar a partir de 01/01/2003, estabelecendo alíquota de 1,65% sobre o faturamento. Até então, as operações eram tributadas pela alíquota fixa de 0,65%, não se permitindo o crédito relativo às contribuições pagas nas operações anteriores.

No que diz respeito ao percentual utilizado para aferição do crédito relativo ao estoque de abertura, alega a Recorrente que as sociedades cooperativas somente passaram à não cumulatividade a partir de 1º de maio de 2004, com o advento da Lei nº 10.865/2004, e que, nesta data, seus estoques já estavam tributados a 1,65%. Assim, a Recorrente entende que não se pode aplicar o percentual de 0,65%, sob pena de quebra da não cumulatividade e enriquecimento ilícito da União.

Entendo que não assiste razão à Recorrente.

O artigo 11, parágrafo 1º, da Lei nº 10.637/2002, deixa claro que o contribuinte terá direito ao crédito presumido de abertura utilizando as alíquotas de 0,65% para a Contribuição ao PIS e, ainda, apenas em relação às mercadorias adquiridas de pessoas jurídicas domiciliadas no País:

“Art. 11. A pessoa jurídica contribuinte do PIS/Pasep, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II desse artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes em 1º de dezembro de 2002.

§ 1º O montante de crédito presumido será igual ao resultado da aplicação do percentual de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) sobre o valor do estoque. (...)”

Portanto, conforme expressamente disposto na legislação, a alíquota para o cálculo do crédito presumido sobre os estoques existentes é de 0,65% para a Contribuição ao PIS, sendo que a pretensão da Recorrente não encontra suporte na legislação.

Com efeito, descabe reconhecer qualquer pleito de crédito calculado com alíquota maior do que 0,65% e sobre mercadorias adquiridas de pessoas físicas, produtos importados não tributados pelas contribuições e produtos adquiridos com alíquota zero.

No mesmo sentido foi o entendimento adotado no Acórdão nº 3302-012.792, proferido no já mencionado processo nº 13116.002296/2008-11 - que se refere a Pedido de Ressarcimento e respectivas Declarações de Compensação, apresentados também pela Recorrente, no qual se pretende o reconhecimento do direito creditório da Cofins não-cumulativa, de mesmo período:

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

Ano-calendário: 2004

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ONUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte a comprovação minudente da existência do direito creditório.

CRÉDITO. BENS PARA REVENDA. COMBUSTÍVEIS.

Reputa-se correto o despacho denegatório de pedido de ressarcimento e compensação de crédito relativo à aquisição de gasolina e óleo diesel, quando as provas acostadas aos autos evidenciam sua revenda e o contribuinte não logra êxito em comprovar a alegação de que tais combustíveis foram utilizados como insumo na prestação de serviços ao cooperado.

CRÉDITO. BENS PARA REVENDA. INSUMOS *IN NATURA*.

Restando comprovado que a aquisição de bens não estava sujeita ao pagamento da contribuição, não há que se perquirir do direito ao crédito correspondente.

CRÉDITO PRESUMIDO. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL.

Escorreita a glosa de crédito presumido da atividade agroindustrial nas situações em que não resta comprovado que os produtos *in natura* adquiridos de pessoas físicas foram empregados na produção de mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

CRÉDITO PRESUMIDO. ESTOQUE DE ABERTURA.

A previsão do crédito presumido relativo a estoque de abertura deve ser interpretada-literalmente, o que implica sua apuração alíquota de 3% e a vedação de inclusão, no inventário utilizado como base para seu cálculo, de itens adquiridos de pessoas físicas; adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e tributados com alíquota zero; e importados.

RESSARCIMENTO. CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. JUROS COM BASE NA TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

O aproveitamento de crédito para dedução da contribuição devida ou o ressarcimento de valores do PIS e da Cofins na sistemática da não cumulatividade não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores - Enunciado de Súmula CARF nº 125.

(CARF, Processo nº 13116.002296/2008-11, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3302-012.792, Sessão de 27/09/2022)

Segue, ainda, outro precedente deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO. ESTOQUE DE ABERTURA.

As sociedades cooperativas de produção agropecuária e de consumo sujeitas à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de não cumulatividade, tem direito a crédito presumido correspondente aos estoques de

insumos e produtos existentes em 31 de julho de 2004, resultante da aplicação das alíquotas de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e de 3% (três por cento), respectivamente.”

(CARF, Processo nº 10630.720183/2006-14, Recurso Voluntário, Acórdão nº 320100.889, Sessão de 29/02/2012)

Portanto, nego provimento ao Recurso Voluntário também neste tópico.

Conclusão

Diante de todo exposto, não conheço do Recurso Voluntário no tópico denominado “Das exclusões da base de cálculo”, por ser matéria estranha a este processo, sendo objeto do processo apenso nº 13116.001488/2009-83. Na parte conhecida, rejeito as preliminares e, no mérito, nego provimento ao recurso.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães