



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10530.723181/2012-53
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1401-004.918 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 10 de novembro de 2020
Recorrentes COOBAHIA COOPERATIVA BAHIA OESTE
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2008

COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO. ATO COOPERATIVO. SUBVENÇÃO DE CUSTEIO. DISTRIBUIÇÃO AOS COOPERADOS.

A comercialização da produção entregue pelos associados à cooperativa com o consequente repasse dos recursos auferidos aos associados na proporção devida a cada um, constitui-se de ato cooperativo típico, não alcançado pela tributação do IRPJ e da CSLL. Quando, além de efetuar a comercialização da produção dos cooperados, a entidade aderir a programas governamentais do tipo do PEPRO - Prêmio Equalizador Pago ao Produtor, típico caso de subvenção de custeio, para complementar os rendimentos dos associados, repassando a estes os benefícios dessas políticas públicas, por evidente, estamos diante também de atos cooperativos próprios. Em sendo ato cooperativo típico, ou próprio, descabe a exigência calcada em distribuição indevida de benefícios aos cooperados e fundamentada no § 2º do art. 182 do RIR/99.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2008

CSSL. LANÇAMENTO REFLEXO.

O decidido em relação ao IRPJ deve ser adotado, no mérito, em relação às exigências de CSLL, haja vista que com ele compartilha os mesmos fundamentos de fato e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 124, I, DO CTN. COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO. ASSOCIADOS. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A imputação de responsabilidade solidária com fulcro no artigo 124, I, do CTN, exige a presença dos requisitos ali exigidos, o que não restou comprovado nos autos. O “interesse comum” a que se refere o art. 124, inc. I, do CTN, não pode ser identificado com o interesse econômico resultante da situação de fato que constitua o fato gerador da obrigação tributária, haja vista que o interesse apto a qualificar a solidariedade insculpida no referido dispositivo legal é o interesse jurídico, consubstanciado na atuação em conjunto, concorrente, que se amolda à hipótese de incidência prevista na norma tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e, em relação ao recurso voluntário dar parcial provimento para afastar a glosa de custos relativa aos benefícios recebidos do PEPRO, no valor de R\$8.054.301,00, devendo o auto de infração ser ajustado também em relação à infração relativa ao não recolhimento das estimativas mensais e a consequente imputação da multa isolada.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Nelso Kichel, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Wilson Kazumi Nakayama (suplente convocado), Letícia Domingues Costa Braga, Mauritania Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocado) e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente). Ausente o Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, substituído pelo Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama.

Relatório

Por bem retratar os fatos que envolvem o presente processo, reproduzo o Relatório constante da decisão recorrida.

Trata-se de Autos de Infração - AI por meio dos quais se exige Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) e juros de mora.

Termo de Verificação Fiscal

Por meio do Termo de Verificação Fiscal de fls. 29/34 a Autoridade lançadora esclarece que:

Considerações iniciais

- O contribuinte é tributado pelo regime de apuração do lucro real anual e não constam em DCTF nem nos sistemas de PAGAMENTOS da Receita Federal do Brasil débitos/recolhimentos a título de IRPJ e CSLL.

- O PEPRO (Prêmio Equalizador Pago ao Produtor) é definido como uma subvenção econômica concedida ao produtor rural e/ou sua cooperativa que se disponha a vender seu produto pela diferença entre o Preço Mínimo estabelecido pelo Governo Federal e o valor do Prêmio Equalizador arrematado em leilão, obedecida a legislação do ICMS vigente em cada Estado da Federação e a escoá-lo nas condições e abrangências previstas no Aviso específico.

- O tratamento tributário a ser dispensado às subvenções encontra-se exarado no Parecer Normativo Cosit nº 112, de 1978, o qual pode ser assim sintetizado:

I - As Subvenções Correntes para Custeio ou Operação integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as Subvenções para Investimento, o resultado não operacional.

II - Subvenções para Investimento são as que apresentam as seguintes características:

a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;

b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico;

III - As Isenções ou Reduções de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presente todas as características mencionadas no item anterior;

IV - As Subvenções para Investimento, se registradas como reserva de capital não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva.

- O PEPRO, enquanto subvenção, classifica-se como Subvenção Corrente para Custeio ou Operação, devendo seu valor ser computado na determinação do lucro operacional, conforme determina o artigo 392, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda –RIR, de 1999.

- Verificou-se na contabilidade do contribuinte que os valores relativos ao recebimento do PEPRO são escriturados na conta contábil 3.1.1.02.002 - Ingressos Prêmio de Leilão Conab, mediante o seguinte lançamento contábil:

D - Banco do Brasil (1.1.1.02.001) - conta do Ativo

C - Ingressos Prêmio de Leilão Conab (3.1.1.02.002) - conta de Resultado

- Os valores recebidos do prêmio são também contabilizados como custo do contribuinte na conta contábil 4.1.2.01.003 - Repasse Custo Prêmios Conab, mediante a criação de uma provisão (PROVISÃO REPASSE PREMIO CONAB) e do seguinte lançamento contábil:

D - Repasse Custo Prêmios Conab (4.1.2.01.003) - conta de Resultado

C - Fornecedores (2.1.1.02 e subcontas) - conta do Passivo

- Nada justifica contabilizar como custo os valores recebidos do PEPRO, mormente se as notas fiscais de entrada relativas ao prêmio já foram todas contabilizadas como custo na conta contábil 4.1.2.01.001 - Custo das Mercadorias e Produtos Vendidos - Associados.

- Exemplificando com as notas fiscais de entrada n.ºs 001624 e 000415 (em anexo), respectivamente dos produtores AMAURI STRACCI e DIRCEU MONTANNI FILHO: a primeira foi objeto de operação via PEPRO e a segunda não. Nada obstante, ambas encontram-se regularmente contabilizadas como custo na mesma conta 4.1.2.01.001 - Custo das Mercadorias e Produtos Vendidos - Associados. Inexiste razão para se “criar” custo com fundamento na subvenção.

- Ao proceder dessa forma, o contribuinte acaba por anular o efeito do prêmio (subvenção) na apuração do resultado do exercício, uma vez que adiciona corretamente o valor da subvenção como INGRESSO OPERACIONAL, mas, por outro lado, adicionou indevidamente o mesmo valor da subvenção como CUSTO.

- Ao anular os efeitos da subvenção na apuração do resultado e ao criar a “PROVISÃO REPASSE PREMIO CONAB” em contrapartida com a conta FORNECEDORES, o contribuinte acabou por distribuir os valores da subvenção sem antes submetê-los à formação dos fundos de reservas obrigatórios.

- Os ingressos do PEPRO são repassados aos cooperados mediante o seguinte lançamento:

D - Adiantamento a Cooperado (1.2.5.01) - conta do Ativo

C - Banco do Brasil (1.1.1.02.001) - conta do Ativo

- E a conta Adiantamento a Cooperado (1.2.5.01) vai sendo creditada em contrapartida aos débitos realizados na conta FORNECEDORES.

Tributação dos resultados

- O artigo 24, § 3º, da Lei n.º 5.764, de 1971, estabelece que “*é vedado às cooperativas distribuírem qualquer espécie de benefício às quotas partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros excetuando-se os juros até o máximo de 12% (doze por cento) ao ano que incidirão sobre a parte integralizada*”.

- Ao distribuir os valores recebidos do PEPRO antes de constituir os fundos de reservas obrigatórios, o contribuinte distribuiu/estabeleceu uma vantagem/privilégio financeiro em favor dos cooperados, o que é totalmente vedado às cooperativas. Foram distribuídos R\$ 1.208.145,00 indevidamente aos cooperados.

- A teor do § 2º do art. 182 do RIR/1999, a inobservância da referida vedação importará na tributação dos resultados. Sendo assim, caracterizada a distribuição do benefício financeiro aos cooperados, os resultados apurados serão normalmente tributados pelo IRPJ e CSLL.

- Nos casos de apuração anual, obrigam-se os contribuintes ao recolhimento mensal por estimativa. Nessas situações, a base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação de um dado percentual sobre a receita bruta auferida mensalmente ou, facultativamente, com base em balanços ou balancetes mensais levantados nos termos da legislação comercial e fiscal. Quanto à CSLL, são admitidas as mesmas considerações feitas para o IRPJ, consoante artigo 57 da Lei n.º 8.981, de 1995.

Infrações

- A SOBRA LÍQUIDA OPERACIONAL apurada pela Fiscalização (R\$ 8.370.587,00) corresponde ao somatório do custo prêmio Conab (R\$ 8.054.301,00) com a SOBRA LÍQUIDA OPERACIONAL (R\$ 316.286,00) apurada pelo Contribuinte antes da ação fiscal. Submetida a cooperativa à sistemática do Lucro Real Anual, o somatório de ambas as parcelas (LUCRO) será normalmente tributado pelo IRPJ e CSLL.
- Os custos relativos ao prêmio Conab (R\$ 8.054.301,00), indevidamente escriturados na conta contábil 4.1.2.01.003 - Repasse Custo Prêmios Conab, foram glosados, ocasionando débitos de IRPJ e CSLL.
- A parcela do lucro (R\$ 316.286,00) apurada pelo contribuinte (SOBRA LIQUIDA OPERACIONAL), no regime do Lucro Real Anual, deve ser tributada pelo IRPJ e CSLL, independentemente da glosa dos custos promovida pela Fiscalização.
- Foi aplicada multa isolada pela falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e CSLL relativas ao ano-calendário 2008 e que decorreram da sujeição da cooperativa à apuração do Lucro Real Anual. A base legal da referida penalidade encontra-se no artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei n.º 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei n.º 11.488/2007.

Responsabilidade solidária dos cooperados

- A Lei n.º 5.764, de 1971, em seu artigo 3º, assim estabelece a natureza jurídica das sociedades cooperativas:

Art. 3º. Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

- Pela definição legal caracteriza-se a sociedade cooperativa pelo conjunto de pessoas que se unem com o objetivo de exercer uma atividade econômica, em proveito comum, sem finalidade lucrativa. Certamente uma das principais características das cooperativas é a solidariedade recíproca, na medida em que se sacrificam e também se beneficiam dos serviços prestados em nome da entidade.

- A responsabilidade que se quer atribuir tem por fundamento o artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN e busca imputar a todos os associados/cooperados a responsabilização solidária pela obrigação tributária decorrente dos fatos apurados no curso do procedimento fiscal, principalmente se considerarmos que os mesmos se beneficiaram direta e economicamente das irregularidades descritas no presente Termo.

- Ademais, atenta-se para o fato de que o contribuinte, enquanto sociedade cooperativa, é gerida e capitaneada conjuntamente por todos os associados/cooperados mediante Assembléias Gerais. Nos termos dos artigos 18 e 32, alíneas "a" e "b", de seu Estatuto Social, temos:

Art. 18. A Assembléia Geral dos Cooperantes, Ordinária ou Extraordinária, é o órgão supremo da cooperativa, cabendo-lhe tomar toda e qualquer decisão de interesse da entidade; suas deliberações vinculam a todos, ainda que ausentes ou discordantes.

Art. 32. A Assembléia Geral Ordinária, que se realizará obrigatoriamente uma vez por ano, no decorrer dos 3 (três) primeiros meses após o término do exercício social, deliberará sobre os seguintes assuntos, que deverão constar da ordem do dia:

a) Prestação de contas da Diretoria, acompanhada do parecer do Conselho Fiscal, compreendendo:

1. Relatório da Gestão;

2. *Balanço Geral;*

3. *Demonstrativo das sobras apuradas, ou das perdas, e Parecer do Conselho Fiscal;*

4. *Plano de atividade da cooperativa para o exercício seguinte;*

b) Destinação das sobras apuradas ou o rateio das perdas, deduzindo-se, no primeiro caso, as parcelas para os Fundos Obrigatórios.

- Diante do exposto acima, caracterizado o interesse comum (proveito comum) e a inerente solidariedade cooperativa/cooperados, procedemos à responsabilização-tributária solidária de todos os cooperados da Cooperativa.

Impugnação

Cientificada dos lançamentos em 05/06/2008 (AR à fl. 39) a Autuada apresentou, em 03/07/2008, a impugnação de fls. 1.269/1.288 aduzindo, em síntese, que:

Responsabilidade Solidária dos Cooperados

- Inoportuna Inclusão - Prevê o artigo 1.096 do Código Civil que aplicam-se às cooperativas as disposições referentes às sociedades simples, no que a Lei for omissa. Assim, reporta-nos diretamente ao artigo 997 do mesmo código, em especial o inciso VIII, que estabelece:

Artigo 997 - A sociedade constitui-se mediante contato escrito, particular ou público, que além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

(...)

VIII - se os sócios respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais.

- Por outro lado o artigo 1.095 preceitua que “na sociedade cooperativa, a responsabilidade dos sócios pode ser limitada ou ilimitada”. Dessa forma, se dá o primeiro passo para conhecer da responsabilidade dos sócios e, assim, já se percebe estarmos tratando do instituto da responsabilidade subsidiária, e não solidária.

- Deve-se observar, portanto, o Código Civil e o objeto contratual de criação da sociedade cooperativa e, somente então, a partir deste ponto obter a resposta sobre a responsabilidade solidária ou subsidiária do caso em tela.

- Os artigos 1º e 8º, Parágrafo Único do Estatuto Social Consolidado da Cooperativa prescrevem, respectivamente, que:

Artigo 1º - A COOBAHIA - Cooperativa Bahia Oeste, é uma sociedade de natureza civil e de responsabilidade limitada, sem fins lucrativos, constituída no dia 02/05/2005, que se rege pelos valores e princípios do cooperativismo, pelas disposições legais, pelas diretrizes da autogestão e por este estatuto, tendo:

Artigo 8º - São deveres dos cooperantes:

*Parágrafo Único - O cooperante responde **subsidiariamente** pelos compromissos da COOBAHIA até o valor capital por ele subscrito e no montante das perdas que lhe couber,*

- Estabelecida a responsabilidade subsidiária e limitada dos sócios nos moldes da lei e no Estatuto Social, não há razão de sua ampliação para eventual autuação.

Indaga-se: poderia a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB efetuar a fiscalização e, após a sua conclusão, atuar indistintamente apenas um dos associados? A resposta é NEGATIVA, pois apenas poderia ser atuada a cooperativa, já que a mesma é a responsável pela escrituração das operações. Tendo em vista que o PEPRO é uma faculdade, somente alguns produtores participam da operação e, assim, no devido tempo, caso seja o processo administrativo julgado procedente, cada associado, na medida de sua responsabilidade nas operações, arcará com eventual prejuízo na proporção de sua participação.

- Apenas esta indagação é suficiente para demonstrar a responsabilidade subsidiária de cada associado junto à cooperativa, que deverá ser apurada posteriormente. O Autuante, desatendendo tudo isto, de forma generalizada, impõe a solidariedade passiva a todos os associados sem considerar a proporção da participação que somente poderá ser apurada na constituição definitiva do crédito tributário.

- Em sede de conclusão se percebe o equívoco na inclusão dos associados como responsáveis solidários da cooperativa e, assim sendo, pela ausência de capacidade processual seja os mesmos excluídos do procedimento administrativo.

Arrolamento Administrativo

- Abusividade - Com fundamento nos artigos 64 e 64-A da Lei 9.532, de 1997 e no artigo 2º da Instrução Normativa nº 1.171, de 2011, os associados tiveram seus bens e direitos (ou estão na eminência de ter) equivocadamente arrolados com o devido registro na margem do bem.

- Ora, o arrolamento administrativo não poderá ser realizado na ausência de requisitos legais e o primeiro deles é a ausência da qualidade de parte. Os associados não são (pelo ordenamento jurídico já exposto) sujeitos passivos no processo administrativo fiscal.

- Noutras palavras, a legislação pátria veda qualquer ato contra aquele que não possui capacidade para ser parte em processo, quer seja administrativo ou judicial. Somente será parte aquele associado que, ao final do processo administrativo, for apurado o montante tributário devido à Fazenda Pública e aquele que contribuiu na devida proporção para ocorrência do fato gerador.

- Que a Fazenda Nacional se abstenha de realizar qualquer arrolamento administrativo junto às matrículas dos bens dos associados pelos argumentos já narrados anteriormente, continuando o processo administrativo somente em relação à Cooperativa.

Nulidade e Improcedência do Auto de Infração

- A atuação fiscal é nula e improcedente, não havendo qualquer caracterização de omissão de receita, havendo, sim, inadequada interpretação pelo Autuante da natureza do ato praticado pela cooperativa e a própria natureza dos valores recebidos pela mesma, pertinentes ao PEPRO, na condição de mera intermediária dos produtores rurais associados.

- A Autuada é uma Cooperativa de produtores rurais, sem fins lucrativos, cujos objetivos sociais são, dentre outros, a aquisição e revenda, a preço de custo, dos insumos agropecuários utilizados nas lavouras/plantações de seus produtores/associados, bem como a comercialização dos produtos agrícolas por eles produzidos, como soja, milho, algodão e outros.

- Saliente-se que a atividade de comercialização da produção depende do fornecimento do produto agrícola, pelos cooperados, conforme disciplina o art. 3º da Lei 5.764, de 1971, que rege as cooperativas, ato este que busca a consecução de um dos objetivos sociais da Autuada, qual seja, a comercialização dos produtos de seus cooperados,

assumindo, portanto, a natureza jurídica de ato cooperativo, de acordo com o art. 79 da Lei das Sociedades Cooperativas.

- Assim, o ato de efetivar a comercialização dos produtos agrícolas entregues por seus associados configura ATO COOPERATIVO.

- A Autuada, no exercício de suas atividades sociais, agindo em nome dos seus cooperados, produtores e detentores dos produtos postos à participação nos leilões de PEPRO executados pela CONAB, procedeu a aquisição dos competentes e regulares Editais de Leilões para oferecer os produtos de seus cooperados.

- Primeiramente, o produtor entrega sua produção a cooperativa para comercialização, posteriormente esta produção é vendida no mercado, sendo emitida a nota fiscal correspondente diretamente pelo produtor rural. Nesta operação, a CONAB faz o pagamento de uma complementação do preço apurado entre a diferença do valor da venda da produção no mercado e o preço mínimo de garantia do governo federal.

Esta subvenção patrocinada pelo Governo Federal é denominada de PEPRO - PRÊMIO EQUALIZADOR PAGO AO PRODUTOR (como o próprio nome diz: pago ao produtor) cujo valor correspondente é depositado em favor da cooperativa, a qual, de imediato, o repassa diretamente ao produtor rural vinculado a operação, e este, na sequência, efetiva o seu reconhecimento como RECEITA PROVENIENTE DA ATIVIDADE RURAL, oferecendo à tributação em seu ajuste de imposto de renda de produtor rural na forma regulamentar.

- Veja que a Cooperativa autuada procedeu a todos os lançamentos suficientes e necessários para a exata compreensão desta entrada do PEPRO, tudo devidamente lançado e registrado em seu Livro Razão. E mais, comprova o repasse dos valores exatos diretamente ao produtor cooperado com algumas deduções autorizadas.

- Melhor explicando estas deduções, cada cooperado possui uma conta contábil com os registros de toda a movimentação com a cooperativa, incluindo adiantamentos, pagamentos pelo fornecimento da produção e rateio mensal dos dispêndios, calculados na forma do inciso II do art. 80 da Lei 5.764, de 1971. Todos estes lançamentos constam na conta contábil de cada cooperado. No financeiro, quando dos repasses dos recursos, é administrada a manutenção de um percentual calculado sobre a movimentação para preservar em caixa o valor correspondente ao dispêndio do mês.

- O que o Autuante fez foi, de forma sumária, desclassificar o ato de comercialização pela cooperativa que é juridicamente e de fato ato cooperativo para classificá-lo, sem respaldo legal, como ato não cooperativo que tenha gerado receitas que deveriam ser contabilizadas ou como “receitas não operacionais” ou como “outros resultados operacionais”.

- O Autuante não considerou o fato de que a cooperativa, ao comercializar o produto de seus associados e receber o valor PEPRO, praticou um ATO COOPERATIVO não passível de qualquer tributação, até porque a cooperativa o fez como detentora provisória de um numerário, como mera intermediária, tanto que o valor integral foi repassado ao produtor rural cooperado (com algumas deduções aqui demonstradas), o qual, acertadamente, deve lançar tal valor como receita proveniente de atividade rural, dando-lhe tratamento tributário previsto em lei, tudo conforme bem demonstrado documentalmente, sem qualquer nódoa de dúvida.

- Para corroborar os fundamentos aduzidos transcreve os itens 497 e 493 do “Perguntas e Respostas” do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física.

Conclusão

- Foram efetivamente registrados os ingressos no importe de R\$ 8.054.301,00 relativamente ao prêmio de leilão denominado PEPRO como custo de produção do cooperado, sendo detentor provisório de tal receita na condição de cooperativa intermediária do cooperado (legítimo titular de tal receita). Posteriormente efetivou-se o repasse por transferência bancária e correspondente contabilização integral de tal prêmio ao produtor rural cooperado, tendo ocorrido, na sequência, o lançamento pelo produtor rural cooperado da receita deste PEPRO na Declaração de IRPF como receita da atividade rural, oferecendo tal receita à tributação em sua apuração de ajuste anual.

- Até o momento do lançamento de tal receita PEPRO pela cooperativa e seu repasse ao produtor rural externou-se um ato de natureza cooperativa e por isto não tributável, até porque toda a operacionalização da participação da cooperativa no Leilão se faz como intermediária do cooperado. Tanto que a nota fiscal é emitida pelo próprio produtor rural e houve o repasse do prêmio - a complementação ao valor da nota fiscal - diretamente e integralmente pela cooperativa ao produtor rural e este lançou tal repasse como receita da atividade rural.

- Ou seja, a cooperativa, ao participar dos leilões da CONAB, pratica um ato de natureza genuinamente cooperativo, não havendo receita apropriada por ela em nenhum momento, atuando tão somente como intermediária, não havendo porque levar este valor PEPRO à tributação se tal valor deve ser oferecido à tributação como receita da atividade rural pelo produtor cooperador.

- Nestes termos, há cristalino equívoco de interpretação do Fisco ao lavrar tal autuação, não havendo porque exigir tributo a incidir sobre o valor pertinente ao PEPRO. Primeiro por que tal valor se originou de um ato cooperativo; segundo porque tal valor foi repassado integralmente ao produtor; terceiro porque não houve apropriação de tal valor pela cooperativa; e quarto porque o cooperado associado deve proceder o lançamento de tal repasse como receita da atividade rural, oferecendo à tributação para apuração do resultado de sua atividade rural, não havendo caracterização de qualquer omissão de receita pela Autuada.

Pedidos

- Consta-se que o Auto de Infração carece de certeza e objetividade, desatendendo regras elementares que acabaram por tornar indeterminado o montante do débito tributário exigido, devendo ser anulado.

- A improcedência é patente, pois conforme fundamentos e documentos comprobatórios não houve caracterização de omissão de receita, devendo o auto ser julgado improcedente.

- Requer realização de diligência por fiscal estranho ao feito, bem como a produção de prova pericial contábil fiscal na forma regulamentar.

Aditamento

Por meio da petição de fls. 2712/2718, apresentada em 20 de março de 2019, a Impugnante apresenta o acórdão 07-43.151 da 3ª Turma da DRJ/FNS (fls. 2720/2734 e 2737/2754) e alega, em complemento, o seguinte:

- Em decorrência de recente decisão da RFB que acolhe a tese da Impugnante, se constituindo em fato novo, vem apresentar o acórdão 07-43.151 da 3ª Turma da DRJ/FNS e expor os fatos e fundamentos jurídicos a seguir delineados.

- Recente julgado (14 de dezembro de 2018) da 3ª Turma da DRJ/FNS entendeu que a cooperativa, condizente com seu papel de mera intermediária entre o mercado e seus associados, pode repassar os benefícios estatais recebidos a título de benefício fiscal em nome desses mesmos associados. Principalmente quando esse repasse aos associados -

devidamente credenciados no programa estatal - é condição *sine qua non* do próprio programa para que a cooperativa possa aceder ao benefício fiscal. Nesse caso, não há que se falar em distribuição de vantagem financeira, a qual desvirtuaria o ato cooperativo.

- Portanto, a própria RFB, em julgamento de um auto de infração de uma cooperativa da mesma região oeste da Bahia, entendeu como ilegal a incidência de tributos sobre a quantia percebida a título de PEPRO - Prêmio Equalizador Pago ao Produtor, que é uma subvenção econômica concedida ao produtor rural e/ou sua cooperativa que se disponha a vender seu produto pela diferença entre o Valor de Referência estabelecido pelo Governo Federal e o valor do Prêmio Equalizador arrematado em leilão, bem como os valores repassados aos seus associados em virtude da aquisição, pela cooperativa, dos créditos presumidos recebidos pelos associados através do PROALBA, já que tais subvenções estão diretamente ligados à comercialização da produção dos seus associados.

- Os repasses decorrentes do PEPRO e PROALBA não podem ser entendidos como receita da cooperativa de subvenção proveniente do Poder Público, nem tampouco indicar a concessão de vantagem financeira distribuída indevidamente aos cooperados.

- Assim, não estão sujeitas à tributação tais operações, que já que atreladas ao ato cooperativo de comercialização da produção de seus associados, o que evidencia a improcedente a autuação.

- Reitera o pedido de improcedência do auto de infração.

A impugnação ao lançamento foi julgada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte – DRJ/BHE, que editou o Acórdão n.º 02-95.740 – 6ª Turma, em 09 de outubro de 2019, declarando procedente em parte o recurso apresentado. Referido acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

COOPERATIVA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS COOPERADOS. MERO INTERESSE ECONÔMICO. IMPOSSIBILIDADE.

O mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária prevista no art. 124, I, do CTN. Não existe solidariedade tributária pelo só fato de determinada pessoa revestir a qualidade de cooperado.

COOPERATIVA. VENDA DE PRODUTOS EM LEILÃO ELETRÔNICO DA CONAB. RECEBIMENTO DO PEPRO. ATOS COOPERATIVOS. INEXISTÊNCIA.

A operação que desencadeia o pagamento do Prêmio Equalizador Pepro à Cooperativa envolve duas relações jurídicas. Uma entre a Cooperativa e os compradores, para a venda dos produtos e outra entre a Cooperativa e o Governo Federal, para o recebimento do prêmio. Embora tais relações possam até serem realizadas para a consecução dos objetivos sociais da Cooperativa (aspecto objetivo do ato cooperativo), fato é que em nenhuma delas se constata a presença da cooperativa e de um cooperado ou a presença de mais de uma cooperativa associadas (elemento subjetivo do ato cooperativo), não se configurando, pois, como atos cooperativos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

PEPRO. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. CÔMPUTO NO LUCRO OPERACIONAL.

As subvenções têm natureza de receitas e foram classificadas pela legislação do imposto de renda como "Outros Resultados Operacionais", na modalidade subvenção corrente para custeio, ou como "Resultados não Operacionais", na modalidade subvenção para investimento. O Pepro, enquanto subvenção, classifica-se como "Subvenção para Custeio ou Operação", devendo seu valor ser computado na determinação do lucro operacional.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO. MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação de regência de cada tributo.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo Impugnante.

RECURSO DE OFÍCIO. EXCLUSÃO DE SUJEITO PASSIVO DA LIDE. REQUISITOS.

O recurso de ofício previsto no § 2º do art. 1º da Portaria MF nº 63, de 2017, reclama a presença cumulativa de dois requisitos: 1) que a decisão de 1ª instância exclua sujeito passivo da lide; e 2) que o valor total do tributo e da multa seja superior a R\$ 2.500.000,00, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário. Hipótese em que foram excluídos sujeitos passivos da lide e o valor total do tributo e da multa é superior a R\$ 2.500.000,00.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

A decisão recorrida considerou o lançamento procedente apenas em parte para excluir do pólo passivo da obrigação tributária todos os apontados como responsáveis solidários. O acórdão adotou os seguintes fundamentos ao decidir:

Responsabilidade solidária de todos os cooperados

A Autoridade lançadora atribuiu responsabilidade tributária solidária a todos os cooperados da Cooperativa atuada com fundamento no art. 124, I, do Código Tributário Nacional - CTN, cujo teor é o seguinte:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

Embora os cooperados tenham sido intimados do resultado da ação fiscal, nenhum deles apresentou impugnação. Coube a própria Cooperativa atuada apresentar defesa em face da responsabilidade solidária atribuída a seus cooperados e também em relação ao arrolamento de bens dos mesmos.

Nesse panorama, revelar-se-ia apropriado averiguar, preliminarmente, se a Cooperativa tem legitimidade ativa para representar seus associados no âmbito do processo administrativo fiscal lastreada apenas em normas estatutárias, uma vez que não houve outorga de poderes dos cooperados à Cooperativa para tanto.

Observo, todavia, que essa averiguação não será realizada em decorrência da edição do Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 4, de 10 de dezembro de 2018, que tratou da possibilidade de atribuição de responsabilidade a terceiro com supedâneo no art. 124, I, do CTN. Transcreve-se, abaixo, ementa do referido Parecer, na parte que aqui interessa:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. ART. 124, I, CTN. INTERESSE COMUM. ATO VINCULADO AO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. ATO ILÍCITO. GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR. EVASÃO E SIMULAÇÃO FISCAL. ATOS QUE CONFIGURAM CRIMES. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. NÃO OPOSIÇÃO AO FISCO DE PERSONALIDADE JURÍDICA APENAS FORMAL. POSSIBILIDADE.

A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. Deve-se comprovar o nexos causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

O trecho em destaque evidencia que para a atribuição de responsabilidade solidária por interesse comum (CTN, art. 124, I) é necessário que a Autoridade fiscal comprove o nexos causal entre a pessoa a ser responsabilizada e o ato que ocasionou o resultado prejudicial ao Fisco, demonstrando, inclusive, a presença do elemento subjetivo na conduta do responsabilizado (participação consciente).

No caso concreto, a Autoridade lançadora atribuiu responsabilidade solidária a todos os cooperados da Atuada nos seguintes termos:

A Responsabilidade que se quer atribuir tem por fundamento o artigo 124, inciso I do CTN (Lei n.º 5.172/66) e busca imputar a todos os associados/cooperados a responsabilização solidária pela obrigação tributária decorrente dos fatos apurados no curso do procedimento fiscal, principalmente se considerarmos que os mesmos se beneficiaram direta e economicamente das irregularidades descritas no presente Termo.

Ademais, atenta-se para o fato de que o Contribuinte, enquanto sociedade cooperativa, é gerida e capitaneada conjuntamente por todos os associados/cooperados, mediante Assembléias Gerais. Nos termos dos artigos 18 e 32, alíneas "a" e "b", de seu Estatuto Social, temos:

(...)

Diante do exposto acima, caracterizado o interesse comum (proveito comum) e a inerente solidariedade cooperativa x cooperados, procedemos à responsabilização-tributária solidária de todos os cooperados do Contribuinte.

À evidência, a Fiscalização atribuiu a responsabilidade solidária de forma genérica e com base exclusivamente no interesse econômico dos cooperados, sem especificar/individualizar o nexos causal entre as condutas de cada um e o fato jurídico tributário. Tal procedimento está em desarmonia com o Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 4, de 2018, que em seu item 16 esclarece:

16. Não é qualquer interesse comum que pode ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN. O interesse deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário, como visto acima. Assim, o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluindo os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito. Transcreve-se elucidativo trecho de julgado do CARF:

O interesse comum de que trata o artigo 124, inciso I, do CTN é sempre jurídico, não devendo ser confundido com "interesse econômico", "sanção", "meio de justiça" etc.

O interesse econômico, reconhecemos, até pode servir de indício para a caracterização de interesse comum, mas, isoladamente considerado, não constitui prova suficiente para aplicar a solidariedade. E também não é suficiente que a pessoa tenha tido participação furtiva como interveniente num negócio jurídico, ou mesmo que seja sócio ou administrador da empresa contribuinte, para que a solidariedade seja validamente estabelecida.

Pelo contrário, a comprovação de que o sujeito tido por solidário teve interesse jurídico, o que se faz com a demonstração cabal da relação direta e pessoal dele com a prática do ato ou atos que deram azo à relação jurídico tributária, é requisito fundamental para fins de aplicação de responsabilidade solidária

Ressalto, por relevante, que a imputação genérica de responsabilidade tributária por interesse comum, sem a individualização da conduta de cada um dos cooperados, corresponde à atribuição de responsabilidade tributária objetiva, de modo que os cooperados seriam responsabilizados não pelo que fizeram, mas sim pelo são; não porque tenham efetivamente contribuído para a infração tributária, de forma consciente, senão por causa de suas qualidades. Não existe solidariedade tributária pelo só fato de determinada pessoa revestir a qualidade de cooperado.

Acrescento, por oportuno, que além de imputar responsabilidade tributária de forma genérica a Autoridade lançadora entendeu que a Autuada era “gerida e capitaneada conjuntamente por todos os associados/cooperados mediante Assembléias Gerais”.

À evidência, o Estatuto da Impugnante é claro ao atribuir à Diretoria a “responsabilidade pela decisão sobre todo e qualquer assunto de ordem econômica ou social, de interesse da cooperativa ou de seus cooperantes” (art. 36, à fl. 289), sendo composta por três diretores (artigos 37 e 38, à fl. 290), aos quais competem “representar ativa e passivamente a cooperativa em juízo e fora dele” (artigos 41, 42 e 43, às fls. 292/293), cabendo ao Diretor-Presidente “dirigir e supervisionar todas as atividades da cooperativa” (art. 41, à fl. 292).

Nesse cenário, entendo que todos os cooperados devem ser excluídos do polo passivo das autuações, seja pelo fato de a responsabilidade ter sido atribuída de forma genérica, sem individualização da conduta de cada um, seja pelo fato de que a administração da Cooperativa está a cargo da Diretoria, sendo descabida a afirmação de que a Autuada

era “gerida e capitaneada conjuntamente por todos os associados/cooperados mediante Assembléias Gerais.

Em relação ao arrolamento de bens dos cooperados, excluídos do polo passivo da autuação, cabe à Unidade de origem averiguar a conveniência ou não de sua manutenção, em face do teor da Súmula Vinculante CARF nº 109, de 1º de abril de 2019, assim descrita:

Súmula CARF nº 109 O órgão julgador administrativo não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a arrolamento de bens.(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Mérito

Beneficiário do Pepro

Conforme o “Regulamento para Operacionalização da Oferta de Prêmio Equalizador Pago ao Produtor Rural e/ou sua Cooperativa nº 001, de 2008”, disponível no sítio eletrônico da CONAB, os participantes do certame são os “Os produtores rurais e/ou suas cooperativas que atendam as condições previstas neste Regulamento e no Aviso específico”, entendendo-se por participante “o arrematante, em nome do qual toda a documentação será emitida.

Por outro lado, “O arrematante se obriga a realizar a venda de seu produto, emitindo a(s) Nota(s) Fiscal(is) com valor não inferior à diferença entre o Preço Mínimo ou Valor de Referência e o valor do prêmio equalizador arrematado, obedecendo a legislação do ICMS vigente em cada Unidade da Federação, bem como a escoar o produto no prazo e nas condições estabelecidas no Aviso específico”.

Ainda de acordo com o “Regulamento para Operacionalização da Oferta de Prêmio Equalizador Pago ao Produtor Rural e/ou sua Cooperativa nº 001, de 2008”, “O arrematante só terá direito ao recebimento do prêmio equalizador, no valor correspondente à quantidade efetivamente comprovada como vendida e escoada, de forma completa e correta”, sendo que “A conta corrente, a agência e o banco para recebimento do prêmio, terão que ser a do arrematante, contendo o mesmo CNPJ ou CPF, constante do DCO, podendo, quando se tratar de filial ou matriz, serem indicados para recebimento do valor do prêmio o banco, a agência e conta corrente de sua titularidade”.

Extrai-se, das disposições do Regulamento para Operacionalização da Oferta de Pepro, as seguintes características:

- 1) O arrematante pode ser produtor rural ou cooperativa (participantes);
- 2) O arrematante é obrigado a realizar a venda do produto, emitindo a(s) Nota(s) Fiscal(is) correspondentes;
- 3) O arrematante terá direito ao recebimento do prêmio equalizador no valor correspondente à quantidade efetivamente comprovada como vendida e escoada; e
- 4) A conta corrente, a agência e o banco para recebimento do prêmio terão que ser a do arrematante.

Não restam dúvidas, portanto, que o beneficiário do Pepro é o arrematante, que pode ser tanto os produtores rurais individualmente considerados, quanto as cooperativas. O Arrematante deve emitir as notas fiscais e comprovar a venda e o escoamento dos produtos, de forma a receber o Pepro em suas contas correntes.

No caso concreto quem aparece na qualidade de arrematante é a Coobahia, ora Impugnante.

Operação que ocasiona o recebimento do Pepro: ato cooperativo ou ato não cooperativo?

Aduz a Interessada que pratica ato cooperativo quando comercializa o produto de seus associados e recebe o valor PEPRO, figurando como mera intermediária na operação, tanto que o valor integral é repassado ao produtor rural cooperado.

Para fins de tributação das contribuições sociais imperioso que se distinga entre o ato cooperativo e o ato não cooperativo, a fim de que se possa determinar a receita tributável das cooperativas, haja vista que sobre as receitas resultantes da prática de atos cooperativos não incide PIS e nem Cofins, ao passo que as receitas decorrentes da prática de atos não cooperativos sujeitam-se à tributação do PIS e da Cofins.

O regime jurídico das sociedades cooperativas foi estabelecido pela Lei nº 5.764, de 1971, que em seu artigo 79 dispôs que:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estas e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Depreende-se, do texto legal, que os atos cooperativos típicos são caracterizados, sob o aspecto subjetivo, pela presença da cooperativa e de um cooperado ou pela presença de mais de uma cooperativa quando associadas e sob o aspecto objetivo, pela busca da consecução de sua finalidade social, não se podendo olvidar que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

O Prêmio Equalizador Pago ao Produtor Rural e/ou à Cooperativa - Pepro é uma subvenção econômica concedida ao produtor rural ou sua cooperativa que arrematar o prêmio equalizador em leilão eletrônico realizado pela CONAB. Esse prêmio visa complementar o valor recebido pela venda de um produto para que ele atinja o valor do Preço Mínimo, desde que esse produto seja escoado de acordo com as condições do Aviso específico.

Para operacionalizar o Pepro o governo estabelece regularmente um preço considerado minimamente adequado (preço de referência) para que se mantenha a viabilidade da produção de commodities e outros produtos agrícolas produzidos no Brasil. Quando o valor de mercado desses produtos fica abaixo desse valor pré-estabelecido o Governo Federal paga o Pepro através de leilões realizados em bolsas.

Em outras palavras: o Pepro é uma das ferramentas utilizadas pelo Governo Federal para viabilizar a Política de Garantia de Preços Mínimos. Trata-se de subvenção paga em leilões especiais de produtos agrícolas quando os preços de mercado estão muito baixos. O comprador dos produtos paga apenas o valor de mercado, enquanto o arrematante do prêmio (no caso a Cooperativa) recebe o valor mínimo estabelecido pelos órgãos governamentais de duas fontes, separadamente: do comprador, o valor de mercado; do Governo Federal, o valor da subvenção econômica Pepro, que representa a diferença entre o valor mínimo (valor de referência) e o valor de mercado.

Nesse contexto, não se amolda ao conceito legal de atos cooperativos nem as vendas de produtos agrícolas pela Cooperativa no bojo do leilão eletrônico, porquanto praticadas com terceiros (compradores dos produtos) e nem o recebimento do Pepro, porquanto pago pelo Governo Federal.

Esmiuçando mais este entendimento: a operação que desencadeia o pagamento do Pepro envolve duas relações jurídicas. Uma entre a Cooperativa e os compradores, para a

venda dos produtos e outra entre a Cooperativa e o Governo Federal, para o recebimento do prêmio. Embora tais relações possam até serem realizadas para a consecução dos objetivos sociais da Cooperativa (aspecto objetivo), fato é que em nenhuma delas se constata a presença da cooperativa e de um cooperado ou a presença de mais de uma cooperativa associadas (elemento subjetivo), não se configurando, pois, como atos cooperativos.

O entendimento, portanto, é o de que tanto a venda das mercadorias, quanto o recebimento do Pepro não são atos cooperativos, haja vista serem praticados com terceiros não cooperados.

Glosa dos custos relativos ao Pepro indevidamente escriturados na conta “Repasso Custo Prêmios Conab”

Sustenta a Impugnante que os valores do Pepro eram depositados em seu favor, mas que os repassava aos produtores rurais vinculados às operações, não havendo porque se exigir tributo sobre os valores pertinentes aos prêmios.

O arrematante do prêmio, no caso a Cooperativa, recebeu o valor mínimo (valor de referência) de duas fontes: do comprador, o valor de mercado; do Governo Federal, o valor da subvenção econômica Pepro, que representa a diferença entre o valor mínimo e o valor de mercado.

Exemplificando: se o valor mínimo estabelecido pelo governo para as commodities X for 10 reais por saca e o valor de mercado dela estiver em 8 reais, o comprador paga estes 8 reais e recebe as mercadorias. Por outro lado, o governo oferece um prêmio de 2 reais para complementar o valor do preço de referência e nada recebe em troca, ou seja, não há fornecimento de mercadorias ao Governo Federal. O que ocorre, em verdade, é uma canalização de recursos estatais para garantir a realização da política pública de preços mínimos. Uma subvenção.

As subvenções têm natureza de receitas e foram classificadas pela legislação do imposto de renda como "Outros Resultados Operacionais", na modalidade subvenção corrente para custeio ou operação (art. 392 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que aprovou o Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), ou como "Resultados não Operacionais", na modalidade subvenção para investimento de que trata o art. 443 do mesmo Regulamento.

As subvenções para custeio, também conhecidas como subvenção para operação, não têm vinculação a aplicações específicas, ou seja, essa subvenção é caracterizada pela transferência de recursos com o objetivo de auxiliar a pessoa beneficiária frente ao seu conjunto de despesas cotidianas. A subvenção para custeio é considerada como sendo uma subvenção comum, o que faz com que seu registro na escrituração da empresa seja integrante do resultado operacional. Já a subvenção para investimento é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mas sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos projetados.

O Pepro, enquanto subvenção, classifica-se como “Subvenção para Custeio ou Operação”, devendo seu valor ser computado na determinação do lucro operacional, conforme disciplinado no art. 392, I, do RIR/1999, assim descrito:

Art.392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

No caso concreto, a Interessada escriturou como receita operacional os valores relativos ao recebimento da subvenção Pepro na conta contábil 3.1.1.02.002 - Ingressos Premio de Leilão Conab. Nada obstante, anulou o efeito desta contabilização quando escriturou os mesmos valores como custo na conta contábil 4.1.2.01.003 - Repasse Custo Prêmios Conab em contrapartida com a conta de "Provisão Repasse Prêmio Conab".

Em outras palavras: o procedimento levado a cabo pela Impugnante teve por consequência a anulação do efeito do prêmio na apuração do resultado do exercício, uma vez que adicionou corretamente o valor da subvenção como "Receita Operacional", mas, por outro lado, incluiu indevidamente o mesmo valor como "Custo".

Acrescento, por oportuno, que ao creditar a conta "Fornecedores" em contrapartida aos valores apropriados na conta "Provisão Repasse Prêmio Conab", a Autuada acabou por distribuir os valores da subvenção sem antes submetê-los à formação dos fundos de reservas obrigatórios (Lei nº 5.764, de 1971, art. 28, I), mediante os seguintes lançamentos contábeis:

Repasse do Pepro aos cooperados:

D - Adiantamento a Cooperado (1.2.5.01) - conta do Ativo

C - Banco do Brasil (1.1.1.02.001) - conta do Ativo

Anulação dos valores lançados na conta "Fornecedores"

D - Fornecedores

C - Adiantamento a Cooperado (1.2.5.01)

Esse procedimento caracteriza distribuição de benefícios financeiros aos cooperados em desarmonia com o disposto no § 1º do art. 182 do RIR/1999, sujeitando tais valores à incidência do IRPJ e da CSLL por força do disposto no § 2º do mesmo dispositivo, *in verbis*:

Art. 182. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidência do imposto sobre suas atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro (Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, art. 3º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 69).

§ 1º É vedado às cooperativas distribuírem qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros, excetuados os juros até o máximo de doze por cento ao ano atribuídos ao capital integralizado (Lei nº 5.764, de 1971, art. 24, §3º).

§ 2º A inobservância do disposto no parágrafo anterior importará tributação dos resultados, na forma prevista neste Decreto.

Correta, portanto, a glosa dos valores relativos ao Pepro indevidamente escriturados na conta "Repasse Custo Prêmios Conab", devendo tais valores serem oferecidos à tributação pelo IRPJ e também pela CSLL, esta por força do disposto no art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, assim descrito:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

Diligência e perícia

A Autuada pleiteia a realização de diligência por fiscal estranho ao feito, bem como a produção de prova pericial contábil fiscal na forma regulamentar. O procedimento para realização de diligências ou perícias está disciplinado no Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, com os seguintes dizeres:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

(...)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei n.º 8.748, de 1993)

Nesse panorama, considero não formulado os pedidos da Impugnante, porquanto em desarmonia com a norma legal, vale dizer, sem a exposição dos motivos que os justifiquem, sem a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados e sem a indicação do nome, endereço e a qualificação profissional do seu perito.

Aditamento à impugnação

A Autuada, em aditamento à impugnação, apresenta recente julgado da 3ª Turma da DRJ/FNS que entendeu que a cooperativa, condizente com seu papel de mera intermediária entre o mercado e seus associados, pode repassar os benefícios estatais recebidos a título de benefício fiscal em nome desses mesmos associados, principalmente quando esses repasses são condições *sine qua non* do próprio programa para que a cooperativa possa aceder ao benefício fiscal. Nesse caso, não haveria que se falar em distribuição de vantagem financeira, a qual desvirtuaria o ato cooperativo.

Nessa perspectiva, os “*repasses decorrentes do PEPRO e PROALBA não podem ser entendidos como receita da cooperativa de subvenção proveniente do Poder Público, nem tampouco indicar a concessão de vantagem financeira distribuída indevidamente aos cooperados*”.

- De conseguinte, não estariam sujeitas à tributação tais operações, já que atreladas ao ato cooperativo de comercialização da produção de seus associados, o que evidenciaria a improcedência da autuação.

Sem razão a Interessada.

É que o caso julgado por meio do acórdão 07-43.151, da 3ª Turma da DRJ/FNS, em nada se assemelha à situação examinada nestes autos. A título exemplificativo, menciono três motivos da falta de identidade entre um e outro:

1) o caso tratado no Acórdão da DRJ/FNS se refere a repasses oriundos do Programa de Incentivo à Cultura do Algodão - Proalba, sem que tais valores tivessem sido levados às contas de resultado, ao passo que o caso aqui tratado se refere ao Prêmio Equalizador Pago ao Produtor Rural e/ou à Cooperativa – Pepero, cujos valores foram escriturados como receita operacional na conta contábil 3.1.1.02.002 - Ingressos Premio de Leilão Conab.

2) o Acórdão da DRJ/FNS entendeu que os depósitos realizados em nome dos associados, em face do Proalba, teriam ocorrido “*no âmbito do ato cooperativo*”, ao

passo que neste julgamento este Relator demonstrou, à exaustão, que o Pepro decorre de uma relação jurídica entre a Cooperativa e o Governo Federal, não se configurando, sob o aspecto subjetivo, como ato cooperativo.

3) no que se refere ao tratamento tributário relativo ao IRPJ e à CSLL o Acórdão da DRJ/FNS concluiu que “*caracterizados que os recursos do benefício fiscal foram - como deveriam ser, nos termos da legislação que concedeu a benesse - repassados aos cooperados, afasta-se a interpretação de que tais valores constituam receita própria da cooperativa e, por isso, tenham se agregado ao seu patrimônio”, ao passo que neste voto demonstrou-se que “*o Pepro, enquanto subvenção, classifica-se como “Subvenção para Custeio ou Operação”, devendo seu valor ser computado na determinação do lucro operacional, conforme disciplinado no art. 392, I, do RIR/1999*”, assim como que o procedimento adotado pela Autuada “*caracteriza distribuição de benefícios financeiros aos cooperados em desarmonia com o disposto no § 1º do art. 182 do RIR/1999, sujeitando tais valores à incidência do IRPJ e da CSLL por força do disposto no § 2º do mesmo dispositivo*”.*

Descabida, portanto, seja sob o aspecto da falta de identidade dos programas tratados nos dois casos, seja sob o aspecto da divergência em relação à subsunção ou não de ato cooperativo, seja sob o aspecto do respectivo tratamento tributário aplicável, a tentativa da Interessada de vincular o resultado deste julgamento ao resultado do julgamento da DRJ/FNS.

Observo, por importante e por derradeiro, que a decisão da DRJ/FNS foi objeto de recurso de ofício, de modo que enquanto não decidido este, aquela não se torna definitiva.

Recurso de Ofício

Nos termos do art. 34, I, do Decreto n.º 70.235, de 1972, “*A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda*”.

A Portaria MF n.º 63, de 9 de fevereiro de 2017, estabeleceu o valor total de exonerações superior a R\$ 2.500.000,00 para interposição de recurso de ofício, além de acrescentar a exclusão de sujeito passivo do litígio como nova hipótese para reexame da decisão por parte da instância julgadora superior, nos seguintes termos:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Conquanto a literalidade do § 2º do art. 1º da Portaria MF n.º 63, de 2017, possa induzir ao entendimento de que a exclusão de responsável tributário do litígio, por si só, enseja a interposição de recurso de ofício, esta não é, a meu ver, a melhor interpretação para a novel hipótese de reexame da decisão de 1ª instância por parte da instância julgadora superior.

Explicitando melhor o que está se pretendendo dizer: uma interpretação conjunta dos dispositivos transcritos (Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 34, I c/c Portaria MF n.º 63, de 2017, art. 1º, § 2º) permite concluir que a hipótese de recurso de ofício prevista no § 2º do art. 1º da Portaria MF n.º 63, de 2017, reclama a presença cumulativa de dois

requisitos: 1) que a decisão de 1ª instância exclua sujeito passivo da lide; e 2) que o valor total do tributo e da multa lançados seja superior a R\$ 2.500.000,00, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Em outras palavras: a norma primária (Decreto 70.235, de 1972, art. 34, I) atribuiu à norma secundária (Portaria MF nº 63, de 2017, art. 1º, *caput* e § 2º) o estabelecimento de um valor (tributo + multa) que, caso superado, obriga a Autoridade julgadora de 1ª instância a recorrer de ofício. A norma secundária, por sua vez, estipulou o referido valor em R\$ 2.500.000,00, estendendo o recurso de ofício para os casos em que a decisão de primeira instância exclua sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário. Nesse contexto, é razoável concluir que o cabimento do recurso de ofício, no caso do § 2º do art. 1º da Portaria MF nº 63, de 2017, exige, além da exclusão do sujeito passivo, que o valor total do tributo e da multa lançados seja superior ao limite de alçada, que nada mais é do que o valor indicado na norma até o qual a Autoridade julgadora de 1ª instância não precisa interpor o recurso de ofício à 2ª instância.

Não fosse assim, haveria a necessidade de interposição de recurso de ofício em todos os processos que houvesse a exclusão de sujeito passivo, ainda que os valores lançados importasse o montante, por exemplo, de R\$ 1.000,00. Soa desarrazoado supor que o ato regulamentar tenha almejado que processos de valores ínfimos sejam objeto de recurso de ofício, ainda que haja a exclusão de sujeito passivo.

O § 3º do art. 70 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, incluído pelo Decreto nº 8.853, de 22 de setembro de 2016, espancou qualquer dúvida que pudesse existir quanto ao tema. Confira:

Art. 70. O recurso de ofício deve ser interposto, pela autoridade competente de primeira instância, sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda, bem como quando deixar de aplicar a pena de perdimento de mercadoria com base na legislação do IPI (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 34, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997, art. 67).

(...)

§3º O disposto no caput aplica-se sempre que, na hipótese prevista no § 3º do art. 56, a decisão excluir da lide o sujeito passivo cuja exigência seja em valor superior ao fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário. (Incluído pelo Decreto nº 8.853, de 2016)

No caso concreto foram excluídos todos os sujeitos passivos solidários constantes do Termo de Sujeição Passiva Solidária de fls. 3/6 e o valor dos tributos lançados acrescidos das respectivas multas superam o valor de R\$ 2.500.000,00, de modo que cabe a interposição de recurso de ofício no caso em exame.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por julgar parcialmente procedente a impugnação para excluir do polo passivo da autuação todos os sujeitos passivos solidários constantes do Termo de Sujeição Passiva Solidária de fls. 3/6, mantendo integralmente o crédito tributário.

Esta decisão sujeita-se a RECURSO DE OFÍCIO ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, nos termos do § 2º do art. 1º da Portaria MF nº 63, de 2017.

Irresignada com a decisão retro, a Contribuinte apresentou o recurso de e-fls. 3.027/3.050, através do qual alega o seguinte:

- 1) Repete o argumento de que os valores recebidos do PEPRO não foram apropriados como receita não operacional porque tal numerário não lhe pertence, foi repassado aos cooperados produtores rurais, cabendo a estes a tributação em sua declaração de ajuste a título de rendimentos da atividade rural;
- 2) O ato de comercialização realizado pela cooperativa, incluído aí a sua participação no PEPRO, é juridicamente e de fato ato cooperativo;
- 3) A seguir tece considerações a respeito das peculiaridades dos atos cooperativos, aduzindo serem as cooperativas, ao fim e ao cabo, verdadeira extensão das áreas e atividades rurais de seus cooperados, produtores rurais;
- 4) Aduz que a atividade de comercialização da produção tem natureza jurídica de ato cooperativo, cujo conceito assim estipula: *“é aquele realizado com terceiros, desde que nas outras duas pontas estejam um cooperado e uma cooperativa, e que ele se opere em cumprimento de seu objeto social”*; com base nos conceitos desenvolvidos de cooperativa e ato cooperativo, defende a Recorrente que a interpretação adotada tanto no Auto de Infração quanto na decisão recorrida seriam equivocadas, evidenciando a ilegalidade do lançamento;
- 5) Assim, o repasse da produção dos cooperados à cooperativa e a comercialização, em nome desses, no mercado, são, de fato, atos cooperativos próprios e o posterior ingresso de receitas no âmbito da cooperativa se configura como ato cooperativo próprio, fora da incidência do imposto de renda e da CSLL, de acordo com o disposto no art. 182 do RIR/99 e no art. 39 da Lei nº 10.865/2004; o mesmo tratamento deve ser dispensado em relação ao PIS e à COFINS, conforme o disposto na IN SRF nº 636/2006;
- 6) Se a receita da produção não foi tributada, obviamente que o PEPRO – Prêmio Equalizador Pago ao Produtor, subvenção decorrente dessa operação, também não deveria ser tributada;
- 7) Há vinculação direta do produtor rural com o valor referente ao PEPRO, pois a cooperativa deve informar cada beneficiário cooperado ao adquirir os editais de leilões para o oferecimento dos produtos de seus cooperados, conforme o disposto na Portaria CONAB N° 453/2011:

§ 3º no PEPRO, o arrematante do prêmio deverá disponibilizar, por meio eletrônico à Conab, a listagem de cada operação, com as seguintes informações:

a) identificação completa de todos os agentes econômicos envolvidos na operação; ou

b) quando o arrematante for cooperativa deverá ser informado, para cada cooperado beneficiário, o nome com o respectivo número do Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), a quantidade vendida, município e UF da produção.

- 8) A Recorrente procedeu a todos os lançamentos suficientes e necessários para a exata compreensão das entradas em sua contabilidade dos valores relativos ao PEPRO, tudo devidamente lançado e registrado no livro Razão. Também estão comprovados os repasses dos valores exatos diretamente ao produtor cooperado com algumas deduções autorizadas;
- 9) Cita o Perguntas e Respostas relativo à Atividade Rural editado pela Receita Federal em seu sítio:

497 – Quando se apropria a receita no caso de produto rural vendido por intermédio de cooperativa?

Como o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de mercadoria ou produto, e como a entrega de produto rural do cooperado à sua cooperativa **não significa mais do que a outorga de poderes**, o cômputo como receita e a tributação dos rendimentos deve ocorrer no momento do recebimento do produto da venda de produto agropecuário realizado pela sociedade cooperativa.

(Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR, art. 61; Instrução Normativa SRF nº 83, de 11 de outubro de 2001, art. 5ª; Parecer Normativo CST nº 66, de 5 de setembro de 1986)

493 – Devem ser consideradas como receita de atividade rural as importâncias recebidas de órgãos públicos para reembolso do custo operacional?

Os valores recebidos de órgãos públicos, tais como auxílios, subvenções, subsídios, Aquisições do Governo Federal (AGF), Prêmio Equalizador Pago ao Produtor (Pepro) e as indenizações recebidas do Programa de Garantia da Atividade Agropecuária (Pro-Agro) **são considerados como receita da atividade rural** no mês em que forem recebidos.

(Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR, art. 61; Instrução Normativa SRF nº 83, de 11 de outubro de 2001, art. 5ª, § 2ª, inciso I)

O Decreto 3000/99, assim, prescreve:

Art. 61. A receita bruta da atividade rural é constituída pelo montante das vendas dos produtos oriundos das atividades definidas no art. 58, exploradas pelo próprio produtor-vendedor.

§ 1ª Integram também a receita bruta da atividade rural:

I - os valores recebidos de órgãos públicos, tais como auxílios, subvenções, subsídios, aquisições do Governo Federal - AGF e as indenizações recebidas do Programa de Garantia da Atividade Agropecuária - PROAGRO;

- 10) Cita a decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis, consubstanciada no acórdão nº 07-43.151, 3ª Turma, de 14 de dezembro de 2018, arguindo tratar-se de caso semelhante em que foi reconhecido o papel da cooperativa como mera intermediária entre o mercado e seus associados, podendo repassar os benefícios fiscais recebidos em nome de seus associados. Abaixo segue a ementa do julgado:

Acórdão 07-43.151 - 3ª Turma da DRJ/FNS**Sessão de 14 de dezembro de 2018****Processo 10530.728180/2012-03****Interessado COPAGRO - COOPERATIVA DE PRODUTORES AGRÍCOLAS DE RODA VELHA****CNPJ/CPF 08.773.927/0001-76****ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2008

REPASSE DE RECEITA AOS COOPERADOS. ERRO DE NATUREZA CONTÁBIL. PREVALÊNCIA DE SUBSTÂNCIA SOBRE FORMA.

Na perquirição dos efeitos tributários dos fatos econômicos, financeiros e societários (substância), a análise dos registros contábeis apresenta-se como ferramenta útil. Entretanto, erros meramente contábeis (formais) não podem dar causa à constituição de créditos tributários.

Estando previsto na legislação a não incidência tributária - na pessoa

jurídica da cooperativa - sobre as receitas decorrentes de comercialização da produção dos cooperados, a forma com que se operacionaliza a exclusão da base de cálculo (mesmo que incorreta do ponto de vista da classificação contábil) mostra-se irrelevante na determinação da obrigação tributária principal.

A verificação quanto à incidência ou não deve se limitar à verificação das condições fáticas previstas na lei quanto à natureza pessoal (cooperado x não-cooperado) e objetiva (aderência ao objeto social da cooperativa) das transações. Atendidos tais pressupostos, a incidência não alcança a matéria econômica, a despeito de equívocos contábeis.

TAXA DE CÂMBIO CONTRATADA ENTRE EMPRESAS NÃO VINCULADAS. DIREITO À LIVRE CONTRATAÇÃO. NÃO FUNDAMENTAÇÃO LEGAL PARA DESCONSIDERAÇÃO DE ATO JURÍDICO PERFEITO.

Os particulares são livres para contratar buscando no mercado as melhores condições segundo sua própria avaliação e risco. Cláusulas contratuais entre partes independentes envolvendo taxas de câmbio - assim como os demais preços na economia - devem ser consideradas válidas, exceto quando se apresentem robustas provas de simulação com objetivo de reduzir o pagamento de tributos.

Não tendo sido apresentado ou citado dispositivo legal que obrigue as partes contratantes a adotar a taxa de câmbio média divulgada pelo Banco Central do Brasil, improcede o lançamento que se fundamente exclusivamente na divergência entre a taxa contratada e a citada taxa média.

RECEITA/DESPESA FINANCEIRA E ATO COOPERATIVO. POSSIBILIDADE DE OCORRÊNCIA EM OPERAÇÕES DE COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUÇÃO. CONDIÇÕES PARA PERTINÊNCIA AO ATO COOPERATIVO.

A receita/despesa financeira decorrente ou acessória à comercialização da produção agropecuária deve ter mesmo tratamento da receita/despesa principal. Considerando sua inerência ao ato mercantil, as receitas cambiais - ou contratuais vinculadas ao câmbio - são parte indissociável do ato cooperativo, desde que observados os demais pressupostos que assim o caracterizam.

REPASSE DE SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS. PROALBA - PROGRAMA DESTINADO AOS PRODUTORES RURAIS. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE DISTRIBUIÇÃO DE VANTAGEM FINANCEIRA PARA COOPERADOS CREDENCIADOS.

A cooperativa, condizente com seu papel de mera intermediária entre o mercado e seus associados, pode repassar os benefícios estatais recebidos a título de benefício fiscal em nome desses mesmos associados.

Principalmente quando esse repasse aos associados - devidamente

credenciados no programa estatal - é condição sine qua non do próprio programa para que a cooperativa possa aceder ao benefício fiscal. Nesse caso, não há que se falar em distribuição de vantagem financeira, a qual desvirtuaria o ato cooperativo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

BENEFÍCIOS CONCEDIDOS COM BASE NO ICMS NA COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS ENTREGUES PELOS COOPERADOS COM COMPROVAÇÃO DE REPASSE. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE RECEITA PRÓPRIA. NÃO CABIMENTO DE EXIGÊNCIA DE IRPJ NA COOPERATIVA.

Uma vez comprovado que os benefícios fiscais instituídos no âmbito do ICMS destinam-se aos cooperados e a eles são efetivamente repassados, o ingresso de tais recursos na cooperativa tem natureza de recursos de terceiros, pois não são agregados ao seu patrimônio, inexistindo a hipóteses de acréscimo patrimonial que dê azo à incidência do IRPJ.

BENEFÍCIOS CONCEDIDOS COM BASE NO ICMS NA COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS ENTREGUES PELOS COOPERADOS COM COMPROVAÇÃO DE REPASSE. CARACTERIZAÇÃO DE RECEITA DECORRENTE DE COMERCIALIZAÇÃO. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DO PIS E DA COFINS.

A previsão de exclusão da base de cálculo das cooperativas de valores

repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produtos por eles entregues à cooperativa, abrange o benefício fiscal concedido no âmbito do Proalva. Isso porque, tal benefício constitui efetivo subsídio ao valor recebido em razão da comercialização de produto do cooperado credenciado. A comercialização é causa mediata dos valores recebidos pelos cooperados.

- 11) Assim, a própria Secretaria da Receita Federal teria entendido como ilegal a incidência de tributos sobre a quantia percebida a título de PEPRO, já que tal subvenção estaria diretamente ligada à comercialização da produção de seus associados.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte recorreu de ofício haja vista ter exonerado todos os cooperados apontados como responsáveis solidários pelo crédito tributário. A exoneração foi fundamentada na ausência de especificação/individualização do nexo causal entre as condutas de cada cooperado e o fato jurídico tributário, haja vista que a imputação se deu de forma genérica e com base exclusivamente no interesse econômico dos mesmos.

Ainda, sustenta a decisão recorrida que “a imputação genérica de responsabilidade tributária por interesse comum, sem a individualização da conduta de cada um dos cooperados, corresponde à atribuição de responsabilidade tributária objetiva, de modo que

os cooperados seriam responsabilizados não pelo que fizeram, mas sim pelo são; não porque tenham efetivamente contribuído para a infração tributária, de forma consciente, senão por causa de suas qualidades. Não existe solidariedade tributária pelo só fato de determinada pessoa revestir a qualidade de cooperado”.

Em conclusão, refere-se a decisão *a quo* que “*Nesse cenário, entendo que todos os cooperados devem ser excluídos do polo passivo das autuações, seja pelo fato de a responsabilidade ter sido atribuída de forma genérica, sem individualização da conduta de cada um, seja pelo fato de que a administração da Cooperativa está a cargo da Diretoria, sendo descabida a afirmação de que a Autuada era ‘gerida e capitaneada conjuntamente por todos os associados/cooperados mediante Assembléias Gerais’*”.

Ao final, o processo foi encaminhado a este Conselheiro para relatar e votar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Do Recurso Voluntário

Como vimos no Relatório, a matéria tributável objeto de discussão resume-se, quanto ao mérito da autuação, tão somente à glosa, efetuada pela Fiscalização, dos custos contabilizados pela Recorrente a título de distribuição de valores recebidos a título de PEPRO (Prêmio Equalizador Pago ao Produtor).

Antes de mais nada é preciso definir exatamente o que é o PEPRO. Referido programa é uma das ferramentas de que lança mão o Governo Federal para viabilizar a Política de Garantia de Preços Mínimos (PGPM). Trata-se de uma subvenção de custeio, paga através de leilões especiais de produtos agrícolas quando os preços de mercado estão muito baixos. Implementado o PEPRO, o comprador paga apenas o valor de mercado, enquanto o agricultor ou sua cooperativa recebe o valor mínimo estabelecido pelos órgãos governamentais a fim de que a comercialização da safra não lhe acarrete prejuízos. Assim, a diferença entre o preço de mercado e o preço mínimo acaba sendo coberta pelo próprio governo em benefício do produtor rural. O Órgão responsável por sua implementação e operação é a CONAB – Companhia Nacional de Abastecimento.

Em resumo, não há fornecimento de bens ou prestação de serviços ao Governo Federal. Ocorre, isso sim, uma canalização de recursos estatais para garantir a realização de uma política pública. Uma subvenção. Em sendo uma subvenção, do tipo custeio, deve ser

reconhecida como receita ao longo do período, sem qualquer margem de dúvidas. Entretanto, a controvérsia cinge-se justamente na determinação sobre quem seria o real beneficiário e, por conseguinte, o responsável pelo reconhecimento da receita e a consequente tributação dos respectivos valores recebidos do ente governamental. Segundo a Fiscalização, no caso concreto, o responsável seria a Contribuinte Autuada (cooperativa), haja vista o entendimento de que a contabilização como custo dos valores recebidos do PEPRO teria sido realizada de forma indevida, neutralizando o efeito da subvenção na apuração do resultado do exercício. Procedendo dessa forma, segundo a Fiscalização, a Contribuinte teria distribuído os valores relativos à subvenção sem antes submetê-los à formação dos fundos de reservas obrigatórios, o que seria vedado haja vista o constante do art. 24, § 3º, da Lei nº 5.674/1971:

§ 3º É vedado às cooperativas distribuírem qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros excetuando-se os juros até o máximo de 12% (doze por cento) ao ano que incidirão sobre a parte integralizada.

Assim, segundo a Fiscalização, a teor do § 2º do art. 182 do RIR/99, a inobservância da referida vedação importaria na tributação dos resultados. Sendo assim, caracterizada a distribuição do benefício financeiro aos cooperados, os resultados apurados deveriam ser tributados pelo IRPJ e CSLL.

Art. 182. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidência do imposto sobre suas atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro ([Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, art. 3º](#), e [Lei nº 9.532, de 1997, art. 69](#)).

§ 1º É vedado às cooperativas distribuírem qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros, excetuados os juros até o máximo de doze por cento ao ano atribuídos ao capital integralizado ([Lei nº 5.764, de 1971, art. 24, § 3º](#)).

§ 2º A inobservância do disposto no parágrafo anterior importará tributação dos resultados, na forma prevista neste Decreto.

Este o fundamento principal do Auto de Infração.

A decisão recorrida manteve a autuação, quanto ao mérito da exigência, de acordo com os seguintes fundamentos:

O regime jurídico das sociedades cooperativas foi estabelecido pela Lei nº 5.764, de 1971, que em seu artigo 79 dispôs que:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Depreende-se, do texto legal, que os atos cooperativos típicos são caracterizados, sob o aspecto subjetivo, pela presença da cooperativa e de um cooperado ou pela presença de mais de uma cooperativa quando associadas e sob o aspecto objetivo, pela busca da

consecução de sua finalidade social, não se podendo olvidar que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

(...)

Nesse contexto, não se amolda ao conceito legal de atos cooperativos nem as vendas de produtos agrícolas pela Cooperativa no bojo do leilão eletrônico, porquanto praticadas com terceiros (compradores dos produtos) e nem o recebimento do Pepro, porquanto pago pelo Governo Federal.

Esmiçando mais este entendimento: a operação que desencadeia o pagamento do Pepro envolve duas relações jurídicas. Uma entre a Cooperativa e os compradores, para a venda dos produtos e outra entre a Cooperativa e o Governo Federal, para o recebimento do prêmio. Embora tais relações possam até serem realizadas para a consecução dos objetivos sociais da Cooperativa (aspecto objetivo), fato é que em nenhuma delas se constata a presença da cooperativa e de um cooperado ou a presença de mais de uma cooperativa associadas (elemento subjetivo), não se configurando, pois, como atos cooperativos.

O entendimento, portanto, é o de que tanto a venda das mercadorias, quanto o recebimento do Pepro não são atos cooperativos, haja vista serem praticados com terceiros não cooperados.

(...)

O Pepro, enquanto subvenção, classifica-se como “Subvenção para Custeio ou Operação”, devendo seu valor ser computado na determinação do lucro operacional, conforme disciplinado no art. 392, I, do RIR/1999, assim descrito:

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

No caso concreto, a Interessada escriturou como receita operacional os valores relativos ao recebimento da subvenção Pepro na conta contábil 3.1.1.02.002 - Ingressos Premio de Leilão Conab. Nada obstante, anulou o efeito desta contabilização quando escriturou os mesmos valores como custo na conta contábil 4.1.2.01.003 - Repasse Custo Prêmios Conab em contrapartida com a conta de “Provisão Repasse Prêmio Conab”. Em outras palavras: o procedimento levado a cabo pela Impugnante teve por consequência a anulação do efeito do prêmio na apuração do resultado do exercício, uma vez que adicionou corretamente o valor da subvenção como “Receita Operacional”, mas, por outro lado, incluiu indevidamente o mesmo valor como “Custo”. Acrescento, por oportuno, que ao creditar a conta “Fornecedores” em contrapartida aos valores apropriados na conta “Provisão Repasse Prêmio Conab”, a Autuada acabou por distribuir os valores da subvenção sem antes submetê-los à formação dos fundos de reservas obrigatórios (Lei nº 5.764, de 1971, art. 28, I), mediante os seguintes lançamentos contábeis:

(...)

Esse procedimento caracteriza distribuição de benefícios financeiros aos cooperados em desarmonia com o disposto no § 1º do art. 182 do RIR/1999, sujeitando tais

valores à incidência do IRPJ e da CSLL por força do disposto no § 2º do mesmo dispositivo, *in verbis*:

(...)

Correta, portanto, a glosa dos valores relativos ao Pepro indevidamente escriturados na conta “Repasse Custo Prêmios Conab”, devendo tais valores serem oferecidos à tributação pelo IRPJ e também pela CSLL, esta por força do disposto no art. 57 da Lei n.º 8.981, de 1995, assim descrito:

Em suma, a decisão recorrida albergou os fundamentos já expostos pela Autoridade Fiscal no Termo de Verificação de e-fls. 29/34, ao entender que tanto a venda das mercadorias, quanto o recebimento do Pepro não são atos cooperativos, haja vista serem praticados com terceiros não cooperados, além de considerar que a distribuição do PEPRO aos produtores caracterizaria distribuição de benefícios financeiros aos cooperados em desarmonia com o disposto no § 1º do art. 182 do RIR/1999, sujeitando tais valores à incidência do IRPJ e da CSLL por força do disposto no § 2º do mesmo dispositivo.

Já a Recorrente alega que a glosa é indevida, haja vista que tais valores pertenceriam aos seus cooperados produtores rurais, cabendo a estes a tributação na declaração de ajuste a título de rendimentos da atividade rural. Argui que o ato de comercialização realizado pela cooperativa, incluído aí a sua participação no PEPRO, é juridicamente e, de fato, ato cooperativo próprio, fora da incidência do IRPJ e da CSLL, de acordo com o mesmo art. 182 do RIR/99 (citado anteriormente) e no art. 39 da Lei n.º 10.865/2004. O mesmo tratamento deve ser dispensado ao PIS e à COFINS, conforme o disposto na IN SRF n.º 636/2006.

Pelo seu raciocínio, se a receita da produção não foi tributada, obviamente que o PEPRO – Prêmio Equalizador Pago ao Produtor, subvenção decorrente dessa operação, também não o deveria. Ao final aduz que haveria vinculação direta do produtor rural com o valor referente ao PEPRO, haja vista que as cooperativas estariam obrigadas a informar cada beneficiário cooperado ao adquirir os editais de leilões para o oferecimento dos seus produtos, conforme o disposto na Portaria CONAB N.º 453/2011:

§ 3º no PEPRO, o arrematante do prêmio deverá disponibilizar, por meio eletrônico à Conab, a listagem de cada operação, com as seguintes informações:

a) identificação completa de todos os agentes econômicos envolvidos na operação; ou

b) **quando o arrematante for cooperativa deverá ser informado, para cada cooperado beneficiário**, o nome com o respectivo número do Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), a quantidade vendida, município e UF da produção.

Para defender o seu entendimento cita as orientações constantes do Perguntas e Respostas editado pela Receita Federal (perguntas n.ºs 493 e 497) e, como fato superveniente, a decisão proferida pela DRJ/FNS consubstanciada no acórdão n.º 07-43.151, 3ª Turma, de 14/12/2018.

Creio que assiste razão à Recorrente.

Primeiro, faz-se necessário uma incursão no conceito de ato cooperativo, haja vista que nem a Autoridade Fiscal, nem tampouco a decisão recorrida, s.m.j., deram a melhor interpretação a essa questão, que é fundamental para a resolução da lide.

Necessariamente, devemos partir da definição dada pela Lei n.º 5.764, de 16/12/1971:

SEÇÃO I

Do Ato Cooperativo

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Neste ponto, peço vênica para reproduzir trecho do acórdão proferido pela DRJ de Florianópolis no acórdão n.º 07-43.151, 3ª Turma, de 14/12/2018, citado pela Recorrente em seu recurso voluntário e que, de forma muito competente, lança uma luz sobre tal conceito que não tem nada de óbvio, ao contrário, vêm suscitando muita controvérsia ao longo do tempo.

25.3. Em uma análise literal, pode-se identificar dois elementos essenciais à caracterização do ato cooperativo, um de natureza subjetiva, outro de natureza teleológica. Em relação ao elemento subjetivo, exige-se que o ato tenha por sujeitos, de um lado, a cooperativa e, do outro, o associado (cooperado). Quanto ao elemento teleológico, exige-se que a finalidade do ato seja a consecução do objetivo social da relação estabelecida (relação cooperativa-associado). Somente faltando um desses elementos é que se poderia afirmar que “por definição” inexistente ato cooperativo.

25.4. Certamente a Autoridade Fiscal não adotou o conceito literal e restrito – e controverso – de que as receitas financeiras não estariam no âmbito do ato cooperativo porque sua origem é externa à relação cooperativa-associado. Se fosse esse o entendimento adotado, haveria que inserir na base de cálculo dos tributos não apenas a receita financeira, mas todas as receitas típicas da comercialização da produção realizadas em nome do cooperado, pois estas receitas mercantis, tanto quanto aquelas receitas financeiras, tem origem em um terceiro estranho à dualidade cooperativa-cooperado. Como o autuante limitou a fazer incidir os tributos sobre as receitas financeiras, não foi a descaracterização do elemento subjetivo que fundamentou seu entendimento.

25.5. Resta, pois, perscrutar o elemento teleológico. Para tanto, mostra-se necessário – do ponto de vista deste Relator –, determinar a origem da receita, seja ela financeira ou não financeira. Entendo que não seria possível, a priori, afirmar que as receitas financeiras não se prestariam à consecução dos objetivos sociais da cooperativa, sendo sempre estranhas ao ato cooperativo.

(...)

Subvenções Governamentais - PROALBA

(Matéria Tributável: R\$ 2.180.967,40)

(...)

31. Portanto, a questão de fundo novamente é saber se as receitas recebidas pela cooperativa de produção agrícola a título de crédito presumido de ICMS – e que a Autoridade Fiscal interpretou como sendo subvenção governamental – podem ou

não ser entendidas como receitas de atos cooperativos. Mais um vez – como na situação das receitas financeiras – este Relator entende que não cabe uma resposta definitiva sem uma análise do contexto em que tais receitas foram auferidas.

32. O PROALBA (Programa de Incentivo à Cultura do Algodão) é um instrumento de incentivo à cotonicultura no Estado da Bahia. Segundo informação obtida no site da Seagri (BA) o programa tem as seguintes características (destaque do Relator):

(...)

33. Ao que tudo indica, o programa foi criado como um incentivo direto ao produtor de algodão. Interessante notar que na redação original do Decreto n.º 8.064/2001 havia referência apenas ao produtor (benefício direto), sendo que, somente a partir da publicação do Decreto n.º 9.152/2004, é que a prerrogativa de adesão foi estendida às cooperativas. Confira-se:

(...)

33.1. Fica evidente que o beneficiário almejado pelo programa governamental é o produtor rural – no caso, os cotonicultores. No caso em tela, o Impugnante alega que fez os repasses aos seus associados em obediência ao art. 9º do Regulamento do Proalba (Decreto n.º 8.604/2001), que assim dispõe (destaques do Relator):

(...)

33.3. Portanto, alinhado com o que parece ter sido o intuito do referido art. 9º, o benefício fiscal chegou às mãos dos produtores de algodão, não tendo a cooperativa (supostamente não credenciada) se beneficiado do favor estatal.

33.4. Entende este Relator, que sempre que a cooperativa de produção rural atuar como simples intermediária entre o mercado demandante e os associados produtores ofertantes (ou vice-versa), estará atuando de forma coerente com a essência do cooperativismo e, portanto, realizando os atos cooperativos. A ficção jurídica denominada *cooperativa* não pode ir além de representar uma “*interface neutra*” entre os cooperados e o mercado. Os resultados obtidos pela cooperativa em nome do cooperado devem ser, em tudo, similares àqueles resultados eventualmente obtidos diretamente pelos produtores sem qualquer intermediação.

33.5. Se o programa governamental destina-se a conceder benefícios aos produtores de forma direta ou indireta (via cooperativas), há que se considerar que os depósitos realizados em nome dos associados ocorrem, sim, no âmbito do ato cooperativo. Na verdade, ao condicionar o uso do crédito presumido por terceiros não-credenciados ao efetivo repasse ao produtor, garante-se que o benefício financeiro/tributário perpassa esse terceiro e atinja diretamente o real destinatário do programa governamental. Cumpridas as demais condições legais, deve restar claro que o valor correspondente ao crédito presumido na situação em tela não constitui receita própria da cooperativa não-credenciada. Correta nesse ponto a argumentação do Impugnante.

33.6. Incorreta, pois, a interpretação de que os valores oriundos do PROALBA constituem “*vantagem financeira distribuída indevidamente aos cooperados*”. Certamente é uma vantagem financeira obtida pela condição de cotonicultor regularmente credenciado naquele específico programa governamental. Existindo ou não a cooperativa, o direito ao benefício para o produtor em igual situação permanece. A cooperativa atua como mero veículo do benefício fiscal. O que ocorre é a substituição no papel de transferidor de renda do Estado para a Cooperativa. O subsídio chega ao produtor rural credenciado por intermédio da Cooperativa.

(...)

Tratamento Tributário relativo ao IRPJ e CSLL

34.1. Uma vez adotado o entendimento expresso até aqui, perde sentido a análise da incidência tributária do IRPJ e da CSLL, em relação ao Impugnante. Isso, porque, caracterizados que os recursos do benefício fiscal foram – como deveriam ser, nos termos da legislação que concedeu a benesse – repassados aos cooperados, afasta-se a interpretação de que tais valores constituam receita própria da cooperativa e, por isso, tenham se agregado ao seu patrimônio.

34.2. Somente no caso de se caracterizarem como receita própria da entidade – decorrente de ato estranho ao ato cooperado – é que a cooperativa receptora dos ingressos eventualmente classificados como subvenção deveria justificar ter atendido aos requisitos constantes do citado art. 392 do então vigente RIR 99 (já com interpretação diversa estabelecida pela Lei Complementar nº 160, de 07/08/2017).

34.3. Se, eventualmente, os cooperados fossem pessoas jurídicas – o que não é o caso – é que se poderia suscitar o cumprimento das condições necessárias para que eventual benefício fiscal fosse dedutível na determinação do lucro operacional – conceito aplicável exclusivamente a pessoas jurídicas. Mesmo assim, quem haveria de cumprir tais requisitos seria a pessoa jurídica cooperada receptora do benefício fiscal e não a cooperativa intermediante (o Impugnante, no presente caso).

34.4. Com isso, se agrega mais uma razão para que se afastem os lançamentos de ofício do IRPJ e da CSLL vinculados à concessão do benefício fiscal no âmbito do PROALBA.

No meu entender, s.m.j., o acórdão acima citado se encaixa perfeitamente ao caso em apreço neste processo, ao contrário do que concluiu a decisão recorrida.

Apesar de não discorrer sobre o mesmo benefício fiscal (aqui estamos a lidar com o PEPRO, enquanto que o acórdão da DRJ/FNS trata do PROALBA), em ambos os casos o objeto do lançamento é uma subvenção governamental (de custeio) direcionada precipuamente ao produtor rural, apesar de a legislação pertinente permitir a interveniência das cooperativas na sua operacionalização, que nesse caso atuam em nome dos próprios cooperados. A forma adotada por cada um dos Contribuintes para contabilizar o recebimento dos subsídios e repassá-los aos verdadeiros beneficiários dos respectivos programas também não tem a relevância conferida pela decisão recorrida; vejo como absolutamente acessória tal discussão.

A decisão recorrida entendeu que os depósitos realizados em nome dos associados, em face do PEPRO, decorreriam de uma relação jurídica entre a Cooperativa e o Governo Federal, não se configurando, sob o aspecto subjetivo, como ato cooperativo. Já o acórdão da DRJ/FNS conceituou com maestria a figura do ato cooperativo, enquadrando o recebimento de subsídios governamentais por parte do órgão associativo, em nome do seu cooperado, dentro do seu escopo.

Ora, quando a cooperativa comercializa a produção de seus associados e lhes repassa o produto dessa venda estamos diante de ato cooperativo típico, não alcançado pela tributação do IRPJ e da CSLL. Quando, além de efetuar a comercialização da produção dos cooperados, a entidade adere a programas governamentais do tipo aqui em discussão (PEPRO, PROALBA etc) para complementar os rendimentos dos associados, repassando a estes os

benefícios dessas políticas públicas, por evidente, estamos diante de atos cooperativos próprios. Não consigo enxergar outra interpretação para o enquadramento de tais subvenções.

Uma eventual inconsistência na contabilização dos valores recebidos pelo PEPRO ao deixar de constituir as reservas obrigatórias, infringindo o disposto no art. 182 do RIR/99 ao distribuir valores além daqueles que seriam devidos (segundo o Termo de Verificação Fiscal seriam da ordem de R\$1.208.145,00), poderia ser objeto de cobrança por parte da Autoridade Fiscal, mas não foi essa a sua linha de conduta, que preferiu glosar a totalidade dos valores distribuídos. No meu entendimento, a aplicação do art. 182 do RIR/99 e eventual exigência de crédito tributário, deveria se adstringir, a princípio, tão somente aos valores indevidamente distribuídos e que deveriam compor as citadas reservas, mas nunca a totalidade dos valores auferidos do PEPRO.

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso neste ponto para afastar a glosa de custos relativa aos benefícios recebidos do PEPRO, no valor de R\$8.054.301,00, devendo o auto de infração ser ajustado também em relação à infração relativa ao não recolhimento das estimativas mensais.

A infração relativa à falta de recolhimento do IRPJ e CSLL incidente sobre as sobras líquidas operacionais, no valor de R\$316.286,00, permanece incólume, haja vista que não foi objeto de impugnação por parte da Recorrente.

Do Recurso de Ofício

A Autoridade Julgadora *a quo* afastou do polo passivo da obrigação tributária todos os apontados como responsáveis solidários pelo crédito exigido no auto de infração, justamente os associados da cooperativa. Haja vista que o valor do lançamento (tributos e multas) superou os R\$2.500.000,00 fixados na Portaria MF nº 63, de 2017, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte interpôs o recurso de ofício para que o CARF se pronuncie a respeito da exoneração.

Neste ponto, assim se manifestou a Autoridade Julgadora:

Responsabilidade solidária de todos os cooperados

A Autoridade lançadora atribuiu responsabilidade tributária solidária a todos os cooperados da Cooperativa atuada com fundamento no art. 124, I, do Código Tributário Nacional - CTN, cujo teor é o seguinte:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

Embora os cooperados tenham sido intimados do resultado da ação fiscal, nenhum deles apresentou impugnação. Coube a própria Cooperativa atuada apresentar defesa em face da responsabilidade solidária atribuída a seus cooperados e também em relação ao arrolamento de bens dos mesmos.

Nesse panorama, revelar-se-ia apropriado averiguar, preliminarmente, se a Cooperativa tem legitimidade ativa para representar seus associados no âmbito do processo administrativo fiscal lastreada apenas em normas estatutárias, uma vez que não houve outorga de poderes dos cooperados à Cooperativa para tanto.

Observo, todavia, que essa averiguação não será realizada em decorrência da edição do Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 4, de 10 de dezembro de 2018, que tratou da possibilidade de atribuição de responsabilidade a terceiro com supedâneo no art. 124, I, do CTN. Transcreve-se, abaixo, ementa do referido Parecer, na parte que aqui interessa:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. ART. 124, I, CTN. INTERESSE COMUM. ATO VINCULADO AO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. ATO ILÍCITO. GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR. EVASÃO E SIMULAÇÃO FISCAL. ATOS QUE CONFIGURAM CRIMES. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. NÃO OPOSIÇÃO AO FISCO DE PERSONALIDADE JURÍDICA APENAS FORMAL. POSSIBILIDADE.

A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. Deve-se comprovar o nexos causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

O trecho em destaque evidencia que para a atribuição de responsabilidade solidária por interesse comum (CTN, art. 124, I) é necessário que a Autoridade fiscal comprove o nexos causal entre a pessoa a ser responsabilizada e o ato que ocasionou o resultado prejudicial ao Fisco, demonstrando, inclusive, a presença do elemento subjetivo na conduta do responsabilizado (participação consciente).

No caso concreto, a Autoridade lançadora atribuiu responsabilidade solidária a todos os cooperados da Autuada nos seguintes termos:

A Responsabilidade que se quer atribuir tem por fundamento o artigo 124, inciso I do CTN (Lei n.º 5.172/66) e busca imputar a todos os associados/cooperados a responsabilização solidária pela obrigação tributária decorrente dos fatos apurados no curso do procedimento fiscal, principalmente se considerarmos que os mesmos se beneficiaram direta e economicamente das irregularidades descritas no presente Termo.

Ademais, atenta-se para o fato de que o Contribuinte, enquanto sociedade cooperativa, é gerida e capitaneada conjuntamente por todos os associados/cooperados, mediante Assembléias Gerais. Nos termos dos artigos 18 e 32, alíneas "a" e "b", de seu Estatuto Social, temos:

(...)

Diante do exposto acima, caracterizado o interesse comum (proveito comum) e a inerente solidariedade cooperativa x cooperados, procedemos à responsabilização-tributária solidária de todos os cooperados do Contribuinte.

À evidência, a Fiscalização atribuiu a responsabilidade solidária de forma genérica e com base exclusivamente no interesse econômico dos cooperados, sem especificar/individualizar o nexos causal entre as condutas de cada um e o fato jurídico tributário. Tal procedimento está em desarmonia com o Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 4, de 2018, que em seu item 16 esclarece:

16. Não é qualquer interesse comum que pode ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN. O interesse deve ser no fato ou na relação

jurídica relacionada ao fato jurídico tributário, como visto acima. Assim, o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito. Transcreve-se elucidativo trecho de julgado do CARF:

O interesse comum de que trata o artigo 124, inciso I, do CTN é sempre jurídico, não devendo ser confundido com "interesse econômico", "sanção", "meio de justiça" etc.

O interesse econômico, reconhecemos, até pode servir de indício para a caracterização de interesse comum, mas, isoladamente considerado, não constitui prova suficiente para aplicar a solidariedade. E também não é suficiente que a pessoa tenha tido participação furtiva como interveniente num negócio jurídico, ou mesmo que seja sócio ou administrador da empresa contribuinte, para que a solidariedade seja validamente estabelecida.

Pelo contrário, a comprovação de que o sujeito tido por solidário teve interesse jurídico, o que se faz com a demonstração cabal da relação direta e pessoal dele com a prática do ato ou atos que deram azo à relação jurídico tributária, é requisito fundamental para fins de aplicação de responsabilidade solidária

Ressalto, por relevante, que a imputação genérica de responsabilidade tributária por interesse comum, sem a individualização da conduta de cada um dos cooperados, corresponde à atribuição de responsabilidade tributária objetiva, de modo que os cooperados seriam responsabilizados não pelo que fizeram, mas sim pelo são; não porque tenham efetivamente contribuído para a infração tributária, de forma consciente, senão por causa de suas qualidades. Não existe solidariedade tributária pelo só fato de determinada pessoa revestir a qualidade de cooperado.

Acrescento, por oportuno, que além de imputar responsabilidade tributária de forma genérica a Autoridade lançadora entendeu que a Autuada era “gerida e capitaneada conjuntamente por todos os associados/cooperados mediante Assembléias Gerais”.

À evidência, o Estatuto da Impugnante é claro ao atribuir à Diretoria a “responsabilidade pela decisão sobre todo e qualquer assunto de ordem econômica ou social, de interesse da cooperativa ou de seus cooperantes” (art. 36, à fl. 289), sendo composta por três diretores (artigos 37 e 38, à fl. 290), aos quais competem “representar ativa e passivamente a cooperativa em juízo e fora dele” (artigos 41, 42 e 43, às fls. 292/293), cabendo ao Diretor-Presidente “dirigir e supervisionar todas as atividades da cooperativa” (art. 41, à fl. 292).

Nesse cenário, entendo que todos os cooperados devem ser excluídos do polo passivo das autuações, seja pelo fato de a responsabilidade ter sido atribuída de forma genérica, sem individualização da conduta de cada um, seja pelo fato de que a administração da Cooperativa está a cargo da Diretoria, sendo descabida a afirmação de que a Autuada era “gerida e capitaneada conjuntamente por todos os associados/cooperados mediante Assembléias Gerais”.

Como visto, a exoneração foi fundamentada na ausência de especificação/individualização do nexos causal entre as condutas de cada cooperado e o fato jurídico tributário, haja vista que a imputação teria se dado de forma genérica e com base exclusivamente no interesse econômico dos mesmos.

O entendimento da decisão recorrida está perfeito.

A solidariedade prevista no art. 124, do CTN, não é um mecanismo de eleição do responsável tributário. Em outras palavras, não tem o condão de incluir um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, mas apenas de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já o compõem. Tanto é assim, que o dispositivo em comento não integra o capítulo do CTN que trata da responsabilidade tributária, estando inserido entre os dispositivos que tratam do sujeito passivo da obrigação.

Assim, a definição da sujeição passiva deve ocorrer em um momento anterior ao estabelecimento da solidariedade. Ainda que o conteúdo de tal assertiva seja de uma obviedade latente, é preciso ressaltar a fragilidade do inciso I, do mencionado art. 124, do CTN, muitas vezes utilizado de forma equivocada para estabelecer uma espécie de sujeição passiva de forma indireta.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I — as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II — as pessoas expressamente designadas por lei.

O inciso I diz respeito às pessoas qualificadas como contribuintes diretos ou sujeitos passivos da obrigação tributária, a exemplo dos co-proprietários de imóveis sujeitos ao IPTU. Já o inciso II, indica aquelas pessoas que, mesmo não se revestindo da condição de contribuintes, podem vir a ter que responder pelo crédito tributário por expressa disposição legal, como no caso do IRRF. Mas, o que nos interessa para a análise do presente caso é o disposto no inciso I, mais especificamente a hipótese que trata do chamado interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Nesse diapasão, corretíssima a decisão recorrida ao considerar que o tal “interesse comum” não pode ser identificado com o interesse econômico resultante da situação de fato que constitua o fato gerador da obrigação tributária; **o interesse apto a qualificar a solidariedade insculpida no art. 124, I, do CTN, é o interesse jurídico**, consubstanciado na atuação em conjunto, concorrente, que se amolda à hipótese de incidência prevista na norma tributária.

Com certeza não é o caso dos autos, haja vista que a Autoridade Fiscal limitou-se a imputar a solidariedade diante da simples alegação de que os associados da cooperativa teriam se beneficiado/aproveitado “*direta e economicamente das irregularidades descritas no presente Termo*”. Também arguiu a Autoridade Fiscal que a sociedade cooperativa “*é gerida e capitaneada conjuntamente por todos os associados/cooperados, mediante Assembléias Gerais*”.

Nesse ponto, a decisão recorrida foi absolutamente clara ao verificar que o estatuto da Contribuinte atribui à Diretoria a “*responsabilidade pela decisão sobre todo e qualquer assunto de ordem econômica ou social, de interesse da cooperativa ou de seus cooperantes*” (art. 36, à fl. 289), sendo composta por três diretores (artigos 37 e 38, à fl. 290), aos quais competem “*representar ativa e passivamente a cooperativa em juízo e fora dele*” (artigos 41, 42 e 43, às fls. 292/293), cabendo ao Diretor-Presidente “*dirigir e supervisionar todas as atividades da cooperativa*” (art. 41, à fl. 292).

Ou seja, os associados como um todo, na verdade, não tem a prerrogativa de influir ou direcionar os atos administrativos de competência da diretoria regularmente constituída conforme os ditames do estatuto social, não podendo ser responsabilizados de forma automática, apenas pelo fato de serem associados à entidade. Assim, lembrando que a pessoa jurídica não se confunde com a pessoa dos seus sócios, o dispositivo legal em tela não se presta, por si só, à "*inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária*".

Conforme bem assentado na decisão recorrida, a imputação da responsabilidade solidária foi atribuída de forma genérica, sem que fosse individualizada a conduta de cada um dos apontados como responsáveis solidários, o que de forma alguma pode ser aceito.

Não havendo nenhum reparo em relação ao decidido pela instância primeira, nego provimento ao recurso de ofício, mantendo *in totum* a decisão recorrida quanto ao ponto.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso de ofício e, em relação ao recurso voluntário dou parcial provimento para afastar a glosa de custos relativa aos benefícios recebidos do PEPRO, no valor de R\$8.054.301,00, devendo o auto de infração ser ajustado também em relação à infração relativa ao não recolhimento das estimativas mensais e a consequente imputação da multa isolada.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves