



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 13005.001104/2009-80  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3102-002.382 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de março de 2015  
**Matéria** COFINS. PIS  
**Recorrente** COOPERATIVA LANGUIRU LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/03/2009

**AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVAS. NULIDADE**

É nulo o Auto de Infração por ausência de motivação. A imputação de penalidades requer o devido lastro em provas.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora.

[assinado digitalmente]  
Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

[assinado digitalmente]  
Andréa Medrado Darzé - Relatora.

Participaram, ainda, da sessão de julgamento os conselheiros Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Mirian de Fátima Lavocat de Queiroz, Nanci Gama e José Luiz Feistauer de Oliveira.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão da DRJ em Salvador que julgou improcedente a impugnação apresentada, por entender que (i) as cooperativas de produção agropecuária podem excluir da base de cálculo das contribuições apenas os valores repassados aos associados decorrentes da comercialização dos produtos por eles entregues à cooperativa e os custos agregados a esses produtos, quando da sua

comercialização; e que (ii) os benefícios previstos pela legislação tributária para as sociedades cooperativas dizem respeito apenas às suas atividades específicas (ato cooperativo), não se estendendo às demais atividades (ato não cooperativo).

Por bem descrever os fatos ocorridos até o presente momento processual, os quais foram relatados com riqueza de detalhes, adoto o relatório da decisão recorrida, transcrevendo-o abaixo na íntegra:

*Trata-se de Autos de Infração referentes à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — Cofins (fls. 01-04) e à Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS (fls. 05-08), dos períodos de apuração de outubro de 2008 a março de 2009. Os autos de infração foram formalizados para registrar infração à legislação tributária sem exigência de crédito tributário, nos termos do § 4º do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, a seguir transcrito:*

*Art. 90 A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.*

*§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova. (...)*

*§ 4º O disposto no caput deste artigo aplica-se também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário.*

*Observe-se que estão apensados a este processo quatro outros processos, quais sejam, PAF nº13052.000139/2009-36, nº 13052.000141/2009-13, nº13052.000241/2009-31, 13052.000242/2009-86, trazendo os Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento de créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins, do 4º trimestre de 2008 e do 1º trimestre de 2009, sendo que os respectivos despachos decisórios, que reconheceram apenas parcialmente os créditos pleiteados, fundamentaram-se na ação fiscal constante deste processo nº 13005.001104/2009-80.*

*Conforme apontado pelo auditor-fiscal, do exame dos PER/DCOMP's entregues pela contribuinte foi constatado que os valores solicitados eram superiores àqueles efetivamente existentes. As divergências encontradas foram relativas à apuração do PIS e da Cofins na sistemática não cumulativa, conforme descrito no Relatório de Ação Fiscal (fls. 09- 12). As divergências apontadas podem ser assim sintetizadas:*

*1. Cálculo a maior no item "custos agregados ao produto" na área de abate de frangos.*

*2. Valores excluídos a maior das "Sobras Líquidas".*

*Cientificada da exigência fiscal em 14/12/09, a autuada apresenta em 08/01/10 a Impugnação de folhas 48 a 58, intitulada "Manifestação de Inconformidade", sendo essas as suas razões de defesa, em resumo:*

- Por "custos agregados ao produto" deve-se entender exatamente o que quis dizer a Instrução Normativa SRF nº 247/02, alterada pela IN SRF nº 358/03, isto é, "considera-se custo agregado ao produto agropecuário os dispêndios [...] decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado".*
- As instruções normativas têm caráter de normas complementares, vindo a padronizar o entendimento da Administração Pública acerca da aplicação da lei. Tratando-se a tributação de uma atividade plenamente vinculada, a aplicação de uma norma não pode ser arbitrária. A autuação se deu contrariando entendimento da própria SRF, mostrando-se eivado de danosa liberalidade.*
- A cooperativa está a serviço dos cooperados e como tal, nesse negócio de produção de frangos, serve como agente facilitador, com estruturas que foram criadas para atender aos interesses dos cooperados.*
- A autoridade autuante narra que os cooperados receberiam lotes de pintos de um dia, divididos em duas partes, sendo uma pertencente à cooperativa e outra pertencente ao cooperado. Mas essa forma de pensar é errada, pois o próprio conceito de cooperativa não comporta tal afirmação, visto que tudo é dos cooperados e os próprios cooperados são a cooperativa.*
- Quanto à exclusão de valores das "Sobras Líquidas", não existe regra, legal ou infralegal, que obrigue o procedimento sugerido pelo auditor.*
- Em caso de não aceitação das razões já expostas, salienta que os cálculos devem ser refeitos para a apuração do novo valor de créditos presumidos que poderão ser utilizados pela cooperativa.*

A DRJ em Salvador julgou improcedente a impugnação apresentada, nos seguintes termos:

*COOPERATIVA. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES.*

*As cooperativas de produção agropecuária podem excluir da base de cálculo os valores repassados aos associados decorrentes da comercialização dos produtos por eles entregues à cooperativa e os custos agregados a esses produtos, quando da sua comercialização.*

*COOPERATIVA. ATO COOPERATIVO E NÃO COOPERATIVO.*

*Os benefícios previstos pela legislação tributária para as sociedades cooperativas dizem respeito apenas às suas*

*atividades específicas (ato cooperativo), não se estendendo às demais atividades (ato não cooperativo).*

*Impugnação Improcedente*

Irresignado, o contribuinte recorre a este Conselho basicamente reafirmando as alegações da sua impugnação.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Andréa Medrado Darzé.

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme é possível perceber do relato acima, a presente controvérsia gira e torno da definição do conteúdo e alcance (i) da expressão “custo agregados ao produto agropecuário” para fins de exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS; bem como (ii) da necessidade de segregação dos atos não cooperados como requisito para autorizar a exclusão das sobras líquidas da base de cálculo dessas contribuições. Passemos à análise de cada um deles.

Pois bem. Especificamente em relação às sociedades cooperativas, o art. 15 da Medida Provisória nº 1.858-7/99 definiu algumas receitas que poderiam ser excluídas da base de cálculo da COFINS, desde que observados alguns requisitos legais:

*Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto no art. 66 da Lei nº 9.430, de 1996, excluir da base de cálculo da COFINS:*

*I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;*

*II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados.*

*§ 1º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.*

*§ 2º As operações referidas no parágrafo anterior serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com identificação do adquirente, do valor da operação, da espécie de bem ou mercadoria e quantidades vendidas.*

O referido artigo, a partir da reedição de 24 de setembro de 1999, passou ter a seguinte redação:

*Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:*

*I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;*

*II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;*

*III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;*

*IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;*

*V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.*

*§ 1º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.*

*§ 2º Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do caput:*

*I - a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13;*

*II - serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas.*

Não bastassem as exclusões da base de cálculo do PIS/COFINS acima relacionadas, especificamente em relação às cooperativas de produção agropecuária e de eletrificação rural, o legislador entendeu por bem autorizar a exclusão dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização e os valores dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados. É o que prescreve expressamente o art. 17 da Lei nº 10.684/03:

*Art. 17. Sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e no art. 1º da Medida Provisória nº 101, de 30 de dezembro de 2002, as sociedades cooperativas de produção agropecuária e de eletrificação rural poderão **excluir da base de cálculo** da contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - **PIS/PASEP** e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social - **COFINS** os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização e os valores dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo alcança os fatos geradores ocorridos a partir da vigência da Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999.*

O presente dispositivo legal foi regulamentado pelo art. 33 da Instrução Normativa SRF nº 247/02, posteriormente alterado pela IN SRF nº 358/03:

*Art. 33. As sociedades cooperativas, para efeito de apuração da base de cálculo das contribuições, podem excluir da receita bruta o valor:*

*I - repassado ao associado, decorrente da comercialização, no mercado interno, de produtos por eles entregue à cooperativa, observado o disposto no § 1º.*

*II - das receitas de venda de bens e mercadorias a associados;*

*III - das receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;*

*IV - das receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;*

*V - das receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos; e*

*VI - das sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica Educacional e Social, previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.*

*(...)*

*§ 2º As exclusões previstas nos incisos II a IV do caput.*

*I - ocorrerão no mês da emissão da nota fiscal correspondente a venda de bens e mercadorias elou prestação de serviços pela cooperativa; e*

*II - terão as operações que as originaram contabilizadas destacadamente, sujeitas à comprovação mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, d do valor, da espécie e quantidade dos bens, mercadorias ou serviços vendidos.*

*§ 7º As sociedades cooperativas de produção agropecuária poderão excluir da base de cálculo, os valores:*

*I - de que tratam os incisos I a VI do caput;*

*II - dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados quando de sua comercialização.*

*(...)*

*§ 9º Considera-se custo agregado ao produto agropecuário os dispêndios incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e*

*integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.*

Como é possível perceber da leitura conjunta dos enunciados normativos acima transcritos, as cooperativas de produção agropecuária estão autorizadas a excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS, dentre outros valores, os custos agregados ao produto agropecuário dos associados quando de sua comercialização. Estes, por sua vez, são definidos expressamente como os **dispêndios incorridos** com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os **decorrentes de operações de parcerias** e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.

Sendo esta a disposição normativa e restando incontroverso nos autos que a ora Recorrente “trabalha, entre outros setores, no abate de frangos criados por cooperados em sistema de parceria rural” (fl. 09) e que todas as suas operações são feitas com cooperados, a conclusão é única: está correto o procedimento do contribuinte de excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS todos os dispêndios **decorrentes de operações de parcerias** e integração entre a cooperativa e o associado e não apenas aqueles relativos à comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.

Ocorre que ao analisar a presente regra, a fiscalização concluiu o seguinte:

*Finalmente, pode-se excluir da base de cálculo os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando de sua comercialização, conforme o art. 17 da Lei 10.684/03.*

*Note-se que quando esta lei fala de comercialização está se referindo à venda, por parte da cooperativa dos produtos beneficiados, e não da venda dos cooperados do produto em bruto à cooperativa, uma vez que essa operação não configura comercialização.*

*Desta forma, temos que a base de cálculo pode ser reduzida de todos os valores agregados à ele pela cooperativa, compreendendo os custos industriais e comerciais da venda. Em termos de legislação infralegal, que melhor detalha aquilo que foi determinado em lei ordinária, podemos ver que efetivamente é bem abrangente o escopo de despesas que podem ser consideradas como tendo sido agregadas ao produto, especificando a IN SRF n.º 247/02, alterada pela IN SRF 358/2003, que considera-se custo agregado ao produto agropecuário os dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.*

*No entanto a legislação infralegal não pode ampliar o escopo da legislação ordinária, e estes custos a serem abatidos da base de*

*cálculo são aqueles agregados ao produto entregue pelo cooperado, que é uma pequena fração das aves produzidas.*

*Quando a IN inclui entre estes custos os custos decorrentes de parceria, também são os custos relativos às aves de propriedade do cooperado. Se 10% das aves são do cooperado, então dos custos com fretes e rações, 10% dos valores podem ser utilizados para ser deduzidos da base de cálculo.*

Não nos parece, todavia, ser esta a melhor solução a ser dada ao concreto. Afinal, a disposição normativa é clara no sentido de que os custos decorrentes de parceria podem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS. Por outro lado, diversamente do que sugere a fiscalização, no que foi seguida pela decisão recorrida, não se vislumbra transbordamento dos limites legais pela IN em referência. Isso por uma questão singela, mas decisiva: todos os produtos em questão são dos associados, não podendo se falar propriamente em produtos dos associados e da cooperativa, tampouco que os produtos decorrentes de parceria não sejam dos associados.

Neste contexto, assiste razão à Recorrente quando afirma que:

*O Auditor afirma que os cooperados recebem lotes de pintos de um dia, divididos em duas partes, sendo uma pertencente a cooperativa e outra pertencente ao cooperado. Essa afirmação não é procedente, visto que os lotes de pintos remetidos aos cooperados não possuem qualquer divisão ou separação, sendo emitida uma nota fiscal de remessa da quantidade de pintos compatível com a capacidade de alojamento existente na propriedade de cada cooperado.*

*Na sequência, o Auditor afirma que apenas uma parcela das aves é de propriedade do cooperado, mas admite que a venda não configura operação de mercado nos termos da legislação cooperativista, que continua pertencendo ao cooperado que é o "dono" da cooperativa. Em sendo o "dono" da cooperativa, como de fato o é, toda a produção lhe pertence.*

*Quando o Auditor faz referência a legislação infralegal (IN 247102 e IN 358/2003) cita claramente a possibilidade de serem excluídos os custos agregados decorrentes de operações de parceria e integração entre a cooperativa e o associado e ainda reforça que os custos a serem abatidos da base de cálculo são aqueles agregados ao produto entregue pelo cooperado, porém, na sequência afirma que o produto entregue pelo cooperado é apenas uma fração das aves produzidas, o que não é procedente, visto que toda produção é entregue à cooperativa.*

*Ainda o Auditor afirma que os custos decorrentes das operações de parceria passíveis de dedução nos termos da Instrução Normativa seriam somente relativos as aves de propriedade do cooperado e ainda, de forma totalmente equivocada, afirma no exemplo citado que 90% nada tem de atividade cooperativada, sob alegação de que a cooperativa adquire insumos e serviços de terceiros. A caracterização do ato cooperativo na produção de frangos existe enquanto a produção for realizada pelos cooperados, mesmo que na forma de parceria ou integração, não importando a origem da matéria prima (ovos, pintos, rações, medicamentos, etc...). No caso das matérias primas o ato*

*cooperativo se caracteriza pelo fornecimento aos cooperados, não importando, como já foi dito, a sua origem. Importante esclarecer que a produção de animais em forma de parceria com os cooperados está prevista no estatuto social da cooperativa e se constitui em uma das mais autênticas formas de atuação do cooperativismo, onde o ato cooperativo se apresenta com maior evidência.*

Feitos estes esclarecimentos, infere-se que o Recorrente tinha direito de excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS todos os custos agregados ao produto agropecuário em regime de parceria e de integração com os associados, não apenas o percentual de suposta participação dos cooperados em cada lote, na média de 17%, como o fez a fiscalização. Assim, devem ser afastadas as presentes glosas e anulada as exigências delas decorrentes.

A outra glosa procedida pela fiscalização diz respeito às sobras líquidas. Com efeito, restou consignado no Termo de Verificação Fiscal o seguinte:

*O contribuinte também incorreu em erro quando do cálculo das exclusões referentes às sobras líquidas, que são os valores equivalentes, nas cooperativas, ao lucro de uma empresa.*

*Estes valores devem ser excluídos da base de cálculo da mesma forma que o contribuinte calcula seus demais débitos e créditos, **separando cada uma das atividades** (venda de aves, laticínios, embutidos e supermercado).*

*Por exemplo, vamos imaginar que o contribuinte não possua senão o supermercado e beneficiamento de leite, sendo o último em sistema de cooperativa.*

*Neste caso as sobras líquidas deverá ser deduzidas da base de cálculo da produção de leite, mesmo que a alíquota do leite seja zerada (claro que, em termos financeiros não haverá diferença entre uma base de cálculo de R\$10.000.000,00 e outra de R\$9.000.000,00 no caso do leite, por ter o mesmo alíquota zerada), mas este R\$1.000.000,00 de sobras distribuídas não poderá ser deduzido da base de cálculo do PIS e COFINS das vendas do supermercado.*

*E é isso exatamente que o contribuinte faz, ao não segregar o valor das sobras, não dividindo-o entre suas quatro áreas de atuação e vendas no mercado externo.*

Como se vê, a glosa decorreu da alegada ausência de segregação das sobras líquidas entre suas áreas de atuação em sistema de cooperativa e supermercados (não cooperativo).

A Recorrente, por sua vez, alega em sua defesa que a legislação não exigiria tal segregação.

Não assiste razão, todavia, à Recorrente. Com efeito, a legislação autoriza apenas e tão somente a exclusão as sobras líquidas da base de cálculo dessas contribuições. E a própria definição do conceito de sobra líquida permite concluir que a autorização legal se volta

para o resultado positivo decorrente da realização de atos cooperados. Afinal, o objeto da exclusão é apenas a sobra e não o lucro.

Assim, restando incontroverso nos autos a ausência de segregação, e o que é pior, que também o resultado positivo decorrente de atos que não cooperados foram deduzidos da base de cálculo do PIS/COFINS, há que se reconhecer que andou bem a fiscalização quando procedeu a presente glosa.

Além disso, como fui vencida no mérito, suscitei de ofício nulidade do Auto de Infração por falta de embasamento em provas.

Pois bem. Nos casos de lançamento por homologação, como ocorre no presente caso, determina a lei que, praticado o evento tributário, cabe ao próprio sujeito passivo a tarefa de constituir a respectiva obrigação para, em seguida, proceder ao pagamento antecipado do montante devido. Tudo devidamente lastreado em provas.

A função do Poder Público, nessas situações, resume-se a controlar a regularidade da linguagem emitida pelos particulares, rejeitando-a ou homologando-a, expressa ou tacitamente (art. 150, do CTN), o que faz mediante o cotejo das provas com as declarações prestadas. Assim, o lançamento, quando existente, aparece apenas como ato que substitui aquele inicialmente emitido pelo administrado ou que saneia a sua omissão. Daí o motivo de a manifestação expressa da Fazenda Pública alusiva aos créditos tributários submetidos a esta modalidade de constituição vir, em regra, acompanhada da aplicação de uma penalidade, objetivada num auto de infração e imposição de multa.

Com efeito, no exercício da atividade de fiscalização, compete ao Agente Público apurar, em estrita observância às regras relativas à produção de provas, os fatos praticados pelos particulares, o que inclui a realização: i. do evento tributário; e ii. do próprio ilícito, decorrente do não recolhimento do tributo ou do seu pagamento a menor, acompanhado, ou não, da inobservância de dever instrumental.

Constatado que essas ocorrências se enquadram nos contornos definidos em hipóteses normativas e havendo tempo hábil, deve a Autoridade Administrativa relatá-los em linguagem competente, imputando-lhes as respectivas relações jurídicas: tributária e sancionatória. Tudo, geralmente, mediante a lavratura de auto de infração e imposição de multa que, por funcionar também como verdadeiro “lançamento”, deve observância aos mesmos pressupostos de validade desse ato.

Com efeito, nos termos do art. 142, do CTN, o ato de lançamento, além de vinculado, é obrigatório. Assim, ciente da ocorrência de eventos tributários, impõe-se à Autoridade Administrativa o dever de realizá-lo, atendendo a todos os elementos que o tipo legal encerra, sem qualquer liberdade, seja no que se refere ao procedimento, seja no que toca ao conteúdo do ato, seja, ainda, no que diz respeito ao momento de expedi-lo.

Seguindo, passo a passo, a sequência procedimental definida em lei, terá que, valendo-se dos dados concretos de que dispõe, **devidamente lastreados em provas**, constituir a respectiva obrigação tributária e/ou a própria multa.

Ao disciplinar o processo administrativo fiscal federal, o legislador estabeleceu expressamente no art. 9º do Decreto nº 70.235/72, a necessidade de o lançamento ser instruído com prova concludente de que os eventos tributários ocorreram em estrita conformidade com a descrição de hipóteses normativas. Ao assim prescrever, deixou claro que a linguagem jurídica dos atos de gestão tributária, mesmo quando o sujeito competente para

expedi-la seja a Administração Pública, deve estar devidamente respaldada em provas. Ausentes estas, ilegítima aquela.

Em termos mais diretos, para que o auto de infração possa prevalecer, surtindo o efeito que lhe é próprio, deve ser realizado de maneira clara e objetiva, revestido com os meios de prova que lhe dão suporte. Afinal, da mesma forma que o particular, não pode a Fazenda simplesmente alegar fatos. Tem que demonstrar a sua ocorrência pelos instrumentos juridicamente admissíveis, sob pena de invalidade do ato produzido.

Fabiana Del Padre Tomé, aplicando as lições de Celso Antônio Bandeira de Melo ao Direito Tributário, adverte que o lançamento, como qualquer ato administrativo, apresenta aspectos internos à sua estrutura e outros externos, que antecedem sua formação: elementos e pressupostos, respectivamente. Compondo os elementos, identificam-se: i. a forma, ii. a motivação e iii. o conteúdo. Já, no que se refere aos pressupostos, temos i. a competência, ii. o motivo, iii. as formalidades procedimentais, iv. a finalidade e v. a causa, assim definidos pela autora:

*Pressupostos:*

*(i) competência: diz respeito ao sujeito produtor do ato, devendo ser agente público investido de poderes para fazê-lo; (ii) motivo: acontecimento no mundo fenomênico que exige ou possibilita a prática do ato, figurando como suporte fático da motivação; (iii) formalidades procedimentais: rito a ser observado pelo sujeito produtor do ato; (iv) finalidade: objetivo pretendido com a prática do expediente administrativo; (v) causa: conexão lógica entre o motivo do ato, motivação e conteúdo. [...]*

*Elementos:*

*(i) forma: modo pelo qual o ato se revela (suporte físico, em que se veicula linguagem escrita); (ii) motivação: descrição dos motivos de fato que ensejaram a produção do ato (antecedente da norma individual e concreta); (iii) conteúdo: prescrição normativa constante do ato (conseqüente da norma individual e concreta), que, nos dizeres de Celso Antônio Bandeira de Mello, encerra a “própria alteração na ordem jurídica produzida pelo ato”, abrangendo os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica, bem como seu objeto<sup>1</sup>.*

Paulo de Barros Carvalho ao tratar dos elementos do ato de lançamento, mais especificamente da motivação, nos ensina:

*A motivação do ato administrativo de lançamento ou antecedente é a descrição da ocorrência do fato jurídico tributário normativamente provada segundo as regras em direito admitidas. É a motivação do ato o liame que possibilita a consecução do princípio da legalidade nos atos administrativos. A força impositiva da obrigação de pagar o crédito tributário decorre da motivação do ato, que se lastreia na prova da realização do fato e na subsunção à hipótese da norma jurídica tributária. A motivação é, portanto, o elo entre o prescritor da*

<sup>1</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 290-291.

*norma de lançamento e o prescritor da regra-matriz de incidência, que viabiliza a realização e o controle da legalidade dos atos administrativos. Por isso, a ausência de motivação vicia a norma de lançamento tributário. Mas não basta a simples descrição do motivo do ato. A motivação deve consignar objetivamente as presunções legais e a prova dos fatos índices que se referem ao fato jurídico tributário. Feito isso, a observância do procedimento legitimará a motivação do ato. A construção da motivação do ato de lançamento tributário rege-se pelas regras que definem o procedimento da autoridade, na conformação desse ato de aplicação do direito<sup>2</sup>.*

Nessa linha de raciocínio, fica evidente que o interesse da Fazenda tem como pressuposto justamente a ocorrência do fato tributário propriamente dito ou o ilícito, cujos elementos configuradores supõem-se presentes e comprovados no lançamento ou no auto de infração.

A ausência de motivação, ou seja, de prova, enseja a nulidade do ato de constituição do débito, devendo ser alegado pelo sujeito passivo em impugnação ou mesmo declarado de ofício pelo órgão julgador. Afinal, se, por um lado, a lei permite a Administração Pública aparelhar-se e exercitar diretamente atos de cobrança, por outro, não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão.

Não há de se admitir, sob qualquer argumento, que o atributo da “presunção de legitimidade”<sup>3</sup>, próprio ao ato de lançamento e ao auto de infração e imposição de multa, seja suficiente para inverter o ônus da prova, atribuindo aos particulares o dever de fazer prova contrária às cogitações não demonstradas do Fisco. Direitos e garantias individuais, tais como o princípio da estrita legalidade tributária, o da ampla defesa, o do contraditório e, em especial, o da segurança jurídica, impedem entendimento nesse sentido.

Não fora isso e a própria natureza vinculada desses atos, acompanhada de determinação legal expressa no sentido de que a exigência do crédito deve estar devidamente instruída com laudos, perícias, depoimentos, termos e demais documentos indispensáveis à comprovação dos fatos que alega (art. 9º do Decreto nº 70.235/72) já seriam suficientes para barrar iniciativas dessa natureza.

Assim, apenas o lançamento que estiver devidamente respaldado em provas poderá ser considerado legítimo, conforme o sistema. Não basta que a autoridade competente relate o evento ocorrido. É necessário que sua linguagem esteja fundamentada em provas.

Do exposto decorre a conclusão de que, sendo o lançamento ou o ato administrativo de aplicação de penalidade realizados sem respaldo em provas, estando,

<sup>2</sup> Parecer inédito.

<sup>3</sup> Nesse sentido, explica Suzy Gomes Hoffmann: “A presunção de legitimidade em favor do ato administrativo do lançamento quer significar que, por ter sido emitido por agente competente, se presume válido, até que seja posto fora do sistema por outra norma. Por conseguinte, não é porque o funcionamento do sistema do direito exige a presunção de que todas as normas são válidas até que sejam postas fora do sistema pelos meios competentes, que se pode concluir que o conteúdo dessas normas está em sintonia com as regras do sistema e com os enunciados fácticos a que deve corresponder. Além do mais, não pode ser invocado o princípio da supremacia do interesse público ao interesse particular para fortalecer o entendimento de que há a presunção de legitimidade do conteúdo do ato administrativo do lançamento tributário, pois, como visto, o interesse público é pelo cumprimento da lei. Portanto, se for verificado que no ato de lançamento tributário não se observou o necessário detalhamento do relato do fato, a necessária adequação do fato e da relação jurídica instaurada aos padrões definidos na norma geral e abstrata, não deve prevalecer tal ato, devendo ser expulso do sistema em detrimento do fato de que, da sua manutenção no sistema, poderia advir receita ao Estado”.

(HOFFMANN, Suzy Gomes. *Prova no Direito Tributário*. São Paulo: Copola Editora, 1999, p. 179-80).

portanto, viciados na motivação, é imperativa sua retirada do ordenamento jurídico pela autoridade competente.

No caso concreto, a autoridade fiscal discordou da interpretação atribuída ao contribuinte a respeito da expressão “custo agregados ao produto agropecuário” para fins de exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS e, por conta disso, entendeu que a cooperativa de produção agropecuária pode excluir da base de cálculo apenas os valores repassados aos associados decorrentes da comercialização dos produtos por eles entregues à cooperativa e os custos agregados a esses produtos, quando da sua comercialização.

Por conta disso, procedeu à segregação do que, no seu entender, poderia ser considerado na redução da base de cálculo do que não o poderia com base no seguinte procedimento:

*Através de levantamentos feitos nas notas fiscais de remessa e venda de frangos dos cooperados para a Languiru observa-se que o percentual de participação dos cooperados em cada lote é em média de 17%. Chegamos a este valor somando os valores pagos aos cooperados pelo fornecimento de aves no primeiro trimestre de 2009 (R\$5.175.590,08) e dividindo este valor pelo valor que estes mesmos cooperados remeteram de animais em retorno através do CFOP 1451.*

Ocorre que a fiscalização não instruiu o lançamento com sequer uma nota fiscal a que faz referência, o que o fulmina de nulidade.

Com efeito, o presente Auto de Infração não está devidamente motivado, afinal, não há nos autos qualquer prova que lastreie a segregação procedida. A alegação de que *o percentual de participação dos cooperados em cada lote é em média de 17%* é embasada em meras suposições, já que o Fisco não trouxe qualquer lastro.

De fato, a manutenção do presente AI demandaria a presença de elementos que atestassem *o percentual de participação dos cooperados*. Somente assim, poder-se-ia verificar o acerto ou não do trabalho fiscal.

Em face do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar integralmente o Auto de Infração por manifesta nulidade em face da ausência de motivação (lastro em provas).

[Assinado digitalmente]

Andréa Medrado Darzé

CÓPIA