



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13982.000953/2003-64
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-012.752 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de março de 2024
Recorrente COOPERATIVA A1
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

PARCELAMENTO ESPECIAL - PAES. DÉBITO CONFESSADO APÓS INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. LANÇAMENTO OBRIGATÓRIO DO DÉBITO CONFESSADO. AUSÊNCIA DE ESPONTANEIDADE.

É competência da autoridade fiscal apurar a ocorrência do fato gerador da obrigação e, uma vez constatado, efetuar o lançamento, após identificar o sujeito passivo, calcular o montante do tributo devido e, sendo o caso, aplicar a sanção cabível, de acordo com o art. 142 do CTN.

Eventuais valores quitados por meio do PAES (Lei nº 10684/2003), serão compensados quando da liquidação do acórdão.

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

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

ATO COOPERATIVO. INCORPORAÇÃO DE COOPERATIVAS ASSOCIADAS À COOPERATIVA CENTRAL. FILIAÇÃO DA COOPERATIVA INCORPORADORA COM EFEITOS RETROATIVOS À DATA DA INCORPORAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A incorporação de cooperativas associadas à Cooperativa Central permite o reconhecimento das operações realizadas entre a cooperativa incorporadora e a cooperativa central na condição de ato cooperativo, durante o período entre a incorporação até a devida filiação da incorporadora à central, especialmente, quando a filiação é reconhecida com efeitos retroativos à data de incorporação.

COFINS. PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. POSSIBILIDADE. STF. RE 574.706/MG. MODULAÇÃO DE EFEITOS. 15/03/2017.

O Supremo Tribunal Federal decidiu de forma definitiva que o ICMS destacado nas notas fiscais não compõe a base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS. E, em razão da modulação dos efeitos do julgado em sede de Embargos de Declaração, os efeitos da r. decisão só se produzem após 15/03/2017 - data em que julgado o RE nº 574.706 e fixada a tese com

repercussão geral -, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a referida data, como no caso dos autos.

COOPERATIVAS. OPERAÇÕES COM COOPERADOS. RESULTADO POSITIVO. SOBRAS. CSLL. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF N. 83.

O resultado positivo obtido pelas sociedades cooperativas nas operações realizadas com seus cooperados não integra a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, mesmo antes da vigência do art. 39 da Lei nº 10.865, de 2004 (Súmula CARF nº 83).

COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS. DESTINAÇÃO DAS SOBRAS LÍQUIDAS. EXCLUSÃO INTEGRAL DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. POSSIBILIDADE.

As sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício pela cooperativa agropecuária, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, podem ser integralmente excluídas da base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS, independentemente da sua posterior destinação.

COOPERATIVAS. DISTRIBUIÇÃO DE SOBRAS LÍQUIDAS DA COOPERATIVA CENTRAL À COOPERATIVA SINGULAR. ATO COOPERATIVO. INCLUSÃO NAS SOBRAS LÍQUIDAS DA COOPERATIVA SINGULAR. POSSIBILIDADE. TRIBUTAÇÃO. RECEITA BRUTA DA ATIVIDADE RURAL DO COOPERADO.

Os atos praticados pelas cooperativas entre si quando associadas também denominam-se atos cooperativos, nos termos do artigo 79 da Lei nº 5.764/71, de modo que as sobras distribuídas pela cooperativa central também devem integrar as sobras apuradas pela cooperativa singular - e, por conseguinte, não serem objeto de tributação -, visto que se trata de resultado positivo obtido com a prática de ato cooperativo.

É da própria essência do sistema cooperativo que o resultado da atividade seja destinado, sempre e necessariamente, ao associado, de modo que as sobras haverão de ser distribuídas até chegar a seu destino final, que é o associado da cooperativa singular, momento no qual - e somente no qual - estará sujeita à tributação, sendo computada na receita bruta da atividade rural do cooperado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em manter o lançamento no que se refere aos valores relativos aos tributos e acréscimos legais confessados durante o procedimento fiscal, mas determinando que a unidade de origem efetue o encontro de contas entre o valor lançado e aquele quitado no âmbito do PAES, vencido o Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues que votou por anular o lançamento. Por unanimidade de votos, em manter a multa de ofício relativa ao débito confessado, em razão da apuração da infração em sede de procedimento fiscal; reconhecer a condição de ato cooperativo às operações realizadas entre a recorrente e a Cooperativa Central, no período de 01/01/2000 a 15/06/2000, com o consequente recálculo do índice percentual de ato cooperado e da base de cálculo

tributável da Cofins; excluir o ICMS destacado nas notas fiscais da base de cálculo das contribuições da COFINS exigidas na presente autuação, nos termos do julgamento do RE nº 574.706 pelo STF; reconhecer o direito da recorrente à exclusão das sobras da base de cálculo da Cofins no período autuado, sem as deduções relativas ao resultado distribuído aos empregados, a título de participação nos resultados da operação da cooperativa, e da suposta CSLL incidente sobre as sobras; excluir as sobras líquidas distribuídas pela Cooperativa Central à recorrente, à título de participação desta última nos resultados daquela, da receita bruta da fiscalizada apurada no período objeto da autuação, e, por conseguinte, reduzir o correspondente valor autuado a título de Cofins. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues – Relator

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa - Redatora

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

Relatório

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na Resolução proferida por esta 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, deste e. CARF:

*Em exame recurso voluntário apresentado pelo autuado, uma Cooperativa, contra decisão da DRJ em Florianópolis - SC que manteve integralmente **lançamento de Cofins por diferenças** entre os valores **considerados devidos pela fiscalização e aqueles confessados por meio de DCTF**. O auto foi cientificado ao sujeito passivo em 12 de janeiro de 2004 e abrange todos os **períodos de apuração mensais** compreendidos entre **janeiro de 2000 e maio de 2003**. A autuação monta a R\$ 2.369.120,24, de valor **principal**, ao qual se acresceram **multa de ofício** no percentual de 75% e **juros de mora**, estes calculados com base na **taxa Selic**.*

*Em minucioso Termo de Verificação Fiscal (fls. 27 a 60) a autoridade autuante descreve que a **autuada** tem por **objetivo a venda dos produtos que lhe são entregues pelos seus associados**, podendo ainda realizar outras atividades voltadas para o seu quadro social. Foi **constituída em 01/10/1999**.*

Descreve que, entre essas outras atividades mantém supermercados e lojas agropecuárias (num total de dez estabelecimentos, entre os quais o de número de ordem 0001, supostamente a matriz), um posto de combustível (outro estabelecimento

filial), uma fábrica de ração (filial distinta). Em todos eles, são realizadas tanto vendas de produtos aos seus associados e ao público em geral, sendo de se destacar que as unidades designadas como supermercados e lojas agropecuárias, embora aparentemente distintas, constituem estabelecimentos únicos que se utilizam dos mesmos funcionários e dos mesmos equipamentos emissores de cupons fiscais, e em que apenas se distinguem as vendas de um e da outra pelos códigos dos produtos vendidos.

No que concerne à atividade que deveria ser a principal - a venda da produção dos seus associados - o Relatório não esclarece muito bem de que tipo são esses produtos. Elas são realizadas em outros onze estabelecimentos.

No total, portanto, vinte e três estabelecimentos em operação.

*Informa ainda o referido Relatório que **a autuada incorporara, em 01/01/2000, duas outras cooperativas e ainda uma outra em 2003.** Já nos tópicos descritivos das infrações apuradas - em especial o de nº 4.4.5 - fica-se sabendo que **as cooperativas incorporadas em 2000 eram associadas da Cooperativa Central Oeste Catarinense. A autuada, que não era, requereu em 15 de maio de 2000 sua filiação, que foi aprovada em assembléia da Cooperativa Central realizada em 15 de junho de 2000.** Em 31/5/2000 se deu a transferência da participação das cooperativas incorporadas no capital social da Cooperativa Central para a autuada.*

No período da autuação, duas foram as "transações " entre a autuada e a Cooperativa Central: recebeu sobras líquidas apuradas e distribuídas pela Cooperativa Central, que contabilizou como "rendimentos distribuídos". Embora conta de receita, não a incluiu no faturamento para efeito de tributação pela Cofins, o que foi reputado como incorreto pela fiscalização que a adicionou ao faturamento.

Além disso, adquiriu da Cooperativa Central produtos agrícolas, supostamente comercializados pela Cooperativa A1. A fiscalização considerou que as operações ocorridas entre 01/01/2000 e 15/6/2000 não correspondem à "compra de produtos de cooperados", porque a filiação à Cooperativa Central somente produziria efeitos a partir desta última data. Embora seja minucioso na descrição dos motivos que levaram à não aceitação dessas operações, não esclarece exatamente em que consistiram, principalmente não diz quais produtos foram adquiridos pela autuada.

O mesmo relatório informa que a ação fiscal se iniciou em junho de 2003, ocasião em que a empresa ainda mantinha contencioso judicial contra as disposições legais que lhe exigiam a Cofins sobre atos cooperativos. Nesta ação, não obtivera até então qualquer decisão favorável e em 07/8/2003 veio a desistir do recurso extraordinário impetrado. [...]

A maior parte do relatório destina-se a explicar a composição da base de cálculo adotada pela fiscalização, que consistiu no faturamento mensal definido pela Lei nº 9.718/98, do qual foram excluídas parcelas admitidas em caráter geral a todos os contribuintes bem como aquelas próprias das Cooperativas, ventiladas na IN SRF nº 247/2002, além das sobras líquidas e dos custos agregados ao produto recebido. Foram, porém, acrescidas parcelas ao faturamento reconhecido pela cooperativa, além de terem sido reduzidas as parcelas excluídas em virtude da desconsideração de alguns valores que a fiscalização explicita no termo.

*No item correspondente ao Faturamento considerado, informa a autoridade fiscal ter incluído parcela reconhecida pela autuada como **"reversão de reserva de reavaliação"**, bem assim **contas registradas como recuperação de despesas**, indicando tratar-se, em ambos os casos, de receita, nos termos da legislação fiscal (Regulamento do Imposto sobre a Renda) e Societária (Lei nº 6.404/76). Avulta informar, de logo, que **a inclusão dessas parcelas não foi impugnada pela autuada.***

No que respeita às **exclusões gerais**, informa que foi **aceita a parcela** relativa às **vendas - substituição tributária**, mas **rejeitada** a exclusão da parcela atinente a valores recebidos da Cooperativa Central Oeste Catarinense como "**sobras líquidas**" desta última e reconhecidas pela Cooperativa A1 como receitas a título de "rendimentos de participações".

Passando a discorrer sobre as **deduções** especificamente **deferidas às cooperativas**, o AFRF responsável pelos trabalhos anota, em subitem próprio (4.3), as deduções previstas no artigo 33, incisos I a V da IN mencionada, a que se refere como a "previsão legal" das exclusões. Aqui, o primeiro item diz respeito aos "valores repassados aos associados decorrentes da comercialização... dos produtos... entregues pelos associados. Sobre esse ponto se lê:

"Sabedores que, no caso concreto da fiscalizada, tais valores representam **os pagamentos efetuados pelos produtos** que a mesma **recebe dos seus associados**, ou seja, valores que guardam relação com aqueles contabilizados nas contas referentes a "**compras de produtos agropecuários**", e considerando que estes valores comporão o custo do produto agropecuário vendido, (CPV = EI + Compras - EF), o qual será excluído da base de cálculo da COFINS na forma explanada no item 4.5 deste relatório fls. 55) **não foram considerados valores dedutíveis da base de cálculo da COFINS a este título**". (destaques no original).

Quanto à **exclusão** intitulada "receita da venda de bens e mercadorias a associados" afirma ter glosado as receitas das vendas no supermercado por ela mantido sob o entendimento de que não atendem à exigência da IN SRF nº 247/2002 porque "**não se coadunam diretamente com a atividade econômica do cooperado**". **Também rejeitou as vendas praticadas em posto de combustível** porque não são aí discriminadas as que são feitas aos cooperados e as que são feitas ao público em geral. **Dá a entender que, sob este título, aceitou a exclusão das vendas efetuadas na Fábrica de Rações e na Loja Agropecuária que foram comprovadamente efetuadas aos associados.**

Acerca da outra exclusão admitida na IN, qual seja, a das "receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos à assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas", informa que somente considerou os valores contabilizados a título de assistência técnica na conta contábil que especifica.

A título de "receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado" informa que aceitou aquelas atinentes a armazenagem, secagem e pesagem, serviços fábrica de ração, serviços serralha e fretes e carretos.

Por fim, neste subitem, no que tange às receitas financeiras decorrentes de repasses de empréstimos..." informa não ter identificado na contabilidade da entidade qualquer valor que com ele se coadunasse.

No **item 4.4 - o mais longo** - descreve minuciosamente os critérios que adotou para estabelecer o que, em seu entender, corresponde às "**sobras**" que a legislação **permite** sejam **excluídas** da tributação pela **Cofins**.

E no último item, relativo aos **custos agregados**, informa ter **glosado a dedução do ICMS devido nas vendas praticadas pela cooperativa** e explicita os critérios para composição dos demais custos admitidos. Bastante resumidamente, **a fiscalização determinou, mês a mês, um "índice de ato cooperado" que aplicou sobre o custo de aquisição de cada item que veio a ser vendido**. Este item resulta da divisão do custo de aquisição junto a cooperados do total registrado a título de aquisições daquele item no mês. Planilhas às fls. 80 a 83 o demonstram. **Além do custo de aquisição, também aceitou a autoridade as despesas de depreciação e com vendas de produtos agropecuários, proporcionizadas por aplicação dos índices mencionados.**

Nesse item, a fiscalização taxou como não cooperados atos de compra de "produtos agropecuários" à Cooperativa Central, realizados entre 1º de janeiro de 2000 e 15 de junho de 2000. Entendeu, para tanto, que a A1 não era, naquele período, associada da Central, dado que a assembléia desta última que aceitou o pedido de filiação daquela, é datado de 15 de junho de 2000. Com essa exclusão, os "índices" foram reduzidos no período.

Assim composta a base de cálculo entendida correta pela fiscalização (planilhas às fl. 103) sobre elas determinou, mês a mês, a contribuição devida e a comparou com os valores declarados em DCTF (fl. 104). Pelo que aí se indica, **a entidade somente apresentou DCTF com Cofins devida nos meses de fevereiro de 2000 e março de 2000, mas não efetuou o recolhimento dos valores declarados, e em maio de 2003, em que o recolheu. Já em janeiro de 2000, recolheu sem ter declarado. Tanto os valores recolhidos (mesmo que não declarado) como os declarados (mesmo que não recolhidos) foram abatidos do que a fiscalização considerou devido** (fl. 17).

Em tempestiva **impugnação**, a cooperativa apontou quatro razões para a improcedência do lançamento:

1. sua **adesão**, em data de **30 de julho de 2003**, ao Programa de Recuperação Fiscal (PAES). Afirma que, em 28 de novembro daquele ano entregou a relação de débitos de que fala a norma instituidora, relativamente a débitos de janeiro de 2000 a janeiro de 2003, em montante de R\$ 2.044.723,95, que, sustenta, devem ser abatidos do principal incluído no auto de infração.

Reconhece que a adesão foi posterior ao início da ação fiscal, mas que esta se encerrou depois. Portanto, a formalização de sua adesão se deu no curso da ação fiscal;

2. a **desconsideração pelo agente fiscal das operações realizadas com a Cooperativa Central Oeste Catarinense consistentes na aquisição de produtos.**

Aduz que o agente fiscal equivocou-se ao considerar que somente a partir da assembléia da Cooperativa Central é que a autuada passou a ser associada a ela. Além disso, **defende que não se trata de produtos agropecuários a serem destinados a comercialização. Seriam, em verdade, leitões para engorda, a serem distribuídos aos associados. Assim, descabe a inclusão desses valores no cálculo do índice;**

3. a **inaceitação da inclusão do ICMS pago pela cooperativa sobre os bens por ela vendidos como um dos itens de custos agregados ao produto recebido previstos na Lei 10.676; e**

[4]. a **recomposição promovida pelo agente fiscal das sobras líquidas a serem excluídas da base de cálculo, da qual aquela autoridade excluiu as participações a empregados, a Contribuição Social sobre o Lucro e as parcelas recebidas pela Cooperativa A1, a título de sobras, da Cooperativa Central Oeste Catarinense de que é associada.**

A DRJ/FNS, à unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento (fl. 1.364 e ss.), nos termos da ementa abaixo transcrita:

OPERAÇÕES ENTRE COOPERATIVAS. ATO COOPERATIVO. INÍCIO DE VIGÊNCIA.

Apenas revestem a condição de atos cooperativos as operações entre cooperativa singular e cooperativa central a partir da data de deferimento do pedido de filiação.

BASE DE CÁLCULO. VEDAÇÃO DE EXCLUSÃO DO ICMS PRÓPRIO.

Por integrar sua própria base de cálculo, não pode o ICMS próprio ser excluído da base de cálculo da Cofins, independentemente da forma de organização societária do contribuinte.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DAS SOBRAS LÍQUIDAS.

A permissão legal para exclusão das sobras líquidas da base de cálculo da Cofins implica a necessidade de que sejam, previamente, excluídos dessas sobras os valores correspondentes à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) - decorrente de operações com cooperados e não-cooperados -, bem como à participação de empregados nos resultados da cooperativa.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DAS SOBRAS LÍQUIDAS. SOBRAS DERIVADAS DE PARTICIPAÇÃO EM COOPERATIVA CENTRAL.

Por já terem sido excluídas da base de cálculo da contribuição apurada pela cooperativa central, as sobras desta recebidas pela cooperativa singular não podem ser excluídas de suas próprias sobras, quando da sua apuração da base de cálculo da Cofins.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2000,2001,2002,2003 PARCELAMENTO ESPECIAL - PAES. INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL. ESPONTANEIDADE EXCLUÍDA.

O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas. Destarte, a confissão parcial da dívida e a adesão ao Paes, após o início do procedimento fiscal, não revestem o caráter de espontaneidade, não operam qualquer efeito contra o lançamento de ofício, nem dispensam a contribuinte do pagamento da multa de ofício e dos juros moratórios lançados. (Negritos do Relator).

A ciência do acórdão se deu por meio de AR, em 05/01/2007, interpondo-se recurso voluntário em 01/02/2007 (efl. 1.387 e ss.).

Ascenderam os autos a este E. Tribunal, o qual por meio Resolução decidiu converter o julgamento em diligência porque ficou pouco claro (1) quais são os produtos agrícolas que a autuada recebe dos seus cooperados para comercialização e (2) aqueles que recebeu da Cooperativa Central no período de 01/01/2000 a 15/6/2000.

Deste modo, formulou-se os seguintes quesitos:

- 1. quais são os produtos agropecuários que a cooperativa recebe de seus associados para comercialização;*
- 2. se os produtos recebidos da Cooperativa Central entre 01/01/2000 e 15 de junho de 2000 foram adquiridos para revenda, na atividade-fim da cooperativa e devem ser computados na apuração do índice de ato cooperativo, ou se são insumos a serem fornecidos aos associados para engorda e posterior venda dos produtos agropecuários dos associados; e*
- 3. caso sejam insumos, explicitar o montante a que corresponde na autuação, confirmando se o tratamento dado aos demais insumos foi mesmo o afirmado pela recorrente.*

A diligência se seguiu com intimação da Recorrente, a qual apresentou documentos; Planilha com o Demonstrativo da Apuração do Índice de Aquisição de Produtos Agropecuários de Cooperados 2000; Planilha de Demonstração da Apuração dos Custos Agregados Dedutíveis - 1º semestre 2000; Planilhas de Demonstrativos de Apuração da COFINS a lançar.

Demais disso, o Termo de Encerramento de Diligência (efl. 1.625 e ss.), consignou:

PRIMEIRO QUESITO A COOPERATIVA A1 recebe de seus associados para comercialização produtos agrícolas e animais, os quais podem ser assim enumerados: milho, feijão, trigo, laranja, suínos, aves e leite.

SEGUNDO QUESITO Primeiramente, convém esclarecer que esta diligência levou em consideração que a autuação em análise esta (sic) arrimada na divisão da COOPERATIVA A1 de acordo as atividades desenvolvidas (SUPERMERCADO E LOJA AGROPECUÁRIA1, POSTO DE COMBUSTÍVEIS, FÁBRICA DE RAÇÃO e COMÉRCIO DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS2).

Do mesmo modo, a não consideração das aquisições efetuadas junto a COOPERATIVA CENTRAL no período de 01/01/2000 a 15/06/2000, baseou-se unicamente no fato de que autoridade lançadora não considerou que no período em questão essa última e a COOPERATIVA A1 mantivessem relação de associadas.

A resposta de (Fls. 178 a 189), carregada pela autuada esclarece quais foram os produtos adquiridos da COOPERATIVA CENTRAL e qual foi o estabelecimento da COOPERATIVA A1 destinatário desta aquisição. (coluna CNPJ/CLIENTE).

Foi com arrimo nesta resposta (Fls. 178 a 189) que a fiscalização na Planilha de Fls. 80, calculou o "índice % de ato cooperado", desprezando as aquisições da COOPERATIVA CENTRAL efetuadas pelos estabelecimentos da COOPERATIVA A1 que operassem na atividade de COMÉRCIO DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS. (estes estabelecimentos conforme Planilha a Fls. 80 são os de CNPJ 004, 007,, 008, 0014).

Salientamos que somente para a atividade de COMÉRCIO DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS é que o "índice % de ato cooperado" foi calculado pela relação entre a aquisição de produtos de cooperados e de não cooperados.

Nas demais atividades (POSTO DE GASOLINA, FABRICA DE RAÇÃO e SUPERMERCADO E LOJA DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS) tal índice foi calculado levando-se em consideração somente a relação entre as vendas (saídas) a cooperados ou não cooperados. Nestas atividades, não importou, de quem a COOPERATIVA A1 adquiriu os produtos comercializados. (sublinhados do original).

(...)

Respondendo ao segundo quesito, e segundo o critério adotado pela fiscalização, esclarecemos que as aquisições efetuadas pela COOPERATIVA A1 (estabelecimentos 008 e 0014), da COOPERATIVA CENTRAL no período de 01/01/2000 a 15/06/2000, foram considerados como produtos comercializados pela COOPERATIVA A1 no seguimento COMÉRCIO DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS, pelas seguintes razões:

*Primeira: Nas notas fiscais de saída emitidas pela COOPERATIVA CENTRAL consta que a **adquirente** de tais produtos é a COOPERATIVA A1. Por sua vez, tais notas fiscais dão conta que se tratam de suínos e milho, (Fls. 187), ou seja, **produtos comercializados pela COOPERATIVA A1**, conforme item 3 supra.*

Por sua vez, as Notas Fiscais de Saída da COOPERATIVA A1, cujo resumo das operações está adunado a Fls. 1.392 a 1.422, dão conta que estas saídas se tratam de operações de vendas e uma pequena parte de remessa de parceria, (remessa às pessoas físicas associadas de suínos leitões e reprodutores).

No que se refere à pequena parcela a título de "remessa parceria", não é possível identificar se estes animais (saídas) se referem a entradas que tiveram gênese na COOPERATIVA CENTRAL, conforme o alegado pela recorrente.

Caso o julgamento em curso considere que COOPERATIVA CENTRAL e a COOPERATIVA A1 são sim associadas no período de 01/01/2000 a 15/06/2000, então a planilha de Fls. 80 deve ser substituída pela de Fls. 1.424 a qual demonstra o novo "índice % de ato cooperado" considerando-se as aquisições da COOPERATIVA CENTRAL como de associados.

5. TERCEIRO QUESITO 5.1 DAS ALTERAÇÕES DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS As alterações sugeridas nesta diligência são as seguintes:

a) Se adotado o critério esposado no item 4.1 supra, a Planilha de Fls. 95 deve ser substituída pela de Fls. 1.425 (I - DEMONSTRAÇÃO DA APURAÇÃO DOS CUSTOS AGREGADOS DEDUTÍVEIS - IN 358/203 - 1º SEMESTRE 2000) , e a nova apuração da COFINS a ser constituída de ofício é a demonstrada na Planilha de Fl. 1.427 (I -DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA COFINS A LANÇAR).

b) Se adotado o critério esposado no item 4.2 supra, a Planilha de Fls. 95 deve ser substituída pela de Fls. 1.426 (II - DEMONSTRAÇÃO DA APURAÇÃO DOS CUSTOS AGREGADOS DEDUTÍVEIS - IN 358/203 - 1º SEMESTRE 2000) , e a nova apuração da COFINS a ser constituída de ofício é a demonstrada na Planilha de Fl. 1.427. (II -DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA COFINS A LANÇAR).

Em 10/12/2007, a Recorrente tomou ciência para do resultado da diligência se manifestar (efl. 1.630).

Posteriormente houve a elaboração de memorando para dar devidas providências quanto à inconstitucionalidade do depósito prévio ou arrolamento de bens, sendo intimado o Cartório de Registro de Imóveis da Comarca de Palmitos/SC (efl. 1.635), a fim de retirar a restrição.

A Recorrente apresentou sua manifestação sobre o resultado da diligência (efl. 1.643 e ss., em 07/12/2008), sendo que discordou de parte da diligência, no tocante as aquisições efetuadas perante a Cooperativa Central (01/01/2000 a 15/06/2000, CNPJ 008 e 0014), dizendo que a autoridade fiscal se apegou em detalhes irrelevantes - aquisições consideradas como produtos comercializados pela Cooperativa A1 no seguimento Comércio de Produtos Agropecuários esquecendo-se do que realmente interessava: a verdade material, a verificação se aqueles produtos tratavam-se de bens de revenda ou de insumos de produção agropecuária.

Disse ainda se, de bens de revenda não se tratassem, deveria esclarecer de onde saíram ou das atividades exercidas, tecendo considerações de que os leitões e reprodutores não podem ser considerados como bens de revenda, mas sim insumos de produção rural (parágrafo 9 de sua petição, efl. 1.646, vez que fornecidos a produtores rurais, pessoas físicas, devidamente identificados, sendo um sistema de produção integrada entre uma cooperativa central - que abate os animais e os comercializa no mercado - e diversas cooperativas singulares, com aquisição de insumos e fornecimento destes a outros criadores ou cooperativas integrantes do sistema, tudo isto no âmbito do ato cooperativo (parágrafo 10).

Juntou Relatório de vendas e remessa de parcerias referente aos referidos leitões e reprodutores (machos e fêmeas), relativamente ao período questionado (01/01/2000 a 15/06/2000), constando os CNPJ (008 e 0014), discriminação da mercadoria, número da nota fiscal, data da operação, nome do destinatário e seu número de matrícula da Cooperativa, e por amostragem, notas fiscais, colocando à disposição de autoridade fiscal as demais, caso fosse necessário.

Em razão da juntada de documentos, fora proposta a restituição do processo à SACAT/DRF/JOAÇABA/SC que encaminhou o contencioso para este E. Tribunal, sobrevindo outra Resolução convertendo o julgamento em diligência, a fim de que, se dirimisse, definitivamente, se os produtos recebidos da Cooperativa Central no período de janeiro a junho de 2000 foram remetidos a associados ou vendidos pela Cooperativa A1, por meio de prova a ser produzida pela autuada.

A Recorrente foi intimada para apresentar documentos em 20 (vinte) dias, vindo a peticionar pedindo dilação de prazo, inicialmente, por mais 20 (vinte) dias, devido o grande número de documentos a serem providenciados, o que fora concedido e tais documentos juntados.

Esclareceu que adquiria leitões de seus associados, inclusive da Cooperativa Central Oeste Catarinense, os quais se dava a entrada em seu estoque, para depois, serem repassados aos seus associados por meio de venda ou remessa para parcerias de engorda; que as compras desses suínos eram feitas pela Cooperativa Central Oeste Catarinense (CNPJ final 0014-74), não havendo compras no CNPJ final 0008-26; que não há fornecimento, no período, de leitões para produtores rurais não associados.

Os autos foram encaminhados ao CARF e sobreveio terceira Resolução convertendo o julgamento em diligência, pois não se deu ciência a Recorrente acerca da diligência efetuada, vindo, então, a tomar ciência por decurso de prazo em 18/09/2014, apresentando razões em 30/09/2014.

É o relatório.

Em 22 de outubro de 2018, esta 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção deste e. CARF, por meio da Resolução nº 3401-001.556, resolveu “[...] *sobrestar o julgamento até a apreciação definitiva, pelo STF, do RE 574.706/PR*”.

Com o trânsito em julgado do acórdão proferido no RE nº 574.706 PR, no qual o Supremo Tribunal Federal fixou, em sede de repercussão geral, a tese de que “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins”, os autos foram devolvidos ao CARF e, considerando que o i. relator da resolução não integra mais nenhum dos colegiados da Seção, foram encaminhados para novo sorteio, sendo distribuídos para minha relatoria.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

DA DESCONSIDERAÇÃO DOS VALORES DECLARADOS PELA RECORRENTE NO PAES – PARCELAMENTO ESPECIAL INSTITUÍDO PELA LEI Nº 10.684, DE 30 DE MAIO DE 2003

Neste primeiro tópico, a recorrente informou, em sua impugnação, ter aderido ao Parcelamento Especial instituído pela Lei nº 10.684/03 – PAES, tendo confessado valores devidos a título de Imposto de Renda, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Cofins e

PIS/Pasep. No caso da Cofins, a importância confessada foi de R\$ 2.044.723,95, correspondente ao período de 1º de janeiro de 2000 a 31 de janeiro de 2003.

Alega que, embora informados desse fato antes da lavratura do Auto de Infração, os Auditores Fiscais da Receita Federal simplesmente o teriam ignorado e promovido o lançamento como se o parcelamento não existisse. Entende que apenas as diferenças não incluídas no Paes poderiam ser objeto de lançamento de ofício, uma vez que, embora estivesse sob ação fiscal desde 3 de junho de 2003, apenas tomou ciência da lavratura do Auto de Infração, por via postal, no dia 12 de janeiro de 2004.

No demonstrativo de fls. 1.154/1.155, ilustra os valores confessados em comparação com os apurados no procedimento fiscal, e chega à diferença em favor do erário de R\$ 324.396,29 que, porém, a seu ver, não se mostra devida, em razão dos demais argumentos a serem apreciados neste voto.

Ao apreciar a impugnação, o v. acórdão recorrido decidiu negar-lhe procedência, com base nos seguintes fundamentos:

Como bem observa a própria impugnante, sua adesão ao Paes operou-se após o início do procedimento fiscal de ofício, que exclui a espontaneidade por sessenta dias, prorrogáveis, conforme disposto nos §§ 1º e 2º do art. 7º do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, a saber:

§ O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2.º. Para os efeitos do disposto no § 1.º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de 60 (sessenta) dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

Dentro dos prazos estabelecidos em lei e regulamento foi o referido procedimento de ofício concluído com a formalização de exigência fiscal da Cofins, acrescida da multa de ofício de 75 % e dos juros de mora legais, por meio do Auto de Infração impugnado.

A confissão parcial da dívida e a adesão ao Paes, nas circunstâncias acima descritas, não revestem o caráter de espontaneidade, não operam qualquer efeito contra o lançamento de ofício, nem dispensam a contribuinte do pagamento da multa de ofício e dos juros moratórios lançados.

Destarte, caberá à autoridade preparadora, quando a constituição do crédito tributário, que ora se aprecia, se tornar definitiva na instância administrativa, adotar as providências de sua alçada em relação aos pagamentos até então realizados sob a égide do Paes, ante a circunstância de a adesão ter ocorrido durante procedimento fiscal de ofício que envolvia a matéria objeto de confissão e parcelamento.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente pleiteia a reforma do v. acórdão recorrido, para o fim de desconstituir o lançamento no que se refere às importâncias já confessadas e submetidas ao parcelamento autorizado pela Lei nº 10.684/03, bem como, afastar a cobrança da correspondente multa de ofício.

Para tanto, apresenta os seguintes argumentos:

[...] a Lei nº 10.684/2003, em seu artigo 1º, criou a hipótese de parcelamento de débitos administrados pela SRF e PGFN, vencidos até 28 de fevereiro de 2003, em qualquer situação (constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa, ajuizados ou não, inclusive objeto de parcelamento anterior não integralmente quitado), que poderiam ser pagos, via de regra, em até 180 prestações mensais e sucessivas.

Considerando a publicação da Lei e o fato de se encontrar em uma das situações previstas para o requerimento de dito parcelamento -existência de débitos ainda não constituídos -, formalizou a Recorrente, em data de 30/07/2003, sua adesão ao PAES (doc. anexo ao processo).

(...)

Em 28/11/2003, em cumprimento ao disposto na Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 03, de 01 de setembro de 2003, posteriormente alterada pela Portaria Conjunta SRF/PGFN nº 05 de 23/11/2003, apresentou a Recorrente, a competente Declaração de Parcelamento Especial - PAES, na qual arrolou todos os débitos que confessava como devidos, dentre eles o valor de R\$ 2.044.723,95 (dois milhões, quarenta e quatro mil, setecentos e vinte e três reais e noventa e cinco centavos), relativos à Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e correspondentes ao período de 01 de janeiro de 2000 a 31 de janeiro de 2003.

Como é de ver, todo o procedimento legal e necessário de que tratou a Lei nº 10.684/2003 e as Portarias Conjuntas nº 01/2003, 03/2003 e 05/2003 editadas pela própria SRF e PGFN, foi rigorosa e tempestivamente cumprido pela Recorrente. Note-se, que concedendo a Lei o benefício do parcelamento e exigindo ela tão-somente, para o respectivo deferimento, que o contribuinte possuísse, junto à SRF, débitos ainda não constituídos e que estes fossem expressamente confessados por ele, nenhuma outra circunstância poderia ser criada, como fizeram os Srs. Auditores Fiscais, ao efetuarem o lançamento dos mesmos valores.

Mas, com relação a esse assunto, ainda não é só. Conquanto seja certo, como defendeu o acórdão recorrido ao invocar os termos dos §§ 1º e 2º do artigo 7º do Decreto nº 70.235/72, que o início do procedimento de fiscalização exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação a atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas, é ver que a exclusão da espontaneidade a que se refere o dispositivo, a princípio, somente tem aplicação à hipótese de denúncia espontânea de que trata o artigo 138 do CTN, na qual, vindo o contribuinte a denunciar a infração cometida antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração, poderá ele, efetuar o pagamento do tributo, acrescido apenas dos correspondentes juros de mora.

Todavia, não é esse o caso do contribuinte que ingressou no PAES, uma vez que, a Declaração de seus débitos junto ao Programa implicava no dever de pagá-los acrescidos de todos os encargos legais devidos na data de seu ingresso, inclusive multas. Neste quadro, se a Recorrente podia aderir ao Programa, como realmente o fez, se essa adesão implicava no dever de pagar os débitos confessados com todos os acréscimos pertinentes, como vem ocorrendo desde então, e se é fato incontroverso que, na data de sua adesão ao Programa inexistia lançamento contra si formalizado em relação aos débitos confessados, embora houvesse ação fiscal em andamento, não vê a Recorrente, com o devido respeito, qualquer legalidade no procedimento fiscal levado a cabo, mesmo porque totalmente desnecessário, posta a natureza irrevogável e irretratável da confissão realizada ao efeito de aderir ao Programa.

Tanto isso é verdade, ao que pensa a Recorrente, que a própria SRF e PGFN, ao editarem a Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 3, de 1º de setembro de 2003, fizeram questão de incluir, dentre as hipóteses passíveis de apresentação da Declaração dos optantes pelo Parcelamento, aquela relativa à existência de débitos objeto de procedimento fiscal, do que resulta que, aquela orientação, ao menos em se tratando do

caso apresentado, não deve ser aplicada. De fato, segundo estabelece o inciso IV, do artigo 1º da norma referida:

"Art. 1º. Fica instituída declaração - Declaração Paes - a ser apresentada até o dia 31 de outubro de 2003 pelo optante do parcelamento especial de que trata a Lei 10.684/03, pessoa física ou, no caso de pessoa jurídica ou a ela equiparada, pelo estabelecimento matriz, com a finalidade de:

IV - confessar débitos, não declarados e ainda não confessados, relativos a tributos e contribuições correspondentes a períodos de apuração objeto de ação fiscal por parte da SRF, não concluída no prazo fixado no caput. independentemente de o devedor estar ou não obrigado à entrega de declaração específica."

Como é de ver, ainda que a Recorrente estivesse - como de fato estava - sob ação de fiscalização ao tempo em que requereu sua adesão PAES, tal fato não seria capaz de impedir ou impor qualquer obstáculo à essa adesão, muito menos possibilitar que os Srs. Auditores Fiscais levassem a efeito o lançamento dos valores já confessados e incluídos no Programa. É que, como pode ser visto do dispositivo acima, a norma também foi editada com o escopo de possibilitar a confissão de débitos, não declarados e ainda não confessados, relativos a tributos e contribuições correspondentes a períodos de apuração objeto de ação fiscal por parte da SRF, não concluída até 31 de outubro de 2003, situação em que, indubitavelmente, se encontrava a Recorrente.

Nesse passo, estabelecendo, claramente, a norma citada, a forma de se proceder na situação de débitos objeto de procedimento fiscal; considerando ainda, o fato de que a ação fiscal dos Srs. Auditores Fiscais somente veio a ser concluída em data de 12/12/2003 com a Lavratura do respectivo Auto de Infração e cientificação à Recorrente em 12/01/2004, não vê a mesma, respeito devido, como se possa acolher os termos da decisão recorrida com a conseqüente procedência do lançamento de R\$ 2.044.723,95 (dois milhões, quarenta e quatro mil, setecentos e vinte e três reais e noventa e cinco centavos) os quais, como dito anteriormente, antes da formalização do lançamento, se fizeram objeto de confissão de dívida através da respectiva Declaração PAES e que, pela prorrogação prevista no inciso I, do artigo 1º da Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 05/2003, foi tempestivamente apresentada em 28/11/2003.

Entendo que assiste razão parcial à recorrente.

Com a devida vênia aos ilustres julgadores *a quo*, apesar de concordar com a aplicação do §1º, do artigo 7º, do Decreto nº 70.235/72 ao presente caso, no sentido de que “[o] início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas”, entendo que o lançamento ora combatido não pode contemplar os débitos e acréscimos legais confessados no âmbito do PAES, por configurar evidente cobrança em duplicidade (*bis in idem*).

Frise-se que, quando da lavratura do auto de infração, a recorrente já havia confessado a quase integralidade dos débitos lançados, com os acréscimos legais, submetendo-se ao parcelamento instituído pela Lei nº 10.684/03, de modo que a eventual cobrança dos valores objeto do parcelamento deve se dar nos termos estabelecidos na referida lei, que trata, inclusive, dos casos de não cumprimento do parcelamento (o que não ocorreu, tendo em vista a quitação integral do parcelamento, informada pela recorrente na petição de fls. 2850 a 2860, e comprovada pelos documentos de fls. 2865 a 2876).

De qualquer forma, é imperioso ressaltar que, não tendo sido a multa de ofício objeto do parcelamento (que, inclusive, permitia a sua redução em 50%, nos termos do artigo 1º,

§7º, da Lei nº 10.684/03), entendo ser devida a manutenção integral da multa lançada em relação aos valores confessados no âmbito do PAES, uma vez que devidamente apurada a infração prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, de contribuição não declarada e não recolhida, sendo que a confissão realizada se deu após o início do procedimento fiscal, o que não afasta a responsabilidade pela infração, nos termos do artigo 138, Parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso neste tópico, para anular o lançamento no que se refere aos valores relativos ao tributo e acréscimos legais confessados e quitados no âmbito do PAES, mantendo, entretanto, a multa de ofício relativa ao débito confessado, em razão da apuração da infração em sede de procedimento fiscal.

DAS OPERAÇÕES PRATICADAS COM A COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE NO PERÍODO DE 01/01/2000 A 15 DE JUNHO DE 2000

Conforme se extrai da autuação, a recorrente incorporou, em 01/01/2000, as Cooperativas Central Agropecuária Santa Lúcia e Regional Arco-íris, que eram associadas da Cooperativa Central Oeste Catarinense.

Diante disto, a recorrente, na condição de incorporadora do ativo e do passivo das cooperativas que já eram associadas à Cooperativa Central, formulou pedido de filiação àquela, em 15 de maio de 2000, com efeito retroativo a partir de 01/01/2000, o qual foi aceito pelo Conselho de Administração, em 16 de junho de 2000 (Ata Nr. 474 – Conselho de Administração, fls. 177), nos termos requeridos.

Por sua vez, a autoridade fiscalizadora consignou que os efeitos retroativos à filiação pretendida não poderiam ser acolhidos - por se tratar de ato com clara natureza jurídica constitutiva, que busca a formação de uma relação jurídica (associação entre pessoas jurídicas), e como tal produz efeitos "ex nunc", ou seja, não retroage -, de modo que considerou as operações efetuadas entre a recorrente e a Cooperativa Central, no período de 01/01/2000 a 15/06/2000, como atos não cooperados, o que derrubou os índices de operações com associados da recorrente, e afetou todos os cálculos em que tais índices são utilizados, com consequente elevação da base de cálculo tributável.

Em sua impugnação, a recorrente defendeu que a desconsideração da filiação no referido período teria derivado de motivação meramente formal, desprezando o fato de que a recorrente sucedeu integralmente, como incorporadora, as cooperativas Santa Lúcia e Arco-íris, já filiadas de longa data à Cooperativa Central.

Além disto, ressaltou que “[...] as referidas operações com a Coopercentral teriam sido apenas de aquisição de leitões repassados aos associados da impugnante para criar, criar e engorda. Nesse caso, a condição ou situação do fornecedor é irrelevante para caracterizar o ato, se cooperativo ou não. Relevante é que o destinatário dos leitões seja associado, da mesma forma que em relação ao fornecimento dos demais insumos da atividade agropecuária, critério corretamente adotado pelos auditores fiscais no tocante ao fornecimento de ração animal pela impugnante”.

Ao apreciar a presente controvérsia, o v. acórdão recorrido destacou que “[a] afirmativa de que as operações com a Coopercentral se restringiam à aquisição de leitões

destinados a seus associados não está de qualquer modo demonstrada ou comprovada nos presentes autos, o que prejudica o correspondente argumento” e, quanto aos efeitos retroativos da filiação da recorrente, entendeu pela manutenção do procedimento fiscal.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente reitera seus argumentos quanto ao aspecto formal, destacando que “[s]e é fato incontestável que a Recorrente sucedeu a duas outras cooperativas singulares que se encontravam regularmente associadas à Central, e se é igualmente certo, por disposição da própria legislação (Lei nº 5.764/71, artigo 59 e Lei nº 6.404/76, artigo 227) que a incorporadora sucede a incorporada em todos os seus direitos e obrigações, não há, com a devida licença, motivo para se considerar que, no caso em questão, a Recorrente não podia ser tida como sucessora dos direitos e obrigações das cooperativas que incorporara, junto à Central onde se achavam elas filiadas. Isso equivale a negar efeitos a ambos os dispositivos legais citados”.

No que se refere à ausência de comprovação da alegação de que as operações se restringiam à aquisição de leitões destinados a seus associados, a recorrente apresentou os seguintes argumentos:

[...] as operações foram consideradas estranhas ao ato cooperativo não porque os leitões teriam sido fornecidos, pela Recorrente, a terceiros não-associados, mas porque foram adquiridos junto à Cooperativa Central em período em que a Recorrente não podia ser tida como associada àquela. Ou seja, utilizou-se do critério de origem do produto, como se se tratasse de produto rural destinado à comercialização, e não o de destino, que é o critério cabível no caso, como é entendimento pacífico da própria Receita Federal, e como, aliás, entendido pela própria fiscalização quando procedeu as verificações pertinentes em relação ao produto ração.

Neste quadro, não é aceitável pretender-se que a comprovação do destino dos leitões, caso inexistisse nos autos, haveria de ser feita, desde logo, pela Recorrente. Equivaleria isso a se lhe exigir que apresentasse defesa contra acusação inexistente: a de que fornecera os leitões a terceiros, não associados. Exatamente por isso é que, a seu ver, se dúvidas houvessem quanto ao destino dos leitões adquiridos junto à Cooperativa Central, a realização de diligências seria de rigor.

Todavia, os fatos acham-se demonstrados claramente no próprio auto de infração. Conforme assinalado na impugnação ofertada, em seu item 18, a Recorrente apurou, no período fiscalizado, os índices de participação de terceiros em suas atividades totais, os quais, tendo em vista o fato de operar basicamente com associados, situaram-se abaixo de 1% (um por cento) em todo o período correspondente, ou seja, janeiro a junho de 2000. Obviamente, no cálculo desses índices utilizou-se, quanto aos leitões adquiridos junto à Cooperativa Central, do critério de destino dos produtos, ou seja, considerou ato cooperativo todas as operações em que os leitões foram fornecidos, para engorda, aos associados.

Estes índices foram objeto de verificação pelos Srs. Fiscais, sem que contra eles fossem apresentada qualquer irregularidade, a não ser o fato de que as operações envolvendo os leitões não podiam ser aceitas como ato cooperativo, em face de terem sido fornecidos à Recorrente pela Cooperativa Central, em um período em que a filiação de uma à outra não se encontrava regular. Somente por isso. A simples consideração dos índices, conferidos pelos Srs. Fiscais, demonstra de maneira indiscutível que aqueles animais foram repassados pela Recorrente a seus associados, de tal forma que, sendo totalmente impertinente pretender-se que o ato cooperativo, no caso, dá-se pela entrada do produto na cooperativa e não pela sua saída ao produtor rural, como o fizeram equivocadamente os Srs. Fiscais, a decisão recorrida merece ser reformada, no ponto.

Conforme supra relatado, tal matéria foi objeto de diversas diligências nestes autos, tendo a recorrente comprovado que as referidas operações se tratavam de aquisição de leitões e reprodutores (machos e fêmeas), juntando relatório de vendas e remessas de parceria relativo ao período questionado, constando discriminação da mercadoria, número da nota fiscal, data da operação, nome do destinatário e seu número de matrícula da Cooperativa, além das notas fiscais relativas às operações.

Ademais, restou esclarecido que a recorrente adquiria leitões de seus associados, inclusive da Cooperativa Central Oeste Catarinense, os quais eram repassados aos seus associados por meio de venda ou remessa para parcerias de engorda; que as compras desses suínos eram feitas, em alguns casos, também pela própria Cooperativa Central Oeste Catarinense; e, especialmente, que não há fornecimento, no período, de leitões para produtores rurais não associados.

Quanto às vendas destinadas para a própria Cooperativa Central, reconhecidas pela autoridade diligente como vendas para não associados em razão do código utilizado na nota fiscal, a recorrente destaca que: (i) nos termos do artigo 79, Parágrafo único, da Lei nº 5.764/71, “*o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria*”, (ii) inexistia previsão de Código Fiscal de Operação – CFOP específico para operação entre cooperativas e seus associados no âmbito interno da empresa; e (iii), por fim, todas as operações examinadas, independentemente da denominação utilizada – remessa de suínos a associados, venda de suínos, venda de fêmeas, venda de reprodutores fêmeas, venda de reprodutor macho, etc. -, e independentemente do CFOP lançado no documento, foram praticadas com produtores rurais associados e com a própria Cooperativa Central.

Entendo que assiste razão à recorrente.

No que se refere à filiação da recorrente à Cooperativa Central desde 01/01/2000 – o que, por si só, já implica o reconhecimento das operações como ato cooperativo -, entendo que a questão foi adequadamente dirimida no acórdão de nº 3403-003.189, da 3ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção, que tratou da exigência das contribuições ao PIS decorrentes do mesmo procedimento de fiscalização, razão pela qual transcrevo os fundamentos expostos no r. acórdão, os quais adoto, nos termos do artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/99, como razões para decidir:

No tocante ao pedido de Associação à Cooperativa Central, de cujas aquisições não foram consideradas pela Autoridade Fazendária, há que se ressaltar que o pedido de associação foi realizado em 15 de maio de 2000, tendo sido aceito em 16 de junho do mesmo ano, mas com efeitos retroativos a 1 de janeiro de 2000.

Tais efeitos retroativos constaram na Ata de Filiação, uma vez que a Recorrente sucedeu integralmente, como incorporadora, as Cooperativas Central Agropecuária Santa Lúcia e Regional Arco-Íris.

De acordo com a Decisão à míngua de qualquer fundamento ou permissivo legal que atribua às partes disponibilidade jurídica de tais efeitos no tempo, não pode ser convalidada na instância administrativa de julgamento, embora possa eventualmente produzir efeitos negociais entre as partes.

Ora, não se trata de convalidação e muito de ausência de fundamento ou permissivo legal. A Recorrente sucedeu por incorporação Cooperativas que já eram associadas da

Cooperativa Central, de modo que passou, por sub-rogação de direitos a ostentar a condição de associada da Cooperativa Central por sucessão.

De modo a regularizar o seu cadastro encaminhou pedido de filiação, que foi aceito com efeitos retroativos, com fundamento na sua sucessão por incorporação, com base no Direito Civil e no próprio Direito Societário (Lei n. 6.404/1976), que oferecem sólido fundamento à tese da Recorrente.

Não se trata, pois, diversamente do afirmado na Decisão, de mero efeito entre as partes, mas sim de uma condição de associação que repercute sobre as operações praticadas entre as duas Cooperativas de janeiro a junho de 2000, a serem enquadradas como ato cooperativo em razão da união associativa entre elas.

Por outro lado, não se pode perder de vista que se trata de operações praticadas por duas Cooperativas, a Recorrente e a Cooperativa Central, que já ostenta a condição de ato cooperado.

Por serem pertinentes ao deslinde da presente controvérsia, merecem referência o artigo 227 da Lei nº 6.404/76, que dispõe que “[a] incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações”, bem como, especificamente em relação às cooperativas, o artigo 59 da Lei nº 5.764/71, que estabelece que “[p]ela incorporação, uma sociedade cooperativa absorve o patrimônio, recebe os associados, assume as obrigações e se investe nos direitos de outra ou outras cooperativas”, o que reforça o reconhecimento de ato cooperativo em relação às operações realizadas entre a recorrente e a Cooperativa Central desde 01/01/2000, quando a recorrente incorporou as cooperativas associadas à Cooperativa Central.

Somado a isto, considerando o amplo debate nos presentes autos acerca da destinação das referidas aquisições, bem como, o vasto acervo probatório colacionado, ressalto que restou demonstrado pela recorrente que todas as operações examinadas foram destinadas a produtores rurais associados e/ou à própria Cooperativa Central, tendo como objeto leitões e suínos reprodutores, que, constituem-se, reconhecidamente, em insumos para a produção do gado a ser abatido (suíno engordado), configurando, por conseguinte, ato cooperativo, nos termos do artigo 79 da Lei nº 5.764/71.

Assim, tanto pelo critério da origem, quanto pelo critério do destino, entendo que restou demonstrado se tratarem de atos cooperativos, devendo tais operações serem consideradas nos índices de operações com associados, com o consequente recálculo da base de cálculo tributável.

Frise-se que tal recálculo do índice percentual de ato cooperado já foi realizado pela autoridade diligente, que informou no Termo de Encerramento de Diligência de fls. 1625 a 1629 que: “[c]aso o julgamento em curso considere que COOPERATIVA CENTRAL e a COOPERATIVA A1 são sim associadas no período de 01/01/2000 a 15/06/2000, então a planilha de Fls. 80 deve ser substituída pela de Fls. 1.424 a qual demonstra o novo “índice % de ato cooperado” considerando-se as aquisições da COOPERATIVA CENTRAL como de associados”.

Da mesma forma, quanto à base de cálculo tributável, “[...] a Planilha de Fls. 95 deve ser substituída pela de Fls. 1.426 (II - DEMONSTRAÇÃO DA APURAÇÃO DOS CUSTOS AGREGADOS DEDUTÍVEIS - IN 358/2 03 -1º SEMESTRE 2000) , e a nova apuração da

COFINS a ser constituída de ofício é a demonstrada na Planilha de Fl. 1.427 (II - DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA COFINS A LANÇAR)”.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso neste tópico, para o fim de reconhecer a condição de ato cooperativo às operações realizadas entre a recorrente e a Cooperativa Central, no período de 01/01/2000 a 15/06/2000, com o consequente recálculo do índice percentual de ato cooperado e da base de cálculo tributável da Cofins.

DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS

Em sua defesa, a recorrente defende a exclusão do ICMS da base de cálculo da Cofins lançada, com base no argumento de que o ICMS é um dos dispêndios que compõem o custo agregado ao produto agropecuário e, assim, dedutível da base de cálculo das contribuições sociais Cofins e PIS/Pasep, com fulcro no § 9º, *in fine*, do art. 33 da Instrução Normativa SRF nº 358, de 2003, como dispêndios com comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.

Conforme supra relatado, esta C. Turma, em outra composição, resolveu sobrestar o julgamento do presente processo até o trânsito em julgado do acórdão proferido no Recurso Extraordinário nº 574.706.

A controvérsia foi resolvida de forma mais abrangente que a pretendida pela recorrente e resume-se à exclusão (ou não) do valor do ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS para todas as empresas, em observância à tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal - STF e à modulação dos efeitos estabelecida em sede de Embargos de Declaração.

O tema foi decidido pelo STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706, em sede de Repercussão Geral, no qual foi fixada a seguinte tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins”.

O acórdão do referido julgamento restou assim ementado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, *in fine*, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em

determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

(RE 574706, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15-03-2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017)

Em face do r. acórdão, a Procuradoria da Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração, os quais foram julgados em 13/05/2021, sendo o acórdão proferido com a seguinte ementa:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E CONFINS. DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL DE FATURAMENTO/RECEITA. PRECEDENTES. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE DO JULGADO. PRETENSÃO DE REDISCUSSÃO DA MATÉRIA. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA. MODULAÇÃO DOS EFEITOS. ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA COM EFEITOS VINCULANTES E ERGA OMNES. IMPACTOS FINANCEIROS E ADMINISTRATIVOS DA DECISÃO. MODULAÇÃO DEFERIDA DOS EFEITOS DO JULGADO, CUJA PRODUÇÃO HAVERÁ DE SE DAR DESDE 15.3.2017 – DATA DE JULGAMENTO DE MÉRITO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 E FIXADA A TESE COM REPERCUSSÃO GERAL DE QUE “O ICMS NAO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS” - , RESSALVADAS AS AÇÕES JUDICIAIS E PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS PROTOCOLADAS ATÉ A DATA DA SESSÃO EM QUE PROFERIDO O JULGAMENTO DE MÉRITO. EMBARGOS PARCIALMENTE ACOLHIDOS.

(RE 574706 ED, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 13-05-2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-160 DIVULG 10-08-2021 PUBLIC 12-08-2021)

Por pertinente, reproduzo também a parte dispositiva da r. decisão:

O Tribunal, por maioria, acolheu, em parte, os embargos de declaração, para modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar após 15.3.2017 - data em que julgado o RE nº 574.706 e fixada a tese com repercussão geral "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS" -, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento, vencidos os Ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Marco Aurélio. Por maioria, rejeitou os embargos quanto à alegação de omissão, obscuridade ou contradição e, no ponto relativo ao ICMS excluído da base de cálculo das contribuições PIS-COFINS, prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS destacado, vencidos os Ministros Nunes Marques, Roberto Barroso e Gilmar Mendes. Tudo nos termos do voto da Relatora. Presidência do Ministro Luiz Fux. Plenário, 13.05.2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

Desta forma, restou assentado de maneira definitiva pela Suprema Corte o entendimento de que o ICMS destacado nas notas fiscais não compõe a base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS, porém, em razão da modulação dos efeitos do julgado em sede de Embargos de Declaração, os efeitos da r. decisão só se produzem após 15/03/2017 – data

em que julgado o RE nº 574.706 e fixada a tese com repercussão geral -, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a referida data.

Neste sentido, cito o seguinte precedente deste e. CARF:

COFINS. PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. POSSIBILIDADE. TERMOS. STF. RE 574.706/MG. O STF fixou a tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”, nos termos do decidido no RE 574.706/MG, julgado em 15/03/2017. E, de acordo com a modulação dada a essa decisão no julgamento dos Embargos de Declaração opostos àquele decisum, em 13/05/2021, deve ser excluído da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS o valor do ICMS destacado nas notas fiscais, nos processos administrativos protocolados até 15/03/2017, como no caso dos autos.

(Processo nº 10980.921426/2012-16; Acórdão nº 9303-013.466; Relator Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira; sessão de 16/11/2022)

Ressalte-se que, nos termos do §2º do artigo 62 do Regimento Interno do CARF (Anexo II da Portaria MF nº 343/2014), “[a]s decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”.

Diante do exposto, considerando que o auto de infração objeto do presente processo foi lavrado em 12/12/2003 e trata de contribuições da COFINS relativas ao período de janeiro de 2000 a maio de 2003, em observância ao decidido pelo STF, voto por dar provimento ao recurso voluntário neste tópico.

DA RECOMPOSIÇÃO DAS SOBRAS APURADAS PELA RECORRENTE

Conforme se extrai da autuação, a autoridade fiscal realizou a recomposição das sobras apuradas pela recorrente, com base no fundamento de que “[...] para fins de exclusão da base de cálculo da COFINS, deve ser considerada a sobra líquida do exercício, assim composta: resultado do ato cooperado diminuído das participações incidentes sobre este resultado e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido”.

Em sua defesa, a recorrente sustenta, com base no artigo 1º da Lei nº 10.676/03, que “[...] dedutíveis são as sobras (o que pressupõe aquelas decorrentes do ato cooperativo) antes da constituição do Fundo de Reserva e do FATES, independentemente de serem distribuídas, capitalizadas ou terem qualquer outra destinação, a juízo da Assembleia Geral dos associados”.

No que se refere à incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL sobre as sobras, e sua correspondente dedução para fins de exclusão da base de cálculo da Cofins, a recorrente destaca a ampla jurisprudência existente no sentido de que “[...] em se tratando de sociedades cooperativas, somente o resultado positivo derivado de operações praticadas com terceiros, não-associados, por se ajustar ao conceito de “lucro”, é que possui aptidão para ser alcançado pela incidência da contribuição em tela, o mesmo não ocorrendo em relação ao resultado obtido nas operações com associados, o qual não se subsume ao conceito de lucro”.

Por sua vez, o v. acórdão recorrido entendeu pela manutenção da autuação, sob o fundamento de que há a incidência da CSLL sobre os resultados dos atos cooperativos e não cooperativos, mencionando, para corroborar o seu entendimento, a Solução de Consulta SRRF/4 RF/DISIT nº 39/02 e o artigo 6º da IN-SRF nº 390, de 30/01/2004.

Quanto à exclusão dos valores distribuídos aos empregados, a título de participação nos resultados da operação da cooperativa, o v. acórdão recorrido destacou que *“[...] não há previsão legal de manutenção de tais valores no montante das sobras líquidas, pois as únicas deduções preservadas pela legislação tributária como ainda integrantes das sobras líquidas, para efeito de apuração da base de cálculo das contribuições à Cofins e ao PIS/Pasep, são as destinadas ao Fundo de Reserva e ao Fundo de Assistência Técnica Educacional e Social, conforme disposto no inciso VI do art. 33 da IN-SRF n. 247, de 21 de novembro de 2002.*

Entendo que assiste razão à recorrente.

Inicialmente, quanto à não incidência da CSLL sobre o resultado dos atos cooperativos, destaca-se que, atualmente, a matéria está disciplinada pelo artigo 39 da Lei nº 10.865/04, que assim dispõe:

Art. 39. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, relativamente aos atos cooperativos, ficam isentas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

De qualquer forma, quanto ao período objeto dos autos, este e. CARF já fixou o entendimento que *“[o] resultado positivo obtido pelas sociedades cooperativas nas operações realizadas com seus cooperados não integra a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, mesmo antes da vigência do art. 39 da Lei no 10.865, de 2004”*, na Súmula CARF nº 83, cuja observância é obrigatória pelos Conselheiros do CARF, ex vi do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF).

Diante disto, não incidindo a CSLL sobre o resultado positivo obtido com os atos cooperados, não há que se falar em dedução do referido tributo das sobras apuradas pela cooperativa, para fim de exclusão da base de cálculo da Cofins.

Quanto à dedução dos valores distribuídos aos empregados, a título de participação nos resultados da operação da cooperativa, cumpre transcrever o disposto no artigo 1º, caput e §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.676/03:

Art.1º As sociedades cooperativas também poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória nº2.158-35, de 24 de agosto de 2001, as 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 nº5.764, de 16 de dezembro de 1971.

§1º As sobras líquidas da destinação para constituição dos Fundos referidos no caput somente serão computadas na receita bruta da atividade rural do cooperado quando a este creditadas, distribuídas ou capitalizadas pela sociedade cooperativa de produção agropecuárias.

§2º Quanto às demais sociedades cooperativas, a exclusão de que trata o caput ficará limitada aos valores destinados a formação dos Fundos nele previstos. **(Grifamos)**

Por pertinente, transcrevo também o disposto no artigo 317 da Instrução Normativa nº 2.121/22:

Art. 317. Sem prejuízo das exclusões aplicáveis a qualquer pessoa jurídica de que tratam os arts. 26 e 27, **as sociedades cooperativas de produção agropecuária poderão excluir da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins** (Lei nº 5.764, de 1971, art. 79, parágrafo único; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 15; Lei nº 10.676, de 2003, art. 1º, caput e § 1º; e Lei nº 10.684, de 2003, art. 17):

(...)

VI - **as sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício**; e

(...)

§ 8º **A exclusão das sobras de que trata o inciso VI do caput poderá ser efetivada a partir do mês de sua formação, hipótese em que o excesso deve ser aproveitado nos meses subsequentes.**

§ 9º **As sobras, depois de retirados os valores destinados à constituição dos Fundos referidos no inciso IV do caput do art. 316, serão computadas somente na receita bruta da atividade rural do cooperado no momento em que creditadas, distribuídas ou capitalizadas pela sociedade cooperativa de produção agropecuária** (Lei nº 10.676, de 2003, art. 1º, § 1º). (**Grifamos**)

Com base em tais dispositivos, extrai-se que as sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício pela cooperativa agropecuária podem ser integralmente excluídas da base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS, independentemente da sua posterior destinação, sendo permitido, até mesmo, o aproveitamento do excesso nos meses subsequentes.

Neste sentido, o próprio legislador apontou que as sobras líquidas da destinação para constituição dos Fundos de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social somente serão computadas na receita bruta da atividade rural do cooperado quando a este creditadas, distribuídas ou capitalizadas pela sociedade cooperativa de produção agropecuárias.

Diante de todo o exposto, entendo ter sido incorreta a dedução do resultado distribuído aos empregados, a título de participação nos resultados da operação da cooperativa, e da suposta CSLL incidente, da sobra apurada pela recorrente para fins de exclusão da base de cálculo da Cofins, razão pela qual voto por dar provimento ao recurso neste tópico, no sentido de reconhecer o direito da recorrente à exclusão das sobras da base de cálculo da Cofins no período autuado, sem as referidas deduções.

DA INDEVIDA EXCLUSÃO DAS SOBRAS DO ATO COOPERATIVO DOS VALORES RECEBIDOS (SOBRAS) PELA PARTICIPAÇÃO NA COOPERATIVA CENTRAL

Conforme se extrai da autuação, sobre a conta nº 03.01.03.01.01.02, denominada "rendimentos de participações", a qual se refere à distribuição das sobras líquidas da Cooperativa Central à recorrente, (Fls. 194 a 196), a título de participação desta última nos resultados daquela, a autoridade fiscal considerou como inclusa na receita bruta da fiscalizada, com base no disposto no §4º do artigo 33 da IN nº 247/02, que assim dispõe:

§ 4º (...) observado que as sobras líquidas, (...) somente serão computadas na receita bruta da atividade rural do cooperado quando a este creditadas, distribuídas ou capitalizadas.

Diante disto, manifestou-se no sentido de que tal receita não se subsume às hipótese de exclusão previstas na legislação de regência, notadamente o inciso VII do artigo 23 da citada Instrução Normativa, razão pela qual deixou de excluí-la da base de cálculo objeto da apuração.

No mesmo sentido, o v. acórdão recorrido decidiu manter a autuação, com base nos seguintes fundamentos:

A definição de "ato cooperativo" também contempla como tais as operações tipicamente cooperativas entre cooperativas singulares e suas congêneres regionais ou centrais.

Entretanto, a identidade dos atos cooperativos não significa a aplicação em cascata da norma relativa à exclusão das sobras líquidas da base de cálculo das contribuições à Cofins e ao PIS/Pasep.

*Tendo-se em vista que as sobras líquidas da **cooperativa central** são excluídas da base de cálculo de suas contribuições à Cofins e ao PIS/Pasep, obviamente não podem ser novamente excluídas - quando distribuídas -, da base de cálculo das correspondentes contribuições da **cooperativa regional** nem da base de cálculo respectiva da **cooperativa singular** pois, em caso contrário, tais bases de cálculo seriam indevidamente reduzidas mais de uma vez com base nos mesmos valores já excluídos na apuração da base de cálculo da cooperativa precedente.*

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente sustenta que “[t]ais sobras recebidas pela Recorrente, por decorrerem de ato cooperativo típico, nos precisos termos do que dispõe o artigo 79 da Lei nº 5.764/71, integraram as sobras que ela, de sua parte, distribuiu aos seus próprios associados, findo cada exercício social”, de modo que tais recebimentos não estariam inclusos na sua receita bruta.

Entendo que assiste razão à recorrente.

Inicialmente, mister observar que a autoridade fiscal fundamenta a autuação na previsão legal de que as sobras líquidas serão computadas na receita bruta da atividade rural do cooperado quando a este creditadas, distribuídas ou capitalizadas.

Ora, é da própria essência do sistema cooperativo que o resultado da atividade seja destinado, sempre e necessariamente, ao associado, de modo que, não podendo a sociedade cooperativa operar com a finalidade de obter qualquer ganho, as sobras haverão de ser distribuídas até chegar a seu destino final, que é o associado da cooperativa singular, momento no qual – e somente no qual - estará sujeita à tributação.

Destaque-se que os atos praticados pelas cooperativas entre si quando associadas também denominam-se atos cooperativos, nos termos do artigo 79 da Lei nº 5.764/71, de modo que as sobras distribuídas pela cooperativa central também devem integrar as sobras apuradas pela recorrente – e, por conseguinte, não serem objeto de tributação -, visto que se trata de resultado positivo obtido com a prática de ato cooperativo.

Desta forma, com base numa interpretação sistemática do disposto no §1º, do artigo 1º, da Lei nº 10.676/03, as sobras líquidas só serão objeto de tributação quando forem creditadas, distribuídas ou capitalizadas ao associado da cooperativa singular, real beneficiário do respectivo ganho.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso neste tópico, para o fim de excluir as sobras líquidas distribuídas pela Cooperativa Central à recorrente, à título de participação desta última nos resultados daquela, da receita bruta da fiscalizada apurada no período objeto da autuação, e, por conseguinte, reduzir o correspondente valor autuado a título de Cofins.

CONCLUSÃO

Por todo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para dar-lhe parcial provimento, para o fim de:

- (i) anular o lançamento no que se refere aos valores relativos ao tributo e acréscimos legais confessados e quitados no âmbito do PAES, mantendo, entretanto, a multa de ofício relativa ao débito confessado, em razão da apuração da infração em sede de procedimento fiscal;
- (ii) reconhecer a condição de ato cooperativo às operações realizadas entre a recorrente e a Cooperativa Central, no período de 01/01/2000 a 15/06/2000, com o consequente recálculo do índice percentual de ato cooperado e da base de cálculo tributável da Cofins;
- (iii) excluir o ICMS destacado nas notas fiscais da base de cálculo das contribuições da COFINS exigidas na presente autuação, nos termos do julgamento do RE nº 574.706 pelo STF;
- (iv) reconhecer o direito da recorrente à exclusão das sobras da base de cálculo da Cofins no período autuado, sem as deduções relativas ao resultado distribuído aos empregados, a título de participação nos resultados da operação da cooperativa, e da suposta CSLL incidente sobre as sobras;
- (v) excluir as sobras líquidas distribuídas pela Cooperativa Central à recorrente, à título de participação desta última nos resultados daquela, da receita bruta da fiscalizada apurada no período objeto da autuação, e, por conseguinte, reduzir o correspondente valor autuado a título de Cofins.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues

Voto Vencedor

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Redatora designada.

Em que pese o firme posicionamento adotado pelo i. Relator em relação à exclusão dos valores declarados pela recorrente por meio da adesão ao PAES (Lei nº 10684/2003), referentes aos períodos de 01/01/2000 a 31/01/2003, e que foram objeto do lançamento.

No presente caso, a maioria dos membros do Colegiado divergiu do i. Relator, para manter o lançamento fiscal para os períodos mencionados, porque necessário o procedimento adotado pela fiscalização, de acordo com o art. 142 do CTN.

Sem delongas, o Código Tributário Nacional, em seu art. 142, reclama a constituição do crédito tributário pela autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional, confira-se:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Portanto, sempre que constatado pela fiscalização a subsunção do fato à norma (fato gerador da obrigação), lhe compete identificar o sujeito passivo, calcular o montante do tributo devido e, sendo o caso, aplicar a sanção cabível, mediante lavratura de auto de infração.

No caso em tela, a recorrente alega (i) que estava sob ação fiscal desde 03/06/2003; (ii) adesão ao PAES de todo o crédito tributário exigido nos presentes autos, em 28/11/2003 (requerido em 30/07/2003); e, (iii) que a sua adesão se deu antes da ciência do lançamento fiscal, ocorrida em 12/01/2004.

Diante dos fatos, além da citada prescrição legal (art. 142), a simples adesão ao parcelamento não configura o efetivo pagamento, nos moldes dos artigos 156, inciso I, e 157 e 158, todos do CTN, modalidade capaz de afastar a obrigação do lançamento.

Isso porque o parcelamento é causa de suspensão da exigência do crédito tributário, tão somente, a teor do inciso VI art. 151, e que atrai a interrupção do prazo prescricional de sua exigibilidade:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

[omissis]

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Embora compreenda a irresignação da recorrente, o lançamento é obrigatório e dá suporte à formalização do débito confessado pela recorrente em parcelamento que, até então, estava em procedimento fiscal de apuração da matéria tributável.

Como se não bastasse, afirma a própria recorrente que o procedimento fiscal foi instaurado antes da adesão ao PAES do crédito tributário exigido e, por essa razão, não há que se falar em espontaneidade, como visto no § 1º do art. 7º, ora transcrito:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

[omissis]

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Tampouco, cabe no caso denúncia espontânea (art. 138 do CTN), seja em razão do parcelamento que não corresponde a pagamento integral do débito, e seja em virtude do parcelamento ter se dado após o início do procedimento administrativo fiscal. A meu ver, a legislação é clara ao elencar dois critérios para o reconhecimento da denúncia espontânea qual seja 1. pagamento ou depósito integral do débito (pagamento à vista), e 2. inexistência de procedimento fiscal relacionado à obrigação reproduz-se:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

O que se mostra possível, aliás, medida de extrema justiça, é a compensação dos valores já quitados pela recorrente por meio do PAES (Lei nº 10684/2003), quando liquidado o presente acórdão.

Diante do exposto, mantenho a decisão recorrida neste tópico.

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa