



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10950.004308/2005-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-008.529 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2020
Recorrente COOPerval COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL VALE DO IVAÍ LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/07/2004

COFINS. COOPERATIVAS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. ATOS REALIZADOS COM TERCEIROS. EXCLUSÃO DO ENQUADRAMENTO EM ATO COOPERATIVO.

Ocorrendo a desconfiguração de “ato cooperativo”, em que se demonstra a existência de “ato com terceiro”, manifestado por intermédio de contrato de locação (arrendamento), torna-se cabível a cobrança dos tributos eximidos pela Lei das Cooperativas.

CIDE. COMPENSAÇÃO. NECESSIDADE DE APRESENTAÇÃO DE DCOMP. CRÉDITOS SOB DISCUSSÃO JUDICIAL.

A compensação é faculdade que merece respeito à sistemática instrumental designada pela Administração Pública, manifestada pela inarredável necessidade de apresentação de DCOMP, após o ano de 2002. Havendo crédito em discussão judicial, torna-se necessário o trânsito em julgado do processo em curso, para então dispor de liquidez e certeza o direito creditório.

PLEITO DE DILIGÊNCIA ADICIONAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL CUJO DESLINDE OCORREU EM OBSERVÂNCIA AOS PRECEITOS NORMATIVOS QUE REGEM O TEMA.

Na constatação de absoluto respeito à legislação regente do PAF, calcada na ampla defesa e no contraditório, o não-exercício da faculdade inerente ao ônus probandi não pode motivar o pleito de diligências a destempo. Esta providência é de natureza residual e adstrita apenas a limitadas oportunidades em que o Contribuinte teve seu direito probatório tolhido, ou se necessários esclarecimentos adicionais à casuística.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Breno do Carmo Moreira Vieira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ari Vendramini, Marcelo Costa Marques D Oliveira, Marco Antonio Marinho Nunes, Salvador Candido Brandao Junior, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Semiramis de Oliveira Duro, Breno do Carmo Moreira Vieira, Liziane Angelotti Meira (Presidente),

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 2323 a 2381) interposto contra o Acórdão nº 06-12.971, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (e-fls. 2288 a 2318), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação.

Por representar acurácia na análise dos fatos, faço uso do Relatório do Acórdão *a quo*:

Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, foi lavrado o auto de infração de fls. 284/297, pelo qual se exige o recolhimento de R\$ 201.053,69 de PIS e R\$ 150.790,11 de multa de ofício de 75%, prevista no art. 86, § 1º, da Lei n.º 7.450, de 1985, art. 2º da Lei n.º 7.683, de 1988, e art. 44, I, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, além dos encargos legais.

A autuação, cientificada em 22/12/2005 (fl. 293), ocorreu devido à falta de recolhimento do PIS, referente aos períodos de apuração 01/2001 a 07/2004, conforme consta da descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 295/297, do demonstrativo de apuração de fls. 284/288, do demonstrativo de multa e juros de mora de fls. 289/292, e do termo de verificação fiscal de fls. 06/10, e tem como fundamento legal os arts. 1º e 3º da Lei Complementar n.º 07, de 1970; os arts. 2º, I, 8º, I, e 9º da Lei n.º 9.715, de 1998; os arts. 2º, 3º da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998; e os arts. 2º, I, "a", e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto n.º 4.524, de 17 de dezembro de 2002.

Tempestivamente, em 23/01/2006, a interessada, por intermédio de procurador (mandato de fl. 338), apresentou a impugnação de fls. 300/337, instruída com os documentos de fls. 338/2227, cujo teor é sintetizado a seguir.

Preliminarmente, suscita a nulidade do auto de infração por falta de citação válida, já que, nos termos do previsto no estatuto social, a citação deveria recair sobre a pessoa do Diretor-Presidente, Sr. Hécio Rabassi, junto com mais um Diretor, o que não ocorreu. Alega que os fiscais exorbitaram de sua função e induziram o Sr. Fernando Nardine, diretor vice-presidente, a assinar o auto de infração, quando este foi até a SRF para protocolizar uma petição que comprovava o pagamento do parcelamento e a inexigibilidade do PIS e da Cofins, peça esta desconsiderada pelo fiscal.

Contesta o entendimento dos auditores fiscais, de que teria explorado diversas áreas rurais visando produção própria de cana de açúcar, descaracterizando o ato cooperativo.

Discorda da interpretação dada pelos autuantes, de que a produção rural por conta própria, por sua parte, sem a participação efetiva do associado, extrapola o conceito de ato cooperativo contido no art. 79 da Lei nº 5.674/71. Entende que a própria legislação que regula as cooperativas prevê a possibilidade de relação com não associados.

Rejeita a assertiva das autoridades fiscais, segundo a qual teria assumido o papel de produtora rural por conta própria. Explica que cultivava cana de açúcar visando a produção de álcool etílico combustível e açúcar para utilizar plenamente em suas instalações industriais e atingir seus objetivos sociais, com a distribuição das sobras, ao final do exercício, para seus associados, conforme previsto na legislação. Esclarece que são estritamente necessários para a manutenção da Cooperval, não tendo nenhuma outra finalidade sendo o ato cooperativado, bem como a viabilidade da cooperativa. Diz, também, que é infrutífera a tentativa de a administração pública isolar as cooperativas e os cooperativados, num fim em si mesmo, interpretando restritivamente o caput do art. 79 da Lei nº 5.674, de 1971, inibindo as atividades vitais das cooperativas e isolando-as de forma incontornável, o que afrontaria a Constituição Federal de 1988, e acrescenta (fl. 313): "O conceito legal de 'ato cooperativo', constante do caput do art. 79, da Lei nº 5.674/71, deve ser interpretado conforme a Constituição. Para tanto, deve-se afastar a sua interpretação literal, porque insuficiente e deficiente (não comporta os atos auxiliares no conceito legal de 'ato cooperativo'), e, por outro lado, adotar as interpretações teleológica e extensiva do dispositivo, comportando, portanto, os atos auxiliares em tal conceito."

Reclama que os auditores fiscais, tomando por base dois contratos firmados pela autuada, enquadraram-nos como contratos de arrendamento, considerando-os tributáveis, e estenderam esse entendimento para outros contratos. Afirma que não há nenhum impedimento legal que, em contrato de qualquer natureza, se possa efetuar adiantamentos por conta do contrato, ou se faça aditivo a ele. Aponta ainda que não existe impeditivo para que se possa efetuar um contrato de qualquer natureza, colocando nas formas de cumprimento deste contrato, pagamento em soja, sal, litros de óleo diesel, batata ou qualquer outra forma de satisfação do contrato. Discorda dos autuantes, que entenderam ter havido pagamento fixo, pois, no primeiro ano de contrato, entre 14/10/2002 e 14/10/2003, os parceiros receberam 45 sacas de soja; no segundo ano 50 sacas e assim por diante, e após mais algumas exemplificações numéricas quanto à vinculação dos referidos contratos à cotação do preço da saca de soja, tanto em nível nacional como internacional, afirma (fl. 315) "tais assertivas infirmam, in totum, qualquer afirmação dos r. auditores-fiscais de que os contratos de parceria estariam viciados por pagamentos de valores fixos e isto caracterizaria forma de arrendamento ou aluguel".

Entende que a presunção por si só não basta para imputar-lhe uma pena. Afirma ser errôneo o ato cometido pelos fiscais, que se apoiaram em hipóteses para autuá-la, e não tiveram o cuidado necessário para conferir os documentos apresentados. Alega que um simples indicio de infração não autoriza a fiscalização a lavrar um auto de infração arrimado apenas na suposição (presunção não contemplada em lei) de que houve o ilícito, sob pena de configurar-se cobrança de imposto que não se sabe se realmente é devido. Apresenta, na sequência, uma relação, contemplando as notas fiscais de ifrs 038292, 038293, 039093, 039094, 046061, 046062, 050812, 050813, 057040, 050841, 061095, 061096, 063922, 063923, após o que assevera que caso o fisco observasse com maior cuidado, teria conferido suas notas fiscais e visto que elas se referem A. cooperados que firmaram parceria agrícola com não cooperados, e que tais notas fiscais com os nomes dos não cooperados correspondem exatamente aos 20% dos valores das notas dos cooperados, acrescentando que no rodapé das notas dos não-cooperados está o nome de um cooperado.

No item "4. Receita Financeira", alega que a planilha elaborada pelo fisco, denominada 'Demonstrativo da base de cálculo e apuração - PIS/Cofins', deve ser desconsiderada, por não obedecer aos preceitos legais, já que para apurar a base de cálculo do PIS e da Cofins utilizou-se da receita bruta, incluídas as receitas financeiras, quando o correto seria tomar o faturamento, este entendido como 'a renda obtida das vendas de

mercadorias e serviços'; corroborando seu entendimento menciona julgado do STF (RE 357950/RS) e anexa demonstrativo de fls. 455/497, que conteria as referidas bases de cálculo (PIS e Cofins) sem a inclusão das receitas financeiras.

Sob o título "5 - Dedução CIDE x PIS/Cofins segundo a Lei n.º 10.336/2001 e demais normas", argumenta que não houve obediência à legislação vigente, já que as alíquotas adotadas foram 3% para Cofins e 0,65% para o PIS, mas que, no período 01/2002 a 04/2004, fora instituído o CIDE-Combustível (Lei n.º 10.336, de 2001), cuja alíquota específica seria de R\$ 37,20 por m3 (art. 5º, VIII, da Lei n.º 10.336, de 2001, com a redação pela Lei n.º 10.636, de 2002), sendo possível a dedução do PIS e da Cofins nos montantes de R\$ 13,20 e R\$ 24,00 por m3 (art. 8º, VIII, da Lei n.º 10.336, de 2001, com a redação dada pela Lei n.º 10.636, de 2002); menciona, ainda, as seguintes alterações da legislação, que não teriam sido observadas pelos autuantes: (a) as introduzidas pelo Decreto n.º 4.066, de 2001, com a redução das alíquotas específicas e dos limites de dedução da CIDE-Combustível (bem como os correspondentes dispositivos da IN SRF n.º 107, de 2001); (b) as introduzidas pelo Decreto n.º 4.565, de 2003, no mesmo sentido; (c) as introduzidas pelo Decreto n.º 5.060, de 2004, reduzindo a zero as alíquotas da CIDE-Combustível e os limites de dedução do PIS e da Cofins (bem como os correspondentes dispositivos da IN SRF n.º 422, de 2004); com base nesses dispositivos apresenta, A. fl. 498, um quadro comparativo denominado 'Demonstrativo de créditos do PIS e Cofins a serem compensados' onde indica, para os períodos de apuração 01/2002 a 04/2004, valores que serviriam como créditos dessas contribuições sociais. Quanto a isso, sustenta que os autuantes teriam desconsiderado a informação da confissão e parcelamento da CIDE e a inexigibilidade das correspondentes deduções previstas em lei do PIS e da Cofins, conforme documento de fls. 385/386.

Por fim, requer a efetivação de diligências, para que sejam confirmados os fatos alegados em relação às notas fiscais, onde aparecem relatados "e/ou/outros", e foram considerados pelos autuantes como notas fiscais de todos não cooperados, quando, na verdade, referir-se-iam a compras de cana de açúcar de cooperados e não cooperados. Solicita ainda que as diligências não sejam cumpridas pelos mesmos fiscais que lavraram o auto de infração, bem como pede que: (a) seja acolhida a preliminar e decretada a nulidade do auto de infração, e que seja dada nova ciência de acordo com o art. 23 do Decreto n.º 70.235/72, respeitando o art. 35, "b" do seu estatuto social; (b) sejam acolhidos todos os fundamentos aduzidos na impugnação, após análise criteriosa dos documentos acostados na presente.

Ocasão seguinte, o Colegiado da DRJ opinou por julgar improcedente a indigitada Manifestação de Inconformidade, rebatendo todos os pontos abordados pelo Contribuinte; dito Acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/07/2004

NULIDADE. CIÊNCIA PESSOAL INCONSISTÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Ê válida a ciência do auto de infração recebida pessoalmente pelo diretor da empresa, por previsão legal, descabendo suscitar nulidade sob alegação de que o contrato social prevê citação somente na figura do Diretor-Presidente juntamente com outro Diretor, eis que a disposição das partes não se sobrepõe às normas de ordem pública.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. FALTA DE COMPROVAÇÃO DAS ALEGAÇÕES. PROVA DOCUMENTAL. APRESENTAÇÃO NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO.

Indefere-se pedido de diligência, por ser prescindível, quando a litigante não logra comprovar suas alegações, através dos documentos fiscais juntados, tendo, além disso,

precluído o seu direito de apresentar novas provas documentais, sem que se configure nos autos quaisquer das exceções legalmente previstas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/07/2004

NEGOCIAÇÃO DIRETA COM TERCEIROS. ATO NÃO-COOPERATIVO. PRODUÇÃO PRÓPRIA

A negociação direta entre a Cooperativa e terceiros, configurando produção própria, sem interferência do cooperado na sua concretização deixa de traduzir a característica essencial do ato cooperativo, eis que a sociedade cooperativa tem como traço distintivo os objetivos voltados para os associados, e não para a sociedade.

AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE NÃO-ASSOCIADOS. ATO NÃO-COOPERATIVO. INCIDÊNCIA DO PIS.

Quando a cooperativa adquire produtos de não associados, mesmo que para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de suas instalações, o ato não é cooperativo e a receita decorrente está sujeita incidência do PIS.

SOCIEDADES COOPERATIVAS. CONTABILIZAÇÃO DE RECEITAS ADVINDAS DE OPERAÇÕES COM NÃO-COOPERADOS.

As sociedades cooperativas devem contabilizar em separado as receitas advindas das operações com não cooperados, de forma a permitir o cálculo do PIS, e, em não o fazendo, pode o autuante, com base nos elementos apurados na auditoria fiscal, calcular a contribuição devida pela contribuinte.

CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

Compete à autoridade administrativa de julgamento a análise da conformidade da atividade de lançamento com as normas vigentes, As quais não se pode, em âmbito administrativo, negar validade sob o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

Período apuração: 01/01/2002 a 30/04/2004

CIDE-COMBUSTÍVEL. DEDUÇÃO DO PIS. ATIVIDADE DE OFÍCIO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Quando da apuração de ofício, com vistas à emissão de auto de infração, incabível, por falta de previsão legal, deduzir do PIS devido na comercialização de álcool etílico combustível os valores eventualmente pagos a título de Cide-combustível, faculdade que, espontaneamente, a contribuinte não havia exercido.

Por fim, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, ora sujeito à análise do e. CARF. Essencialmente, refere-se aos temas apresentados alhures em sua impugnação. Preliminarmente requer seja reconhecida a nulidade da intimação do Auto de Infração, por ausência de legitimidade daquele que a recebeu. No mérito, reclama pela reforma do Acórdão da DRJ, haja vista a natureza correta de seus atos cooperativos. Nessa senda, apresenta argumentos inerentes à atividade da Cooperativa, em especial os contratos por ela firmados. Aborda, ainda, equívoco no pagamento da CIDE-Combustível, a qual poderia deduzir do PIS e da COFINS devidos na comercialização no mercado interno. Por fim, requer seja deferida a efetivação de diligências aptas à avaliação de seu acervo probatório.

É o que cumpre relatar.

Voto

Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira, Relator.

O Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade extrínsecos e intrínsecos. Demais disto, observo a plena competência deste Colegiado, na forma do Regimento Interno do CARF. Portanto, opino por seu conhecimento.

Preliminar

Conforme relatado, o contribuinte alega a ocorrência de nulidade quando de sua intimação, pois esta não foi recebida pelas pessoas competentes previstas no Estatuto Social.

Não merece guarida esta alegação.

O Dec. nº 70.235/72 é claro, em seu art. 23, quanto às modalidades e requisitos inerentes à intimação, de modo que em momento algum se observa a necessidade de acatamento ao Estatuto Social do Contribuinte. Ora, despidendo ressaltar que a aceitação dessa vertente intelectual resultaria num verdadeiro caos na administração pública tributária. Como muito bem ressaltou a DRJ, se a intimação pode ser recebida até mesmo por funcionários da portaria do Contribuinte, quanto mais por seus dirigentes! Quanto ao mais, acatar o pleito do Recorrente significaria direto malferimento aos preceitos de boa-fé objetiva, especialmente aquele da *nemo venire contra factum proprium*.

Transcrevo, ainda, as pertinentes colocações do Acórdão de piso:

Ora, a finalidade do ato, aqui discutida, só pode ser a eficácia da ciência da contribuinte, que pode ser obtida de várias formas: pessoalmente, por via postal, via telegráfica, meio eletrônico ou qualquer outro meio. Não haveria nenhuma dúvida quanto validade da ciência, caso o auto de infração tivesse sido enviado pelos Correios. Por que motivo, então, não poderia a contribuinte receber esses documentos pessoalmente, na pessoa de seu Diretor Vice-Presidente, ou Diretor-Financeiro? Se o auto de infração e demais documentos poderiam ter sido recepcionados pelo porteiro da cooperativa, no caso de intimação por via postal, não é razoável afirmar que um diretor não tenha legitimidade para tomar ciência dessa mesma correspondência.

Assim, em atenção ao princípio da instrumentalidade das formas, se o diretor da empresa foi efetivamente cientificado do auto de infração e demais documentos, cientificado está a contribuinte.

Por fim, é imperioso ressaltar que as nulidades do PAF estão inculpidas no art. 59 do Dec. nº 70.235/72, sendo que essa modalidade aventada pelo Contribuinte não se encontra naquele rol normativo.

Rejeito, portanto, a preliminar.

Mérito

I. Dos atos cooperativos e das transações realizadas pelo Contribuinte

Conforme relatado alhures, o cerne meritório cinge à regularidade dos atos cooperativos, mormente considerando sua atuação com terceiros não-cooperados.

Ab initio, merece o destaque ao percuciente trabalho realizado pela Fiscalização, e a subsequente avaliação do tema pela DRJ; houve amplo estudo do acervo probatório, de modo

que o PAF transcorreu de forma hígida e respeitando por absoluto o direito de ampla defesa e contraditório.

Conforme demonstrado no TVF, o Contribuinte procedeu com a contratação de fruição de áreas rurais, visando a exploração produtiva *própria* de cana-de-açúcar; nesse cenário, a remuneração pelo uso da terra restou fixada em dois instrumentos contratuais, como bem exposto em primeira instância:

No primeiro, em contrato padrão denominado contrato de parceria agrícola, consta que a cooperativa entregará anualmente ao proprietário da terra 20% da cana de açúcar colhida em cada safra. O segundo consistia em um aditivo ao contrato primitivo, geralmente com data do dia seguinte, e que corresponde aos valores efetivamente pagos pelo uso da terra, que modifica a cláusula que trata da remuneração, assegurando ao proprietário da terra uma retribuição prefixada equivalente a produtos, cana ou soja.

De tal forma, a Autoridade Fiscal entendeu como desvirtuada a sistemática do *ato cooperativo*. Isso porque o pagamento pelo uso do solo não teria qualquer vinculação à colheita ou ao tipo de plantio; em outras palavras, o valor era pago independentemente de haver ou não produção, bem como por vezes plantava-se cana, quando a remuneração pelo uso da terra era fixada e paga com lastro na soja.

Em contrapartida, o Contribuinte sustenta que dois contratos não maculam um universo global de operações realizadas pela Cooperativa e Cooperados; e que, ainda assim, o modal contratual carregado naquelas duas modalidades estariam contemplados nos permissivos legais da norma pertinente.

Não vejo como acolher a perspectiva do Recorrente.

Por óbvio, a rotulagem classificatória do contrato não necessariamente vincula seu conteúdo. É de observar estritamente o conteúdo em detrimento da forma, especialmente naqueles contratos típicos, ou seja, previstos na norma cada qual com suas particularidades. Aliás, essa é a vertente encampada pela doutrina cível majoritária, no sentido de verificar a essência do instrumento jurídico, para então determinar qual sua adjetivação e enquadramento no arcabouço designativo codificado.

Dito isso, endosso as conclusões alcançadas pela Fiscalização e, consequentemente, chanceladas pela DRJ. Ambos os contratos expõem de forma inequívoca uma natureza jurídica de *arrendamento rural*, com *valores fixos* (ainda que em produtos), sem qualquer partilha de riscos inerentes à exploração da atividade. Assim, o então contrato de parceria reflete, em verdade, num clássico arrendamento.

Em virtude desse atributo factual, o Contribuinte acabou por figurar como efetiva produtora rural (por conta própria), usurpando o conceito de ato cooperativo insculpido no art. 79 da Lei nº 5.674/71. Nesse espeque, repiso: *os instrumentos firmados não podem ser considerados como contratos de parceria*, e esta, sim, é a modalidade autorizada pela Lei como ato cooperativo.

Quanto ao mais, transcrevo o arrazoadado da DRJ, o qual entendo por absolutamente consentâneo ao caso e muito bem formulado, em homenagem ao §1º do art. 50, da Lei nº 9.784/1999, e no § 3º do artigo 57, do Anexo II, do RICARF:

Ora, se a disciplina legal do contrato de parceria prescreve que o pacto se fará "mediante partilha de riscos do caso fortuito e da força maior do empreendimento rural", significa que o legislador tinha em mente que a álea se refere ao empreendimento e não a outro evento de que dependa o preço avençado. O empreendimento é o próprio negócio que o outorgado se propõe a executar, que no caso em tela, constitui-se no plantio de cana de açúcar. Quis o legislador que no contrato de parceria rural, o outorgante assumisse o risco do empreendimento juntamente com o outorgado, o que se deduz da expressão "partilha de riscos". Assim, se o negócio fracassa, devido, por exemplo, a prolongada estiagem, o prejuízo é partilhado por ambas as partes. Inversamente, se a colheita, por qualquer motivo, superar as expectativas, o lucro inesperado será repartido pelos dois contraentes. Nos contratos sob exame não há partilha, eis que a incerteza alegada produz interesses contrapostos: o produtor espera que o preço da soja e da cana despenque no momento do pagamento, enquanto que o arrendador deseja exatamente o oposto. Alias, de acordo com as cláusulas pactuadas, o resultado do empreendimento é indiferente para o proprietário da fazenda, que receberá o rendimento acordado, independentemente da colheita, uma vez que não há previsão de vinculação do valor do pagamento à produção efetiva. Nitidamente, portanto, não há parceria.

(...)

A jurisprudência do Conselho de Contribuintes também vem reconhecendo que a partilha dos riscos é elemento essencial para a caracterização do contrato de parceria rural, tendo portanto mantido os lançamentos fundamentados em rendimentos a título de arrendamento:

(...)

Por outro lado, tampouco prevalece a alegação de que o contrato de aluguel ou arrendamento estaria descaracterizado, em vista do desconhecimento, pelas partes, do valor e da importância a ser paga, ou seja, o preço não é fixo. É que, conforme prescreve o art. 3º do Decreto no 59.566, de 1966, supra transcrito, o arrendamento se faz "mediante certa retribuição ou aluguel". Dessa expressão não se extrai que o pagamento do aluguel deva ser fixo, interpretação esta por demais restritiva e contrária ao princípio da autonomia da vontade, que sempre regem os contratos de natureza privada. Ademais, ainda que se admita que o dispositivo é lacônico, chega-se à mesma conclusão quando se analisa a Lei do Inquilinato - Lei nº 8.245, de 18 de outubro de 1991 -, que disciplina o aluguel com mais profundidade.

(...)

A regra acima é mais esclarecedora, pois confirma a vigência da autonomia da vontade, ao estipular a liberdade da convenção, que somente é derogada em três hipóteses: vinculação A. moeda estrangeira, A. variação cambial e ao salário mínimo. Inexiste, portanto, qualquer óbice à estipulação do aluguel na forma de preço de mercadorias, como a soja ou a cana de açúcar. A melhor doutrina, aliás, dando adequada interpretação a essa questão, admite a remuneração na forma de entrega de coisas ou até mesmo que tenha cunho aleatório, desde que determinável. Confirma-se, para tanto, o que pensam os civilistas Maria Helena Diniz e Silvio de Salvo Venosa:

(...)

Inicialmente, esclareça-se que os atos aqui discutidos, que a impugnante sustenta tratar-se de atos cooperativos, referem-se aos mesmos contratos de parceria firmados entre a cooperativa autuada e proprietários de terra, que os autuantes caracterizaram como sendo contratos de arrendamento, e que foram já apreciados no item anterior.

(...)

Compreendido esse traço distintivo das sociedades cooperativas, dele decorrem duas consequências importantes, que são pertinentes ao presente caso: a) atos praticados pela cooperativa envolvendo terceiros são atos não-cooperativos; b) atos praticados pela cooperativa, agindo em nome próprio, sem participação direta de cooperado, são atos não-cooperativos. A seguir desenvolvem-se essas duas idéias.

(...)

É importante destacar que a Secretaria da Receita Federal vem orientando os contribuintes no sentido de que os atos praticados pela cooperativa e seus associados, envolvendo terceiros, não estão acobertados pelo conceito de ato cooperativo, sujeitando-se, por consequência, à incidência dos tributos federais. Confira-se, para tanto, as respostas dadas As perguntas 639 e 640 do questionário Perguntas e Respostas — Pessoa Jurídica, disponível no site da SRF:

(...)

Dessa forma, a produção própria de cana de açúcar, decorrente dos contratos questionados, não pode ser considerado ato cooperativo, eis que, na condição de única responsável pela produção da cana de açúcar, ela assumiu os riscos inerentes A. exploração da atividade rural, sendo irrelevante a alegação de que as sobras decorrentes da produtividade alcançada teriam sido rateadas entre aqueles que forneceram cana diretamente ou cederam suas terras.

Finalmente, é oportuno recorrer ao disposto no art. 111 do CTN, segundo o qual interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre isenção de tributos.

Pelo exposto, considera-se correto o procedimento adotado pelos auditores fiscais, que consideraram que a produção de cana de açúcar decorrente dos contratos questionados, constituem, assim, produção própria da cooperativa. Como a contribuinte deixou de segregar e oferecer A. tributação as receitas correspondentes, percentualmente, à entrada de cana de açúcar produzida diretamente ou adquirida de terceiros, as autoridades fiscais apuraram, para cada período de apuração, o percentual de recebimento de cana entre cooperados e não cooperados, conforme planilhas de fls. 233/275, tomando esses percentuais como critério de apuração para o cálculo das receitas sujeitas ao PIS.

(...)

Assim, sem destoar do entendimento aqui exposto, a citada legislação tributária prescreve a incidência do PIS sobre as receitas advindas de atividades estranhas à finalidade das cooperativas, qual seja, no caso, aquelas desenvolvidas com não associados, posto que as exclusões permitidas dizem respeito às operações havidas com associados.

Com efeito, cito recente jurisprudência do CARF sobre o tema, cujo cerne encontra lastro também no art. 79 da Lei das Cooperativas, a qual exclui a figura do terceiro dos atos cooperativos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2013, 2014

CONTRATO DE PARCERIA RURAL. DESCARACTERIZAÇÃO. ARRENDAMENTO RURAL. RENDIMENTO TRIBUTÁVEL DE ALUGUEL.

Caso proprietário/arrendador não assuma os riscos inerentes à exploração da atividade rural, conclui-se que, apesar de ter sido atribuída a denominação de parceria rural, o contrato caracteriza-se como arrendamento rural, devendo os rendimentos decorrentes serem tributados como aluguéis.

(...)

(Acórdão nº 2002-001.761, Rel. Cons. Thiago Duca Amoni, Red. Des. Virgílio Cansino Gil, sessão de 21/11/2019)

Assim, considerando o arcabouço legal e casuístico acima descrito, o ato sob exame merece ser classificado como se *envolvendo terceiros*. E, por conta disso, aplicam-se os efeitos decorrentes dessa desconsideração de ato cooperativo, nos exatos termos demonstrados pela Autoridade Fiscal.

Portanto, a despeito da recalcitrância do Recorrente, vê-se claramente que a atuação não se erigiu em presunção, mas, sim, em criteriosa avaliação de todo acervo probatório trazido aos autos, e a correta interpretação da essência em detrimento da forma. Cito, ainda, trechos do Acórdão de piso que ajudam a perceber isso de forma ainda mais evidente:

O exame das notas fiscais e respectivos contratos mencionados pela litigante, e juntados à peça impugnatória, revela que os autuantes segregaram as entradas de cana de açúcar, classificando-as corretamente, ora como ingresso de terceiro, ora como de cooperado.

Na tabela abaixo, foram relacionadas as notas fiscais juntadas pela impugnante as quais ela faz menção para tentar comprovar a alegada presunção errônea de que teria se utilizado a fiscalização. As notas fiscais referem-se à entrada de cana de açúcar, emitidas pela contribuinte. Ressalte-se que a impugnante mencionou ainda as notas fiscais de números 61095, 61096, 63922 e 63923, que não foram abaixo relacionadas porque foram emitidas no ano de 2005, ou seja, fora do período fiscalizado.

(...)

Por outro lado, os auditores fiscais, a fim de calcular os percentuais de entrada de cana de açúcar referentes a ingresso de terceiros, de cooperado e de produção própria, classificaram cada entrada em uma dessas três categorias. Verifica-se que as notas fiscais de nº 38292 e 38293 foram classificadas como sendo entrada de terceiro e de cooperado, respectivamente, conforme planilha As fls. 28 e 29. Observe-se ainda que as toneladas de cana consideradas para o cálculo dos percentuais preservam as porcentagens pactuadas no contrato, pois 189,146 e 756,585 toneladas representam 20% e 80% de sua soma, respectivamente.

Dessa forma, não procede a reclamação de que as autoridades fiscais teriam presumido que todas as notas fiscais referiam-se a entradas de cana de açúcar de não-cooperado, como afirma equivocadamente a litigante. Essa situação se repete nos demais pares de notas fiscais listadas na tabela acima, com a observação de que, nas últimas, de números 57040 e 57041, os auditores fiscais, por erro material, classificaram ambas como sendo de cooperado, sendo que, na realidade, a primeira corresponde a ingresso de terceiro, o que acabou por beneficiar a contribuinte.

A situação das referidas notas fiscais foi especificamente questionada na impugnação. Entretanto, foi juntada uma série de outras notas fiscais pelas quais tampouco se comprova a reclamação exposta.

(...)

Assim, em que pese a quantidade de documentos juntados pela impugnante, constata-se que os autuantes, nas planilhas de fls. 11/69, efetuaram o trabalho da segregação do que seriam as notas fiscais de entrada da própria cooperativa, de cooperados e terceiros, para a apuração do percentual de participação de cada uma dessas categorias. Dessa forma, a reclamante não comprova sua alegação de que os autuantes teriam presumido os ingressos de terceiros e de produção própria.

(...)

Por todo o exposto, considero improcedente a reclamação exposta pela impugnante, de que a fiscalização teria presumido que todas as referidas notas fiscais correspondiam a entrada de mercadoria de não-cooperados, eis que os autuantes segregaram corretamente as entradas, qualificando tanto os ingressos de cooperados como os adquiridos de terceiros, sendo estes considerados atos não-cooperativos, e cujas receitas

que deles derivam não estão albergadas pelas exclusões da base de cálculo previstas no preceito dispositivo da MP n.º 2.158-35, de 2001.

Logo, como consectário inafastável dessa exclusão de ato cooperativo, torna-se mister recompor a base de cálculo, como muito bem procedeu a fiscalização. Aliás, esse posicionamento já se encontra pacificado no e. CARF, já com precedentes desta Turma Ordinária, cujo conteúdo guarda estrita observância aos julgamentos dos Recursos Repetitivos no âmbito do STF, veja-se:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/11/2004

COFINS. COOPERATIVAS DE CRÉDITO. EXCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DAS RECEITAS DECORRENTES DOS ATOS PRATICADOS COM SEUS ASSOCIADOS, DESIGNADOS ATOS TÍPICOS, PRÓPRIOS. LANÇAMENTO PELA SUA INCLUSÃO. IMPROCEDÊNCIA.

É assente na jurisprudência pátria que há diferença entre atos praticados pelas cooperativas com terceiros tomadores de serviços não associados e atos em prol dos cooperados.

Atos praticados com terceiros não associados são receitas tributáveis para fins de PIS e COFINS. Atos cooperativos são ingressos, logo, fora do campo de incidência das referidas contribuições. Precedentes do STF em sede de repercussão geral (RE 598.085/RJ, DJe 10/02/2015, votação unânime e 599.362/RJ, DJe 10/02/2015, votação unânime) e do STJ em regime de recursos repetitivos (REsp. 1.141.667/RS, 1ª Seção do STJ, v. u., DJe 04/05/2016 e REsp. 1.164.716/MG, 1ª seção do STJ, v. u., DJe 04/05/2016).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/11/2004

Ementa: PIS. COOPERATIVAS DE CRÉDITO. EXCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DAS RECEITAS DECORRENTES DOS ATOS PRATICADOS COM SEUS ASSOCIADOS, DESIGNADOS ATOS TÍPICOS, PRÓPRIOS. LANÇAMENTO PELA SUA INCLUSÃO. IMPROCEDÊNCIA.

É assente na jurisprudência pátria que há diferença entre atos praticados pelas cooperativas com terceiros tomadores de serviços não associados e atos em prol dos cooperados.

Atos praticados com terceiros não associados são receitas tributáveis para fins de PIS e COFINS. Atos cooperativos são ingressos, logo, fora do campo de incidência das referidas contribuições. Precedentes do STF em sede de repercussão geral (RE 598.085/RJ, DJe 10/02/2015, votação unânime e 599.362/RJ, DJe 10/02/2015, votação unânime) e do STJ em regime de recursos repetitivos (REsp. 1.141.667/RS, 1ª Seção do STJ, v. u., DJe 04/05/2016 e REsp. 1.164.716/MG, 1ª seção do STJ, v. u., DJe 04/05/2016).

(Acórdão nº 3301-004.734, Rel. Cons. Liziane Angelotti Meira, sessão de 19/06/2018)

Cito, ainda, outro precedente:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE

SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/01/1998

COFINS. COOPERATIVAS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO DOS INGRESSOS DECORRENTES DE ATOS COOPERADOS.

As operações realizadas entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si, quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais, caracterizam-se como atos cooperados e, por conseguinte, não sofrem a incidência das contribuições para o PIS e para a COFINS. Entretanto, já em relação às operações realizadas entre a cooperativa e terceiros não associados, estas se constituem em atividade empresarial, devendo, portanto, serem tributadas por essas contribuições.

DÉBITOS DECLARADOS EM DCTF. ERRO. POSSIBILIDADE. COMPROVAÇÃO. NECESSIDADE.

Alegações genéricas, desacompanhadas da documentação probatória do alegado, não são aptas a desconstituir o Auto de Infração lavrado para exigir tão-somente os débitos declarados pela própria contribuinte em DCTF.

Recurso Voluntário Negado

(Acórdão nº 3002-000.514, Rel. Cons. Carlos Alberto da Silva Esteves, sessão de 12/12/2018)

Quanto ao mais, qualquer questionamento sobre a legalidade de tal sistemática esbarraria na vedação imposta pela Súmula CARF nº 02.

Portanto, nego provimento a este ponto do Recurso Voluntário.

II. Da dedução da CIDE-Combustíveis – procedimento compensatório

Em seu Recurso Voluntário, o Contribuinte alega que:

O contribuinte pode deduzir o valor da CIDE, pago na importação ou na comercialização no mercado interno, dos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS devidos na comercialização no mercado interno, conforme limites estabelecidos no artigo 8º, da Lei 10.336, de 2.001. Nesse diapasão, a CIDE - Combustível se apresenta como exceção aos Princípios da Legalidade e Anterioridade.

(...)

No vertente caso, faz-se mister enaltecer que o fato gerador é a comercialização de álcool etílico combustível, portanto quando o álcool combustível foi comercializado houve a incidência da CIDE - Combustível passando ela a ser devida pelo contribuinte, e nesse mesmo momento gerou crédito a compensação nas contribuições do PIS/Pasep e da COFINS.

(...)

O r. auditor fiscal ao lavrar o auto de infração não se atentou ao art. 8º da Lei 10.336/2.001, o qual autoriza a dedução da CIDE dos valores da contribuição do PIS e da COFINS.

(...)

Baseando-se na legislação acima citada apresenta-se um quadro comparativo, com o valor do recolhimento da CIDE e os valores de crédito na compensação do PIS, a seguir a Tabela "Demonstrativo de créditos de PIS/COFINS a serem compensados, conforme Lei n. 10.336/01, Decreto 4.066 de 27/12/01 e Decreto 4.565 de 01/01/03".

(...)

Apresentamos também a Tabela "Demonstrativo da Compensação CIDE X PIS e saldo remanescente". Os débitos apurados, são resultantes da somatória do PIS lançamento de ofício e PIS não-cumulativo. Ademais a tabela demonstra qual o crédito relativo a contribuição da CIDE-combustível a ser compensado pelo PIS, e quanto é devido por ela.

(...)

Não há que se falar que o valor a deduzir seja o efetivamente pago como expressão de quitação. A palavra tem o sentido de incidência, fato impositivo ou hipótese de incidência.

Inclusive o próprio texto do decreto no. 4.565, de 1º de janeiro de 2.003, ao regulamentar a Lei no. 10.336/2001, deixa explícito o direito à dedução, igualmente ao ICMS ou IPI em que o crédito independe de quitação ou não com o Fisco nas operações anteriores.

(...)

Vale ressaltar também, que a Cooperval requereu o parcelamento da Cide-combustível, o que lhe foi negado, porém para que haja o parcelamento necessário se faz o recolhimento da primeira parcela, o que foi feito pela Cooperativa no dia 11/04/2005, no valor de R\$ 32.133,41 (trinta e dois mil, cento e trinta e três reais e quarenta e um centavos).(em anexo)

(...)

E novamente aderiu ao parcelamento dos débitos da Cide-Combustível, como demonstramos através extratos retirados dos sites da e Procuradoria da Fazenda Nacional, bem como da Receita Federal, (anexo). Débitos esses objetos da Execução Fiscal interposta pela Fazenda Nacional na Vara Cível da Comarca de Jandaia do Sul, autos sob no. 007/2006.

Nota-se, claramente, que o Recorrente busca realizar a compensação de valores. Contudo, não fez uso dos instrumentos aptos para tanto, cujo trâmite inicia-se necessariamente com a apresentação de DCOMP, nos exatos termos exigidos pela RFB. Essa instrumentalidade é essencial e indispensável ao feito (mormente após 2002)!

Quanto ao mais, a comprovação de liquidez e certeza (art. 170 do CTN) requer amplo acervo documental (contábil) e o efetivo trânsito em julgado das ações que debatem o direito em voga. Portanto, assiste razão a DRJ quando relata que:

Veja-se, ainda, que relativamente a CIDE que pretende ver deduzida, pelo que consta dos autos, a interessada havia ingressado com pedido de parcelamento (fl. 505), protocolizado no processo administrativo n.º 13953.000040/2005-57, sendo que tal pedido foi indeferido pelo Chefe da ARF/Jandaia do Sul (cópia de comunicado as fls. 502/503); na sequência, consta que a Procuradoria da Fazenda Nacional procedeu, em 25/07/2005, à inscrição em dívida ativa da União dos valores em discussão no mencionado processo (cópia de aviso de cobrança as fls. 520/521); por sua vez, à fl. 523, consta que a referida dívida ativa é objeto de execução fiscal pela Procuradoria da Fazenda Nacional, ação proposta em 28/11/2005.

Constata-se, assim, que os valores advogados pela interessada, conquanto possam ter havido recolhimentos (cópias de DARF de fls. 510 e 513/519), são matéria de discussão no âmbito da referida execução fiscal, não havendo precisão quanto aos valores eventualmente passíveis da dedução requerida.

Nego provimento a este ponto do Recurso Voluntário.

III. Do pleito adicional de diligências

Por fim, não cabe o deferimento do pleito de diligência.

Conforme se observa, o PAF seguiu com absoluta higidez e observância aos preceitos normativos que o regem. Assim, entendendo o Contribuinte pela necessidade adicional de produção de provas, deveria tê-lo feito ao longo do deslinde processual, quando oportunizado tal faculdade. Em outras palavras, inadimplido o ônus probatório durante toda instrução processual, queda-se descabida qualquer diligência adicional.

Ressalto que, conforme jurisprudência remansosa deste CARF, a diligência é providência última, apenas destinadas àqueles casos em que se açambarcou do Contribuinte a oportunidade de apresentação documental, ou quando esta desperta centelha de dúvida ao Julgador. Nenhuma dessas circunstâncias se mostra presente no presente caso.

Conclusão

Ante o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Breno do Carmo Moreira Vieira