



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13423.000048/2002-69
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-012.734 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de março de 2024
Recorrente PENEDO AGRO INDUSTRIAL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/1997 a 28/02/2001, 01/05/2001 a 31/07/2001

COOPERATIVA. SOBRAS LÍQUIDAS DISTRIBUÍDAS. ASSOCIADO PESSOA JURÍDICA. NÃO INCIDÊNCIA.

As sobras líquidas distribuídas por cooperativa agropecuária a associado pessoa jurídica não possuem natureza de receita da atividade operacional e sobre elas não deve incidir a contribuição cumulativa, no percentual de 3% (três por cento).

COFINS. COOPERATIVAS. ATO COOPERATIVO. TRIBUTAÇÃO.

Não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas. Tese fixada pelo STJ no julgamento do REsp nº 1164716, julgado na sistemática dos recursos repetitivos - art. 543-C do CPC.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar a incidência da COFINS sobre as sobras líquidas distribuídas pela cooperativa ao associado pessoa jurídica.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3401-012.734 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13423.000048/2002-69

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto contra o **Acórdão de Manifestação de Inconformidade n.º 11-65.215**, de 31 de outubro de 2019, proferido pela 2ª Turma da DRJ/REC, que julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade, mantendo em parte o crédito tributário exigido.

Versa o presente processo administrativo fiscal sobre auto de infração do PIS/PASEP, correspondente aos meses de janeiro de 1997 a fevereiro de 2001 e maio de 2001 a julho de 2002, formalizado em razão de diferenças encontradas entre os montantes da contribuição escriturados e aqueles declarados/pagos.

Após impugnação da Recorrente, a DRJ converteu o julgamento em diligência, aos moldes da Resolução de fls. 301/305, para que fossem examinadas as inconsistências apontadas pela Recorrente.

Após juntar documentos, a Fiscalização elaborou o Termo de Encerramento de Diligência de fls. 324, no qual conclui: (i) pelo cabimento da retificação da autuação, devido a erros materiais citados no item 13 acima; (ii) que o valor de R\$ 45.733,84 corresponde a juros sobre dívida agrária da União.

Em seguida, para exame das alegações atinentes às compensações, os autos foram remetidos à SAORT, que juntou documentos de procedimentos compensatórios; depois, a autuação foi revista, por meio de Despacho Decisório, fls. 367/369, para alterar o Auto de Infração em relação aos períodos de apuração de fevereiro e julho de 2002 pois “Ficou provado dos autos que os Períodos de Apuração acima tiveram os Pedidos de Compensação protocolizados antes da Lavratura do Auto de Infração que ocorreu em 19/11/2002 e foi cientificado em 29/11/2002”.

Devolvidos os autos a esta DRJ, foi determinada a realização de nova diligência, nos termos do Despacho de fls. 372/375.

Feita a diligência, foi elaborado o Relatório de fls. 425/428.

Em sessão realizada aos 28/09/2016, este processo administrativo foi novamente enviado em diligência à Unidade de Origem, segundo Resolução de fls. 468/486.

A Resolução faz detalhada análise das compensações alegadas pela impugnante e registra inexistir explicação para que a autoridade fiscal tenha desconsiderado as compensações dos períodos de apuração de janeiro e abril e dezembro de 2001, objeto do processo administrativo 10410.001577/2002-31.

Após resposta da Fiscalização, diante de novas constatações, decidiu a Turma, mais uma vez, converter o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem:

29.1. estabelecesse qual a data em que considera teve início o procedimento fiscal, no que tange à contribuição para o PIS/PASEP apurada de janeiro de 1997 a julho de 2002;

29.2. manifestasse-se, novamente, de forma fundamentada, sobre a admissibilidade, ou não, de cada uma das compensações sob apreço;

29.3. identificasse, de forma analítica e fundamentada, a natureza das "Receitas de Subsídio" incluídas nas bases de cálculo e se pronunciasse se deveria ser mantida, ou não a, sua tributação e em que medida;

29.4. recalculasse, considerando todas as alterações levadas a efeito nas diligências realizadas nos autos, os valores a serem exonerados da contribuição.

A Unidade de Origem, após juntar diversos documentos aos autos, elaborou o Relatório Fiscal de fls. 516/532.

Sobreveio decisão da primeira instância administrativa, que, por unanimidade de votos, considerou por:

(i) numa primeira rodada de votação, rejeitar, por maioria nos termos do Voto do Relator, a proposta de realização de diligência, apresentada durante a sessão. Vencido o julgador Emanuel Carlos Dantas de Assis, que votou pela realização de diligência para que a contribuinte se pronunciasse sobre a anulação do Despacho Decisório proferido nos presentes autos, nos termos da Declaração de Voto que apresentará. (ii) numa segunda rodada de votação, por unanimidade, nos termos do voto do Relator: (ii.1) declarar, de ofício, nulo o Despacho Decisório proferido pela Unidade de Origem nos presentes autos; (ii.2.) rejeitar a alegação de nulidade contida na Impugnação e, no mérito, julgá-la parcialmente procedente.

No entanto, restou mantida a incidência do PIS/COFINS sobre o **retorno de sobras da cooperativa** e sobre **subsídios governamentais**.

Irresignada, a Recorrente interpôs seu Recurso Voluntário, no qual alega:

- i. Que é improcedente o lançamento sobre tais receitas, na medida em que o PIS/COFINS incide sobre o faturamento (decorrentes da venda de mercadorias ou prestação de serviço), e não sobre a receita bruta, conforme decisão plenária do STF (RE nº 390.840/MG), que vincula a administração fazendária, nos termos do art. 19 da Lei nº 10.522/2002.
- ii. Que não prospera a alegação da DRJ/REC de que a fiscalização teria acertado ao incluir na base de cálculo as receitas de **subsídios governamentais**, pois eles seriam específicos para a produção de açúcar, “ao passo que, as bases de cálculo dos valores autuados só incluem álcool anidro e óleo fúsel (subproduto da fabricação de álcool)”;
- iii. Que o Acórdão recorrido aduz que a Recorrente teria alocado os valores recebidos a título de **subsídios** na rubrica “receitas diversas” e que tais valores “devem ser tributados pelas contribuições destinadas ao PIS e a Cofins, pois teriam clara vinculação com sua atividade empresarial típica, na medida que apenas pagos em razão do seu exercício, e, conseqüentemente, representaria receita operacional – e não, diferentemente do que alega a recorrente, subvenção para investimento”;

- iv. Que pese a existência de suposto equívoco na contabilidade da empresa, ao alocar os valores decorrentes dos **subsídios** à produção de cana de açúcar na rubrica – “Receitas diversas”, este equívoco não convalida a errônea postura da fiscalização de incluí-lo na base de cálculo, para apuração dos valores supostamente devidos a título de PIS e Cofins, já que as **subvenções governamentais** não se consubstanciam em entradas financeiras decorrentes da venda de mercadorias ou serviços;
- v. Que na qualidade de associada à Cooperativa Regional dos Produtores de Açúcar e Álcool de Alagoas, a recorrente recebeu, ao final do exercício social, os valores atinentes às “**sobras da cooperativa**”, devidamente escrituradas em seu Livro Razão, decorrentes dos encargos pretéritos suportados pela recorrente para custear suas despesas administrativas, visto que os ingressos superaram os dispêndios;
- vi. Que nos termos do Acórdão recorrido, “*as sobras líquidas creditadas ao cooperado devem ser computadas na base de cálculo para o PIS/PASEP e da COFINS, sendo improcedente a pretensão da dependente de excluir esta parcela da tributação*”;
- vii. Que todavia os valores relativos à distribuição das **sobras** não constituem receita operacional, na medida em que decorrem da restituição efetuada pela cooperativa aos seus associados das importâncias vertidas por esses para o custeio das despesas administrativas concernentes aos atos cooperativos;
- viii. E que, tratando-se de valores que se prestaram ao custeio dos atos cooperativos, a devolução das **sobras** de caixa aos cooperados, proporcionalmente às operações realizadas com a Cooperativa, é uma das características das sociedades cooperativas, conforme preceitua o art. 4º, inciso VII, da Lei nº 5.764/713, razão pela qual se trata de ato cooperativo típico, o que afasta a incidência do PIS e da COFINS;
- ix. Por fim, no tópico ***Do pagamento por compensação não considerado pela DRJ/REC***, que quanto à situação específica da compensação realizada no processo nº 10410.007445/2002-12, no valor de R\$ 81.977,61, e protocolada em 30/12/2002, não procede o argumento da autoridade fiscal, de que não pode ser examinada, pois seu protocolo foi posterior ao auto de infração. Isso porque, segundo legislação vigente à época, (art. 74, §§2º e 4º, da Lei nº 9.430/96, na redação da MP nº 66/02, e na IN 21/97), não havia impedimento (nem existe óbice legal atualmente), na legislação tributária, para que se procedesse a compensação de débito lançado de ofício.
- x. Assim, os **pedidos de compensação** realizados pela recorrente extinguíram o pretense crédito tributário, devendo ser ANULADO, em consequência, o auto de infração impugnado ou os autos serem baixados em diligência para apreciar os efeitos dessa compensação específica para fins de quitação desse montante.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Renan Gomes Rego, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, de modo que admito seu conhecimento.

Do mérito

Dos subsídios governamentais

Narra a Recorrente que o julgador de 1º piso ratificou o entendimento da Fiscalização de incluir na base de cálculo as receitas de subsídios governamentais, pois eles seriam específicos para a produção de açúcar, *ao passo que, as bases de cálculo dos valores atuados só incluem álcool anidro e óleo fúsel (subproduto da fabricação de álcool).*

Explica que o Acórdão recorrido aduz que a Recorrente teria alocado os valores recebidos a título de subsídios na rubrica *receitas diversas* e que tais valores *devem ser tributados pelas contribuições destinadas ao PIS e a Cofins, pois teriam clara vinculação com sua atividade empresarial típica, na medida que apenas pagos em razão do seu exercício, e, conseqüentemente, representaria receita operacional – e não, diferentemente do que alega a recorrente, subvenção para investimento.*

Defende que a existência de suposto equívoco na contabilidade da empresa, ao alocar os valores decorrentes dos subsídios à produção de cana de açúcar na rubrica – *Receitas diversas*, este equívoco não convalida a errônea postura da Fiscalização de incluí-lo na base de cálculo, para apuração dos valores supostamente devidos a título de PIS e Cofins, já que as subvenções governamentais não se consubstanciam em entradas financeiras decorrentes da venda de mercadorias ou serviços.

O Acórdão combatido analisa a específica questão, tendo a sua fundamentação assim prolatada:

Passando aos valores escriturados na conta contábil 3.4.4.01.525 – SUBSÍDIOS SOBRE PREÇOS, reproduzo a seguir o que foi dito a respeito na Resolução de fls. 468/486:

22. A Lei n.º 8.393/91, modificou a sistemática de intervenção estatal, extinguindo os subsídios de equalização de custos de produção do açúcar e da cana-de-açúcar, criando, em seu lugar, segundo a Impugnante, “com o mesmo objetivo”, a isenção do IPI do açúcar. Senão, vejamos:

Art. 1º São extintos:

I - a contribuição sobre saídas de açúcar, de cana-de-açúcar, criada pelo Decreto-Lei n.º 308, de 28 de fevereiro de 1967, alterada pelos Decretos-Leis n.ºs 1.712, de 14 de novembro de 1979, e 1.952, de 15 de julho de 1982, e o respectivo adicional, criado por este último diploma legal;

II - os subsídios de equalização de custos de produção de açúcar, de cana-de-açúcar, objeto da Política de Preço Nacional Equalizador Açúcar e Álcool, criado com fundamento na Lei n.º 4.870, de 1º de dezembro de 1965, nos Decretos-Leis n.ºs 308, de 1967, 1.186, de 27 de agosto de 1971, e 1952, de 1982.

Art. 2º Enquanto persistir a política de preço nacional unificado de açúcar de cana, a alíquota máxima do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI incidente sobre a saída desse produto será de dezoito por cento, assegurada isenção para as saídas ocorridas na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste – SUDENE e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia – SUDAM (Revogado pela Lei n.º 9.532, de 1997)

22.1. Com a vigência do art. 42 da Lei n.º 9.532/97 (que se deu de 11/12/1997 até 01/01/1999, quando foi revogado pelo art. 22, II, b, da Lei n.º 9.779/99), deixou de existir a isenção do açúcar, mas foi criado um crédito presumido para dedução do IPI devido na saída do açúcar. Vejamos o que dizia o art. 42 da Lei n.º 9.532/97 (grifei):

Art. 42. Os estabelecimentos produtores de açúcar de cana, localizados nos estados do Rio de Janeiro e Espírito Santo e em estados das regiões Norte e Nordeste, terão direito a crédito presumido, calculado com base em percentual, fixado pelo Poder Executivo em virtude do diferencial de custo da cana-de-açúcar entre as regiões produtoras do País, a ser aplicado sobre o valor do produto saído do estabelecimento e compensado com o IPI devido nas saídas de açúcar. (Revogado pela Lei n.º 9.779, de 1999)

Parágrafo único. A utilização de crédito presumido, calculado em desacordo com a legislação, configura redução indevida do IPI, sujeitando o infrator às penalidades previstas na legislação aplicável. (Revogado pela Lei n.º 9.779, de 1999)

22.1.1. O percentual do crédito presumido foi definido pelo Decreto n.º 2.501/98 (grifei):

Art. 2º O percentual para cálculo do crédito presumido de que trata o art. 42 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, é fixado, em relação ao IPI devido nas saídas de açúcar da cana, em 85% (oitenta e cinco por cento) para os estabelecimentos produtores localizados nos Estados das Regiões Norte e Nordeste e em 30% (trinta por cento) para aqueles localizados nos Estados do Rio de Janeiro e Espírito Santo.

22.2. Conforme se pode ver acima, na transcrição do art. 42 da Lei n.º 9.532/07, ele foi revogado pela Lei n.º 9.779/99. Isto também levou à revogação do Decreto n.º 2.501/98 pelo de n.º 2.917/98, que estabeleceu uma alíquota uniforme de 5 % para o açúcar, a partir de 01/01/1999 (grifei):

Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, incidente sobre os açúcares de cana, em bruto, e sobre o açúcar refinado, classificados, respectivamente, nas subposições 1701.11 e 1701.99 da Tabela de Incidência (TIPI) aprovada pelo Decreto n.º 2.092, de 10 de dezembro de 1996, é fixada em cinco por cento.

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1999.

Art. 3º Fica revogado o Decreto n.º 2.501, de 18 de fevereiro de 1998.

22.3. O Decreto n.º 2.917/98, por sua vez, foi revogado pelo de n.º 3.777/2001, que aprovou uma nova TIPI, que foi revogado pelo de n.º 4.070/2001 (outra TIPI), que vigorou até 31/12/2002, encerrando, portanto a série histórica de interesse para o caso concreto. Em todos estes decretos, a alíquota do açúcar continuou sendo de 5 %, uniforme em todo o Território Nacional. Então, só faz sentido se falar em "subvenção":

- Paga em espécie, até a vigência da Lei n.º 8.393/91, ou seja, bem antes dos fatos geradores alcançados pelo Auto de Infração;

- Via incentivo fiscal, na forma de isenção, até 31/12/1998, ou seja, ainda não atingindo os períodos autuados e só desonerando do IPI as saídas de açúcar;

- Via incentivo fiscal, na forma de crédito presumido, somente de dezembro de 1997 até dezembro de 1999, sendo que o subsídio ele era concedido para abater do IPI devido na saída do açúcar.

22.4.1. E as receitas de vendas de produtos derivados da cana-de-açúcar considerados na bases de cálculo dos valores lançados só incluem álcool anidro e óleo fúsel (subproduto da fabricação do álcool), ou seja, nem um centavo de açúcar. Ou seja, a isenção e o subsídio a que o contribuinte se refere, nos períodos autuados, foi para o açúcar, e não para a cana-de-açúcar (o que, aí, sim, atingiria o álcool)".

Na última diligência realizada, a autoridade fiscal repisa as questões acima, as quais reputa que "confirma que a fiscalização acertou ao incluir na base de cálculo as Receitas de Subsídios pois elas de se referem a álcool anidro e fúsel não alcançados pelos subsídios governamentais que eram específicos para o açúcar um dos produtos da cana de açúcar, como se comprova na conta contábil 3.4.4.01.525 – SUBSÍDIOS SOBRE PREÇOS".

Ora, a contribuinte, no item 48 da Impugnação, disse que cometera equívoco em sua contabilidade, supostamente consistente no fato de ter alocado subsídios à produção de cana-de-açúcar na rubrica "receitas diversas". No entanto, o subsídio a que a contribuinte faz remissão é destinado à produção de açúcar, ao passo que, como acima mencionado, as bases de cálculo dos valores autuados só incluem o álcool anidro e o óleo fúsel (subproduto da fabricação do álcool). Portanto, não tem sentido a alegação da contribuinte, que não conseguiu comprovar que teria escriturado incorretamente valores na rubrica "receitas diversas".

80. Não se descuide que, assim como compete à autoridade administrativa comprovar inveracidade da escrituração do sujeito passivo para exigir diferenças não contabilizadas (art. 9º, §2º, do Decreto-lei nº 1.598/77), a este, que fez a escrituração, cumpre comprovar erros nos registros escriturados. Neste sentido, o art. 417, do atual CPC, é categórico ao preceituar que "Os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos"

81. A propósito do assunto, colaciono ementa de decisão proferida pela 3ª Turma do extinto 1º Conselho de Contribuintes:

"VALORES ESCRITURADOS EM LIVROS FISCAIS. RETIFICAÇÃO.

Presumem-se corretos os valores registrados em livros fiscais e utilizados pela Fiscalização na apuração do crédito tributário devido. Se o sujeito passivo argui em sua defesa erro na escrituração, cabe-lhe demonstrar com documentação hábil o engano cometido.

(...) (3ª Turma, 1º Conselho de Contribuintes, Acórdão n.º 103- 22.879, Recurso Voluntário n.º 144.512, processo administrativo n.º 10280.004831/2001-02)

82. A falta de comprovação do suposto erro é razão suficiente para manter a incidência da contribuição sobre a rubrica analisada (aqui, destaco que a contribuinte foi cientificada da conclusão da terceira diligência e nada disse a respeito).

Pois bem. Razão não socorre à Recorrente.

Reza o artigo 42 da Lei n.º 9.532/97:

*Art. 42. Os estabelecimentos produtores de **açúcar de cana**, localizados nos estados do Rio de Janeiro e Espírito Santo e em estados das regiões Norte e Nordeste, **terão direito a crédito presumido**, calculado com base em percentual, fixado pelo Poder Executivo em virtude do diferencial de custo da cana-de-açúcar entre as regiões produtoras do País, a ser aplicado sobre o valor do produto saído do estabelecimento e compensado com o IPI devido nas saídas de açúcar.*

Parágrafo único. A utilização de crédito presumido, calculado em desacordo com a legislação, configura redução indevida do IPI, sujeitando o infrator às penalidades prevista na legislação aplicável.

O art. 42 da Lei n.º 9.532/97 foi revogado pela Lei n.º 9.779/99:

Art. 22. Ficam revogados:

I - a partir da publicação desta Lei, o art. 19 da Lei no 9.532, de 1997;

II - a partir de 1º de janeiro de 1999:

a) o art. 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991, com redação dada pela Lei n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991;

b) o art. 42 da Lei no 9.532, de 1997.

Da leitura dos dispositivos legais acima, pode-se tirar as seguintes conclusões, por evidente:

i. Com a vigência do art. 42 da Lei n.º 9.532/97 (que se deu de 11/12/1997 até 01/01/1999, quando foi revogado pelo art. 22, II, b, da Lei n.º 9.779/99), deixou de existir a isenção do **açúcar**, mas foi criado um crédito presumido para dedução do IPI devido na saída do **açúcar**.

ii. O crédito presumido destina-se aos estabelecimentos produtores de **açúcar** de cana. Somente os produtores de **açúcar** de cana têm direito ao incentivo e

iii. O crédito presumido destinou a corrigir distorções existentes no custo de produção do açúcar nas regiões beneficiadas em relação ao resto do País, provocadas por diferença no custo da cana-de-açúcar utilizada na produção do **açúcar**.

Assim, correto o acerto realizado pela Fiscalização, com a inclusão da base de cálculo dos valores auatuados, que, como destacado pela autoridade fiscal diligente e pela autoridade julgadora, só incluíram álcool anidro e óleo fúsel (subproduto da fabricação de álcool), portanto, não enquadradas como *subsídios ou subvenções governamentais* para a produção de açúcar.

Das sobras líquidas da cooperativa

Nesse tópico, a Recorrente alega que, na qualidade de **associada** à cooperativa regional dos produtores de açúcar e álcool de Alagoas, recebeu, ao final do exercício social, os valores atinentes às *sobras da cooperativa*, devidamente escrituradas em seu livro razão, decorrentes dos encargos pretéritos suportados pela Recorrente para custear suas despesas administrativas, visto que os ingressos superaram os dispêndios.

Narra que o Acórdão recorrido validou o entendimento de que *as sobras líquidas creditadas ao cooperado devem ser computadas na base de cálculo para o PIS/PASEP e da COFINS, sendo improcedente a pretensão da defendente de excluir esta parcela da tributação.*

No entanto, defende que todavia os valores relativos à distribuição das **sobras** não constituem receita operacional, na medida em que decorrem da restituição efetuada pela cooperativa aos seus associados das importâncias vertidas por esses para o custeio das despesas administrativas concernentes aos atos cooperativos.

Decido.

Nos termos dos art. 3º e 4º da Lei nº 5.764, de 1971, as cooperativas são sociedades de pessoas, com personalidade jurídica própria, inconfundível com a personalidade dos seus associados, constituídas para prestar serviços aos associados, que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens e serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem o objetivo de lucro. No caso da cooperativa agropecuária, diversos produtores rurais se associam para, em grupo, serem capazes de atender mais facilmente ao mercado consumidor, negociar melhores condições para a compra de insumos e dar vazão mais facilmente à sua produção. A função precípua da cooperativa agropecuária, portanto, é proporcionar ganhos de escala aos produtores rurais, maximizando os resultados por eles obtidos com as suas atividades.

A Lei nº 5.764, de 1971, prevê a possibilidade da prática, pela cooperativa, de *atos cooperativos* e de *atos não cooperativos*, que são definidos nos artigos abaixo reproduzidos:

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.

(...)

Art. 85. As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.

Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

Art. 88. Poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas para melhor atendimento dos próprios objetivos e de outros de caráter acessório ou complementar.(...)

Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei.

Em síntese, a lei denomina *atos cooperativos* os atos praticados pelas sociedades cooperativas para consecução de seus objetivos sociais, sem finalidade lucrativa e de proveito comum, quando em um dos polos encontrem-se cooperados. *Atos não cooperativos*, por sua vez, são aqueles que não se enquadram na definição legal de ato cooperativo, é compreendido como ato não cooperativo.

Sobre a natureza das sobras líquidas, Franke assim leciona:

*Nas cooperativas, que operam em círculo fechado com a clientela associada, as diferenças entre as receitas e as despesas, apuradas nos balanços anuais, quando positivas, podem ter uma aparência de lucro. Na realidade, porém, trata-se de "sobras" resultantes de ter o associado pago a mais pelo serviço que a cooperativa lhe prestou, ou, inversamente, de ter ela retido um valor excessivo como contraprestação pelo serviço fornecido. **As sobras, tecnicamente, não são lucros, mas saldo de valores obtidos dos associados para cobertura de despesas, e que, pela racionalização ou pela faixa de segurança dos custos operacionais com que a cooperativa trabalhou, não foram gastos, isto é, sobraram, merecendo, por isso, a denominação de despesas poupadas ou sobras.***

FRANKE, Valmor. Direito das sociedades cooperativas. São Paulo: Edusp, 1973. p. 19/20.

Por sua vez, a Receita Federal do Brasil, por intermédio da Solução de Consulta n.º 248 – Cosit, de 23 de maio de 2017, acrescenta importante contribuição sobre o conceito de sobras:

*A justificativa para previsão legal de retorno das sobras líquidas aos associados na equivalência dos negócios realizados por cada um deles com a cooperativa, encontra fundamento na própria natureza dessas sobras. As sobras originam-se a partir da dificuldade que a sociedade encontra em fixar com precisão as **despesas administrativas** para o desempenho de suas atividades. Por essa razão, durante o exercício é definido um preço estimado, que será objeto de ajuste por ocasião do*

levantamento do balanço. Existindo sobra, significa dizer que a cooperativa cobrou um valor dos associados, à título de despesas administrativas, superior àquele que seria necessário. Seria, portanto, o montante correspondente à diferença entre o que o associado pagou e o que deveria ter pago pelo serviço prestado a ele pela cooperativa.

Quanto às sobras, o art. 28 da Lei nº 5.764, de 1971, estabelece as seguintes destinações obrigatórias:

Art. 28. As cooperativas são obrigadas a constituir:

I - Fundo de Reserva destinado a reparar perdas e atender ao desenvolvimento de suas atividades, constituído com 10% (dez por cento), pelo menos, das sobras líquidas do exercício;

II - Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, destinado a prestação de assistência aos associados, seus familiares e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa, constituído de 5% (cinco por cento), pelo menos, das sobras líquidas apuradas no exercício.

§ 1º Além dos previstos neste artigo, a Assembléia Geral poderá criar outros fundos, inclusive rotativos, com recursos destinados a fins específicos fixando o modo de formação, aplicação e liquidação.

(...)

Das sobras apuradas no exercício, a cooperativa vê-se obrigada a destinar ao menos 10% (dez por cento) para o Fundo de Reserva e 5% (cinco por cento) para o fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social. Além disso, é facultado à sociedade constituir outros fundos, nos termos definidos pela Assembleia Geral.

As **sobras líquidas** das destinações legais e estatutárias devem seguir a sorte preceituada pela Lei nº 5.764/2001, a qual determina seu **retorno aos associados**, proporcionalmente às operações por eles realizadas:

Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:

(...)

VII - retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral;

Como dito, por não terem finalidade lucrativa, as cooperativas têm os seus custos cobertos pelos seus associados, mediante rateio na proporção direta da fruição dos serviços por elas prestados. O mesmo critério é adotado para cálculo do retorno das sobras líquidas. De acordo com o inciso II do art. 44 da Lei nº 5.764/1971, cabe à Assembleia Geral Ordinária deliberar sobre a destinação das sobras.

*Art. 44. A Assembléia Geral Ordinária, que se realizará anualmente nos 3 (três) primeiros meses após o término do exercício social, **deliberará** sobre os seguintes assuntos que deverão constar da ordem do dia:*

(...)

II - destinação das sobras apuradas ou rateio das perdas decorrentes da insuficiência das contribuições para cobertura das despesas da sociedade, deduzindo-se, no primeiro caso as parcelas para os Fundos Obrigatórios;

Considerando que o cerne da lide envolve o tratamento tributário do retorno das sobras, é de se constatar que a conta de sobras ou perdas fica à disposição da Assembleia Geral, sendo **decorrente efetivamente de atos cooperativos**. Sendo assim, por serem decorrentes de atos cooperativos não devem ser passíveis de tributação pela COFINS e pelo PIS/PASEP.

É que o tratamento diferenciado conferido às cooperativas alcança os atos cooperativos típicos, que nos termos do art. 79 da Lei nº 5.764/71, são aqueles atos praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

O STJ firmou, em sede de recurso repetitivo, que os atos cooperativos típicos são aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados), ou pela cooperativa com outras cooperativas, ou pelos associados (cooperados) com a cooperativa, na busca dos seus objetivos institucionais, de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NOS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. APLICAÇÃO DO RITO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/2008 DO STJ. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. Os RREE 599.362 e 598.085 trataram da hipótese de incidência do PIS/COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados com terceiros tomadores de serviço; portanto, não guardam relação estrita com a matéria discutida nestes autos, que trata dos atos típicos realizados pelas cooperativas. Da mesma forma, os RREE 672.215 e 597.315, com repercussão geral, mas sem mérito julgado, tratam de hipótese diversa da destes autos.

2. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são 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. E, ainda, em seu parágrafo único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

3. No caso dos autos, colhe-se da decisão em análise que se trata de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados (fls. 126), de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.

4. O parecer do douto Ministério Público Federal é pelo desprovimento do Recurso Especial.

5. Recurso Especial desprovido.

6. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, fixando-se a tese: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.

(REsp 1164716/MG, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/04/2016, DJe 04/05/2016)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NOS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. APLICAÇÃO DO RITO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/2008 DO STJ. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO.

1. Os RREE 599.362 e 598.085 trataram da hipótese de incidência do PIS/COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados com terceiros tomadores de serviço; portanto, não guardam relação estrita com a matéria discutida nestes autos, que trata dos atos típicos realizados pelas cooperativas. Da mesma forma, os RREE 672.215 e 597.315, com repercussão geral, mas sem mérito julgado, tratam de hipótese diversa da destes autos.

2. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são 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. E, ainda, em seu parág. único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

3. No caso dos autos, colhe-se da decisão em análise que se trata de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados (fls. 124), de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.

4. O Parecer do douto Ministério Público Federal é pelo provimento parcial do Recurso Especial.

5. Recurso Especial parcialmente provido para excluir o PIS e a COFINS sobre os atos cooperativos típicos e permitir a compensação tributária após o trânsito em julgado.

*6. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, **fixando-se a tese: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.***

(REsp 1141667/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/04/2016, DJe 04/05/2016)

Logo, adotando-se os referidos precedentes, por imperativo do art. 62 do RICARF, os atos cooperativos próprios ou típicos, praticados entre a cooperativa e os seus cooperados - para a realização de seus fins sociais-, não se subsomem à incidência do PIS e da COFINS.

Ademais, resta ainda analisar o entendimento da autoridade fiscal de que a sobra caracteriza receita da atividade operacional, para satisfazer aos critérios da norma de incidência das contribuições lançadas (COFINS e PIS). Isto é, seria necessário afirmar que essa receita foi proveniente da comercialização da produção rural (isto é, da atividade operacional do associado), tese que a Fiscalização adota ao tributar a sobra.

In casu, não há nos autos qualquer evidência de que essas receitas foram provenientes da comercialização da produção rural (isto é, da atividade operacional do associado), dessa forma, sobre elas não devem incidir a contribuição cumulativa.

Destarte, voto por dar provimento ao recurso voluntário nesse tópico.

Do pedido de compensação formulado no PAF n.º 10410.007445/2012-12

Como relatoriado, a Recorrente alega que, quanto à situação específica da compensação realizada no processo n.º 10410.007445/2002-12, no valor de R\$ 81.977,61, e protocolada em 30/12/2002, não procede o argumento da autoridade fiscal, de que não pode ser examinada, pois seu protocolo foi posterior ao auto de infração. Isso porque, segundo legislação vigente à época, (art. 74, §§2º e 4º, da Lei n.º 9.430/96, na redação da MP n.º 66/02, e na IN 21/97), não havia impedimento (nem existe óbice legal atualmente), na legislação tributária, para que se procedesse a compensação de débito lançado de ofício.

Assim, defende que os pedidos de compensação realizados pela recorrente extinguíram o pretensão crédito tributário, devendo ser ANULADO, em consequência, o auto de infração impugnado ou os autos serem baixados em diligência para apreciar os efeitos dessa compensação específica para fins de quitação desse montante.

Como a parte não apresenta novas razões de defesa perante a segunda instância e a matéria já foi objeto de discussão no Acórdão recorrido, mantenho e adoto como razão de decidir os fundamentos ali exarados, com forte no § 3º do art. 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343/2015 (RICARF), passando os mesmos a fazer parte integrante deste voto:

99. Avante, quanto às compensações realizadas por meio do processo administrativo n.º 10410.007445/2002-12, anoto que, na linha do entendimento da Unidade de Origem, realmente, elas não podem ser abatidas da autuação, pois foram efetivadas somente após a ciência do lançamento.

100. Não se está dizendo que a contribuinte não possa compensar débito lançado de ofício. Mas deve fazer isto com todos os acréscimos legais devidos e tal compensação não tem o condão de invalidar a autuação; pelo contrário, até a ratifica, na medida em que representa aquiescência, ainda que tácita, da parcela autuada objeto da compensação.

101. Aqui, curioso é notar que a defendente sequer sinaliza qual parcela da autuação da contribuição dos meses de janeiro e fevereiro de 2001 estaria de acordo ao efetuar a compensação analisada.

102. Independentemente disto, o efeito da compensação somente procedida após a ciência da autuação é matéria de cobrança que não tem o condão de exonerar os débitos autuados, podendo, quando muito, extingui-los, se ela for procedente. Mas esta questão deve ser dirimida perante a autoridade preparadora, sendo descabido qualquer pronunciamento a respeito por este Colegiado.

103. Diante do exposto, desconsidero as compensações analisadas para fins de exoneração dos débitos da contribuição dos meses de janeiro e fevereiro de 2001, devendo a Unidade de Origem verificar se, eventualmente, extinguem, em parte, os débitos de referidos períodos de apuração.

Dessa forma, nada a favorecer à Recorrente nesse particular.

Conclusão

Diante do exposto, voto em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar a incidência do PIS/PASEP sobre as sobras líquidas distribuídas pela cooperativa ao associado pessoa jurídica.

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego