



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

**Processo n°** 19515.000362/2002-07  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 3403-002.361 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de julho de 2013  
**Matéria** COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO - EXIGIBILIDADE SUSPensa - AÇÃO JUDICIAL  
**Recorrentes** COOPERATIVA CENTRAL DE LATICÍNIOS DO ESTADO DE SÃO PAULO LTDA.  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2000 a 28/02/2001

**SOCIEDADES COOPERATIVAS. BASE DE CALCULO. EXCLUSÃO DE REPASSE AOS ASSOCIADOS.**

O fato de haver industrialização dos produtos entregues à cooperativa pelos cooperados não elide a exclusão da base de cálculo dos repasses feitos pela comercialização destes produtos.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2000 a 28/02/2001

**POSSIBILIDADE LANÇAMENTO CRÉDITO TRIBUTÁRIO COM A EXIGIBILIDADE SUSPensa.**

É obrigatória a constituição do crédito tributário com a exigibilidade suspensa em função de Sentença concessiva de segurança proferida em sede de ação de Mandado de Segurança, ainda que com o objetivo de prevenir a decadência.

**JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA.**

Tributos e contribuições não pagos ou pagos fora do prazo de vencimento sujeitam-se à incidência de juros de mora.

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC.**

É legítima a cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic.

Recurso de Ofício Negado

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento aos recursos voluntário e de ofício, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Antônio Carlos Atulim – Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros Antônio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Rosaldo Trevisan, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesí Ortiz. Ausente, temporariamente, o Conselheiro Domingos de Sá Filho.

## **Relatório**

Trata o presente processo de auto de infração lavrado em 14/08/2002, com a exigibilidade suspensa por força da existência de ação judicial ainda em curso, para a constituição de crédito tributário [principal e juros de mora] relacionado à Cofins dos períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 2000 e fevereiro de 2001.

Na referida ação judicial que garante a suspensão da exigibilidade dos débitos a autuada pede que seja afastada a incidência da Cofins sobre os seus atos cooperados. Nada obstante, mesmo em relação a esses, houve uma divergência de entendimento entre o Fisco e a autuada quanto à possibilidade de dedução da base de cálculo da totalidade dos valores repassados aos associados decorrentes da comercialização de produto [leite] por eles entregues às cooperativas, sendo exatamente esses repasses os valores que ensejaram o presente lançamento.

De seu lado, a fiscalização entendeu que poderiam ser retirados da base de cálculo da Cofins somente os valores apontados como originados de repasses efetuados por conta da comercialização de produtos entregues pelos associados e não, como entendeu a autuada, também os valores apontados como originados de repasses efetuados por conta da venda de produtos entregues pelos associados para industrialização.

Na impugnação, a autuada, inicialmente, invocou a aplicação da regra contida no artigo 62 do Decreto nº 70.235, de 1972, segundo a qual “Durante a vigência de medida judicial que determinar a suspensão da cobrança de tributo não será instaurado procedimento fiscal contra o sujeito passivo favorecido pela decisão, relativamente à matéria sobre que versar a ordem de suspensão.” E, por conta, justamente, de medida liminar garantindo-lhe a suspensão da exigibilidade do crédito, entendeu a impugnante que não poderiam ter sido lançados os juros de mora, porquanto não haveria que se falar em débitos vencidos. Ainda quanto aos juros, insurgiu-se contra a utilização da taxa Selic como forma de atualização do débito.

Quanto ao mérito do lançamento, propriamente dito, argumentou a impugnante que não há que se fazer distinção entre os produtos entregues para industrialização daqueles entregues para comercialização, visto que após a etapa de industrialização, os produtos resultantes desse processo são, afinal, também comercializados. Alega que se o legislador, no art. 15, I da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não vedou a dedução da

base de cálculo dos valores relacionados a produtos entregues pelos associados que sofram processo de industrialização antes da comercialização, não seria dado ao intérprete fazê-lo.

Pedi, ao final, a realização de perícia para que se comprove que os produtos entregues à cooperativa por seus associados também são alvo de posterior comercialização.

A 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo – SPOI, por meio do Acórdão nº 2.236, de 27/11/2002, afastou a argumentação da autuada relacionada ao artigo 62 do PAF e aos juros de mora, reconhecendo, entretanto, como procedente o pleito no sentido de que fossem retirados da base de cálculo da Cofins os valores repassados aos associados decorrentes da comercialização de produtos por eles entregues à cooperativa, mas que sofreram industrialização por parte dessa. Neste caso, recorreu ao conceito de industrialização dado pelo artigo 4º do Decreto nº 2.637, de 25/06/1998 – RIPI – para admitir que a transformação do leite em derivados e o seu acondicionamento para venda, incluindo embalagem, rótulo etc., estariam abrangidos por aquele conceito.

Escorou-se ainda o órgão julgador de primeira instância nos incisos IV a IX do art. 3º da IN SRF nº 145, de 1999, bem como nas orientações de preenchimento da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, onde se verificaria que a interpretação dada pela SRF é de que as exclusões previstas nos referidos incisos são permitidas às cooperativas de produção.

O Presidente da 6ª Turma da DRJ/SP1 recorreu de ofício da decisão, que foi assim ementada:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins*

*Período de apuração: 01/01/2000 a 28/02/2001*

*Ementa: CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. MEDIDA JUDICIAL SUSPENSIVA. COMPATIBILIDADE.*

*Para que tenha sentido a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mencionada no art. 62 do Decreto 70.235/72, faz-se necessária sua prévia constituição. Assim, o provimento judicial suspensivo da exigibilidade do crédito tributário não obsta o lançamento.*

*JUROS DE MORA. TAXA SELIC.*

*Procede a cobrança de encargos de juros com base na Taxa SELIC, porque se encontra amparada em lei, cuja legitimidade não pode ser aferida na esfera administrativa.*

*COOPERATIVA - POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DE REPASSES AOS ASSOCIADOS*

*A possibilidade de exclusão dos valores repassados aos associados, prevista no art. 15, I, da MP nº 1.858-9, de 1999, e reedições, e no art. 3º, IV, da IN SRF nº 145, de 1999, está condicionada à efetiva comercialização dos produtos por eles entregues. Não está vedada a exclusão da base de cálculo da COFINS dos valores repassados aos associados decorrentes da*

*comercialização de produtos por eles entregues a cooperativa, mas que sofreram industrialização por parte da cooperativa.*

#### *Lançamento Procedente em Parte*

No Recurso Voluntário a autuada passou a reclamar pela aplicação retroativa aos fatos geradores do lançamento das novas exclusões da base de cálculo inseridas no ordenamento jurídico por meio do artigo 1º, §§ 1º, 2º e 3º da Lei nº 10.676, de 2003<sup>1</sup>, e do art. 17, parágrafo único, da Lei nº 10.684, de 2003<sup>2</sup>. Para tanto, elaborou quadro demonstrativo apontando uma considerável redução no valor da Cofins a ser exigida, isto é, dos R\$ 7.379.794,85 definidos pela DRJ, a Cofins passaria a R\$ 1.381.516,95. No mais, repetiu os termos da impugnação quanto ao descumprimento do artigo 62 do PAF e quanto à exigência dos juros de mora.

A 4ª Câmara do então denominado Segundo Conselho de Contribuintes, por meio da Resolução nº 204-00.356, de 25/01/2007, admitiu a existência de modificação superveniente na legislação com efeitos retroativos e determinou a realização de diligência no sentido de que, na base de cálculo da Cofins, fossem consideradas as possíveis exclusões decorrentes da aplicação dos mencionados dispositivos das leis nos. 10.676 e 10.684, ambas de 2003. A diligência referida foi concluída em 21/03/2011 nos seguintes termos, *verbis* [fls. 647/658]:

#### “IV DA CONCLUSÃO:

A Cooperativa Central de Laticínios do Estado de São Paulo quer se beneficiar do previsto no art. 15 inciso I da MP 1991-12 (vide item 2 II Legislação) e no art. 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003 (vide item 1 II Legislação), excluindo de sua base de cálculo da Cofins os custos diretos e indiretos aplicados sobre a comercialização da matéria prima (leite) adquirido de seus associados (vide item 5 opção 1 do item III Interpretação da legislação acima), mas não retém e não recolhe a Cofins devida por seus cooperados (vide item 5 opção 2 III Interpretação da legislação acima), que se refere aos casos de industrialização.

Enfim, a empresa, quer ter os dois benefícios, tanto o da opção 1 (deduzir custos) como o da opção 2 (não reter e não recolher a Cofins dos seus associados).

Entendo que a previsão legal concedendo o benefício da exclusão da base de cálculo da Cofins quando da comercialização de produtos está atrelada a retenção e recolhimento da Cofins devida dos associados. No ato cooperado, o produtor agropecuário entrega a sua produção à cooperativa, que efetua a sua comercialização e somente aí, repassa ao associado o valor da venda dos produtos excluídos os custos realizados com a comercialização e transporte, sendo ainda retido, deste resultado, o

<sup>1</sup> 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 nº 2.158-35, 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 nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

[...]

<sup>2</sup> Art. 17. Sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e no art. 1º da Medida Provisória no 101, de 30 de dezembro de 2002, as sociedades cooperativas de produção agropecuária e de eletrificação rural poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização e os valores dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados.

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

valor da COFINS devido pelo associado, conforme art. 7º da IN 145/99 e art. 50 inciso II da IN 247/2002 e recolhida pela sociedade cooperativa.

Tendo em vista que a empresa não reteve e recolheu a Cofins quando do repasse de valores a seus associados, conforme preconiza o art. 66 da Lei nº 9.430/66, art. 16 da MP nº 1991-12 e art. 7º da IN nº 145/99, não poderia abater os repasses aos associados quando da industrialização, custos e despesas diretos (leite adquirido de seus cooperados) e custos indiretos agregados.

Desta forma a exclusão dos valores dos repasses aos associados e custos diretos e indiretos quando da industrialização está incorreta.

Seguindo o art. 79 da Lei nº 5764, de 16 de dezembro de 1971 e a sentença do processo Mandado de Segurança nº 00445942000.6100, a fiscalização entende que as vendas dos produtos derivados do leite nos moldes aos praticados pela fiscalizada NÃO CARACTERIZAM ATO COOPERADO, portanto sem direito às exclusões relativas aos custos de matéria prima, custos diretos e indiretos e das sobras e também as exclusões relativas aos repasses de valores aos associados quando da industrialização.

Desta forma, os valores totais da Cofins, primitivamente lançados no auto de infração, estão corretos e não devem ter qualquer exclusão, podendo ser encaminhado à DERAT para a sua definitiva cobrança.”

Cientificada de seu teor a autuada contra-argumentou, e invocando o entendimento da DRJ, que a “industrialização é mera forma de aprimorar o produto para comercialização futura, essa última sempre existente”, de forma que não poderia o intérprete distinguir as vendas precedidas de industrialização das meras revendas. Insurgiu-se também a recorrente contra o argumento da fiscalização posto na conclusão da diligência, de que haveria vínculo entre a caracterização da cooperativa como fonte retentora da Cofins – art. 16 da MP nº 1.858-35, e a circunstância de ser ou não industrializadora. Alega, em primeiro lugar, que a Cooperativa Central de Laticínios não se configura em uma cooperativa de venda em comum, mas sim em cooperativa de produção, consoante, aliás, ressalta, a própria DRJ assim o entendera. Essa seria a razão, a seu ver, de ela não se submeter à retenção a que alude o artigo 66 da Lei nº 9.430, de 1996. Além disso, em face dos termos da decisão judicial – que afastou a incidência da Cofins para os atos cooperados – não poderia se falar na retenção da Cofins nos repasses a cooperativas associadas.

No retorno ao CARF, o processo foi sorteado ao Conselheiro Odassi Guerzoni Filho da 1ª TO desta 4ª Câmara, que entendeu que a diligência requerida pela 4ª Câmara do antigo 2º Conselho de Contribuintes não foi atendida, propondo que o recurso fosse convertido em diligência novamente. A Resolução nº 3401-000.452, de 24 de abril de 2012, fls. 673 a 681, à unanimidade dos votos do Colegiado, foi editada com a determinação expressa para que a Unidade de origem informasse, exclusivamente, qual o novo valor da Cofins devido nos períodos de apuração de janeiro de 2000 a fevereiro de 2001, após terem sido consideradas as exclusões da base de cálculo permitidas pelo artigo 17 da Lei nº 10.684, de 2003, e levando-se em conta os valores constantes da coluna “Mantido”, que consta do voto da DRJ à fl. 220, sem levar em consideração quaisquer outros ajustes efetuados na base de cálculo pela autuada que não os decorrentes das exclusões acima referidas.

No Termo de Constatação Fiscal de fls. 835 e 836-e), a DEFIS/SP deu conta de que intimou em 05/11/11 (ciência em 09/11/12) e reintimou em 05/12/12 (ciência em

06/12/12) a autuada a detalhar os valores dos custos das vendas relacionados na planilha apresentada pela empresa em razão do art. 17 da Lei nº 10.684, 2003 (custo das vendas menos repasses aos associados), abaixo transcrita:

PERÍODO DE APURAÇÃO	CUSTO DAS VENDAS (R\$)
JAN/00	11.466.760,97
FEV/00	9.262.880,01
MAR/00	9.533.339,69
ABR/00	7.456.920,91
MAI/00	8.546.773,52
JUN/00	7.635.176,58
JUL/00	5.283.588,17
AGO/00	5.647.415,27
SET/00	6.280.421,02
OUT/00	10.551.301,66
NOV/00	10.733.666,46
DEZ/00	10.377.061,26
JAN/01	6.341.690,28
FEV/01	3.560.902,08

Tendo em vista que o contribuinte não apresentou os documentos solicitados, não respondeu ou prestou quaisquer esclarecimentos aos Termos de Intimação lavrados durante o procedimento fiscal, e considerando que para verificar os custos das vendas é necessário a sua comprovação por parte do contribuinte, a Autoridade Diligenciante concluiu que os valores originais abaixo relacionados, remanescentes da decisão de primeira instância, deveriam ser considerados como valores finais.

PERÍODO DE APURAÇÃO	VALOR DA COFINS MANTIDO (R\$)
JAN/00	722.125,61
FEV/00	593.733,92
MAR/00	620.189,85
ABR/00	522.075,80
MAI/00	588.950,69
JUN/00	539.750,24
JUL/00	456.519,86
AGO/00	492.399,85
SET/00	523.398,57
OUT/00	669.144,70
NOV/00	643.616,94
DEZ/00	410.417,40
JAN/01	332.096,14
FEV/01	265.375,28

Abriu-se o prazo regulamentar para o que o interessado se manifestasse a respeito das conclusões da DEFIS/SP, sem que nada fosse apresentado.

Em razão da aposentadoria do Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, em 12/06/2013, o processo foi redistribuído, mediante sorteio realizado em 27/06/2013.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

### Admissibilidade

A decisão recorrida julgou o lançamento de ofício parcialmente procedente, para excluir os valores lançados relativamente aos fatos geradores demonstrados abaixo:

PERÍODO DE APURAÇÃO	EXIGIDO (R\$)	MANTIDO (R\$)	EXONERADO (R\$)
01/2000	1.082.731,66	722.125,61	360.606,05
02/2000	908.127,00	593.733,92	314.393,08
03/2000	939.122,53	620.189,85	318.932,68
04/2000	825.474,71	522.075,80	303.398,91
05/2000	904.985,15	588.950,69	316.034,46
06/2000	848.096,37	539.750,24	308.346,13
07/2000	780.719,48	456.519,86	324.199,62
08/2000	857.140,59	492.399,85	364.740,74
09/2000	933.677,90	523.398,57	410.279,33
10/2000	1.064.909,80	669.144,70	395.765,10
11/2000	1.009.784,03	643.616,94	366.167,09
12/2000	744.108,10	410.417,40	333.690,70
01/2001	605.006,63	332.096,14	272.910,49
02/2001	507.430,51	265.375,28	242.055,23
Total	12.011.314,46	7.379.794,85	4.631.519,61

Exonerado o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa em valor superior ao fixado pela Portaria MF nº 03, de 2008, conhecimento do recurso de ofício impetrado pelo presidente da 6ª Turma da DRJ/SP1.

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 243 a 317 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-SP1-6ª Turma nº 2.236, de 27 de novembro de 2002, fls. 207 a 221.

### Recurso de ofício

#### CONTORNOS DA LIDE

Trata-se de recurso de ofício interposto pela autoridade julgadora de primeira instância em virtude da exoneração de parte do lançamento, por haver entendido que o fato de a cooperativa realizar a industrialização da produção do cooperado não impede que seja deduzido da base de cálculo da Cofins o repasse feito ao cooperado decorrente da comercialização de seus produtos (ato cooperativo).

#### MÉRITO

Os arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, já transcritos na decisão recorrida, alteraram o conceito de faturamento, ampliando o campo de incidência do PIS/Pasep e da Cofins, e, a partir de 10 de fevereiro de 1999, a base de cálculo dessas contribuições passou a ser considerada como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo, no entanto, permitidas algumas exclusões. Com a edição da Medida Provisória nº 1.858-7, de 29 de julho de 1999, foram promovidas novas alterações sobre as normas que

tratam das contribuições sociais incidentes sobre as cooperativas, principalmente, no que se refere às exclusões da base de cálculo destas contribuições, consoante o art. 15 da atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. As disposições sobre as contribuições para o PIS/Pasep e Cofins devidas pelas sociedades cooperativas em geral, introduzidas pela legislação retro-citada, acham-se consolidadas na Instrução Normativa SRF nº 145, de 09 de dezembro de 1999.

Verifica-se, da análise das disposições citadas, que as sociedades cooperativas devem recolher as contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins sobre a base de cálculo aplicável às demais pessoas jurídicas, com as exclusões previstas no § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e aquelas dispostas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, também constantes da IN-SRF nº 145, de 1999. Cabe ressaltar que somente as exclusões previstas nos incisos I, II, III do art. 3º da IN-SRF nº 145, de 1999, alcançam as atividades cooperativas em geral, tendo em vista que as exclusões dos incisos IV, VI, VII, VIII e IX são atividades típicas das cooperativas de produção agropecuária, e a do inciso V, não há como aplicá-la às demais cooperativas, uma vez que somente as sociedades cooperativas de produção agropecuárias que comercializam mercadorias e bens, de uso exclusivo na atividade rural, poderão excluí-las.

As disposições estabelecidas pela IN-SRF nº 145, de 1999, vieram esclarecer que a interpretação a ser dada para "*receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produto do associado*" é restritiva. Isso significa dizer que o valor cobrado do associado a título de prestações de serviços de melhorias do produto a ser comercializado poderá ser excluído da base de cálculo das contribuições, na data em que for emitida a nota fiscal pela cooperativa de produção agropecuária. É imperativo, também, analisar a extensão da exclusão "*receita de venda de bens e mercadorias a associados*". O dispositivo é claro ao permitir às sociedades cooperativas de produção excluir o valor da receita de venda desses produtos aos associados, uma vez que estes são empregados nas atividades produtivas.

As sociedades cooperativas de produtores rurais são aquelas que, organizada na forma da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, constituem-se em pessoa jurídica com o objetivo de industrializar ou de comercializar ou de comercializar e industrializar a produção rural dos cooperados ou de terceiros. Segundo Pedro Einstein dos Santos Anceles<sup>3</sup>:

*"Há duas classes de cooperativas de produção: agrícola e industrial. Ambas se organizam com espírito de cooperação entre produtores agrícolas ou criadores, auxiliando-os por todos os meios ao alcance dos recursos obtidos pela organização. Quando a proteção se orienta no sentido de aproveitar os produtos agrícolas para transformá-los em novos produtos, pela industrialização, dá-se-lhe denominação particular de industrial Mas, se fica, exclusivamente, na proteção à agricultura ou à criação, sem tendências industriais, será meramente agrícola.*

*A cooperativa industrial pode ser organizada fora dos domínios agrícolas, mas na sua constituição somente podem ser admitidos profissionais ou operários interessados diretamente na respectiva indústria, que vai ser o objeto da sociedade. Assim, a cooperativa de produção pode realizar, além da atividade principal, outras complementares para bem atender a seus*

<sup>3</sup> Anais do III Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET. 11ª Sessão de Investigação e Debate: Tributação das Cooperativas "PIS/Pasep e COFINS nas Sociedades Cooperativas" São Paulo: dezembro de 2006, p. 16.

*associados, tais como fornecimento de produtos e prestação de serviços, etc."*

No caso em concreto, verifica-se que a contribuinte enquadra-se, perfeitamente, na condição de cooperativa de produtores rurais industriais, uma vez que industrializa e comercializa a produção de leite de seus cooperados. Para que se possa fazer a exclusão prevista no inciso IV do art. 3º da IN-SRF nº 145, de 1999, é preciso que haja a comercialização dos produtos fornecidos pelos cooperados. No caso de adiantamentos efetuados aos cooperados, de acordo com o disposto no § 1º do citado artigo, estes só podem ser excluídos quando ocorrer à efetiva comercialização do produto.

É de se ressaltar que a lei não determinou que, no caso de haver industrialização do produto, por parte da cooperativa, não se poderia efetuar a exclusão da base de cálculo da contribuição dos repasses feitos aos associados decorrentes da comercialização de seus produtos. A condição necessária para que se efetue a citada exclusão, de acordo com a lei de regência da matéria, é que ocorra, simplesmente, a comercialização, tal como decidiu a instância *a quo*.

É preciso lembrar que o que a lei não limitou não cabe ao Fisco fazê-lo.

Nego provimento ao recurso de ofício.

## **Recurso voluntário**

### LIMITES DA LIDE

Relembrando, a autuação deu-se apenas para fins de prevenir-se a Fazenda Nacional contra os efeitos da decadência, haja vista a existência de uma ação judicial da autuada buscando afastar a obrigatoriedade do recolhimento da Cofins sobre seus autos cooperados a partir dos períodos de apuração de janeiro de 2000.

Ocorreu que, da análise que fez dos quadros demonstrativos da base de cálculo oferecidos pela autuada, a Fiscalização procedeu à glosa da exclusão dos valores repassados aos associados, decorrentes da industrialização de produto por eles entregues à cooperativa. ou seja, admitiu somente a exclusão dos valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregues. Então, como bem apontado pela instância de piso, as matérias deste processo e a que se discute no processo judicial não são concomitantes.

De lembrar também que a recorrente, quando da apresentação de seu Recurso Voluntário, suscitou a ocorrência de fato novo, por força de legislação superveniente e com aplicação retroativa à época dos fatos, e pediu que novas exclusões fossem levadas em conta para fins de determinação da base de cálculo da Cofins. Registre-se o seu conformismo com os termos da decisão da DRJ, no que toca à apuração da base de cálculo, continuando a questionar apenas o procedimento do fisco como um todo [lavratura de auto de infração diante de uma decisão liminar favorável ao sujeito passivo] e à exigência relacionada aos juros de mora.

Essas foram, portanto, as matérias agitadas pela recorrente em seu Recurso Voluntário, que, registre-se, não contestou o Acórdão da DRJ quanto ao montante das

exonerações, isto é, conformou-se com o valor da Cofins exonerado e que constou do quadro acima reproduzido.

Todavia, após ser intimada pela Fiscalização com a finalidade de atender aos termos da Resolução para, *verbis*, “Apresentar (conforme arts. 1º da Lei nº 10.676, de 2003, e 17 da Lei nº 10.684, de 2003) planilha discriminando, item por item, os valores dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa, indicando ainda a devida escrituração nos livros Diário e Razão.” [fl. 373], a autuada foi mais além e, julgando-se no direito de refazer novamente sua base de cálculo, isto é, não se conformando aos limites implícitos da Resolução, mas levando em conta “acertos” nas rubricas Descontos s/ Vendas de Mercadorias e Serviços, “complementos” nos valores dos repasses por conta da aquisição de leite. “valores considerados indevidamente como próprios. “recálculo” no valor das receitas financeiras e “acerto” na base de cálculo no valor faturado e devolvido, apresentou dois novos demonstrativos de sua base de cálculo para os períodos de apuração do auto de infração.

No primeiro deles, tomou como ponto de partida aqueles valores da Cofins mantidos pela DRJ [vide tabela acima] e procedendo aos tais “acertos” a que me referi acima, passou a apresentar um montante total de Cofins devida no período de janeiro de 2000 a fevereiro de 2001, não mais naqueles R\$ 7.379.794,85, mas, sim, R\$ 7.296.471,78. Vide detalhes à fl. 376. No segundo demonstrativo, partindo da base de cálculo já ajustada [conforme acima explicado], procedeu às exclusões ditadas pelo artigo 17 da Lei nº 10.684, de 2003, e que consistiram na retirada da base de cálculo para fins de incidência da Cofins dos valores dos “custos agregados ao produto agropecuário dos associados” e das despesas comerciais diretas e indiretas. Com isso, o valor total da Cofins no período, que era tido como R\$ 7.296.471,78, passou a ser, segundo a recorrente, da ordem de R\$ 1.381.516,96, devendo ser ressaltado que para os meses de dezembro de 2000 e janeiro de 2001, encontrou ela valores “negativos” na base de cálculo. É o que se depreende da análise do documento à fl. 378, posteriormente pormenorizado pela recorrente por meio dos demonstrativos de fls. 418 a 420. Por fim, encontra-se à fl. 645 um documento aparentemente elaborado pela recorrente que parece ser a última versão das bases de cálculos por ela defendidas e que difere um pouco da penúltima versão, mencionada acima. Nesta, tem-se que o montante da Cofins para os períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 2000 e fevereiro de 2001 passou a ser, por conta de uma nova série de ajustes, não mais daqueles R\$ 1.381.516,96, mas, sim, de R\$ 1.645.200,96, levando em conta ainda que no mês de dezembro de 2000 nada haveria de ser recolhido.

Vê-se, portanto, que, além das exclusões da base de cálculo ditadas pelo artigo 17 da Lei nº 10.684, de 2003, parece que a recorrente acabou por postular também que fossem considerados alguns “acertos” em relação àquela primeira base de cálculo informada ao fisco no início da ação fiscal. Digo “parece” porquanto não consegui ter a certeza quanto a qual dos demonstrativos deseja a recorrente prevaleça como correto: se o de fl. 378 ou se o de fl. 645.

Uma última observação é a de que, não obstante constasse de seu recurso voluntário, quando da elaboração de sua nova base de cálculo, a recorrente não fez qualquer menção às exclusões constantes do disposto no artigo 1º da Lei nº 10.676, de 2003.

O que deve ficar claro neste momento é que a lide gira apenas em torno da correta formação da base de cálculo da Cofins, após os ajustes procedidos pela DRJ, e considerando-se os efeitos das exclusões permitidas pelo artigo 17 da Lei nº 10.684, de 2003,

de sorte que não pode a recorrente pugnar, nesta fase processual, por novas alterações na base de cálculo [pela preclusão].

## MÉRITO

Acerca da impossibilidade de o Fisco efetuar lançamento de crédito tributário com a exigibilidade suspensa em virtude de liminar obtida em sede de mandado de segurança, é matéria pacífica, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não impede sua constituição por meio do lançamento, que visa, nesse caso, a salvaguardar a Fazenda Nacional dos efeitos da decadência, conforme orientação expressa no Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional nº 742/88, publicado no DOU de 14/10/88:

*Não constituído o crédito tributário, haverá a autoridade fiscal que preservar a obrigação tributária do efeito decadencial, incumbindo-lhe, como dever de diligência no trato da coisa pública, constituir o crédito tributário pelo lançamento. Essa medida se impõe, pela falta de outro meio que possa evitar a decadência do direito da Fazenda Nacional.*

Importante ressaltar que a constituição do crédito tributário, com a exigibilidade suspensa visa a prevenir a decadência, e não deve ser confundida com algum procedimento fiscal visando à efetiva cobrança do referido crédito tributário. Ademais, a atividade obrigatória e vinculada da autoridade fiscal - determinada pelo art. 142 do CTN - obriga ao lançamento, mesmo de matérias já submetidas à via judicial, restando protegidos os direitos do contribuinte pela suspensão dos procedimentos de exigência concreta do crédito tributário até a decisão judicial final, ou, independentemente desta, pela existência de alguma das outras causas elencadas no art. 151 do CTN.

De sublinhar, a decisão do pedido de liminar na Medida Cautelar nº 2000.61.00007007-6 garante o direito do Fisco de efetuar o lançamento com o fim de resguardar-se da decadência. Confira-se (fl. 82):

*Apenas para evitar eventual decadência poderá a autoridade administrativa proceder ao lançamento.*

Quanto à aplicação dos juros de mora, observa-se que sua exigência decorre de lei e da indenização da mora. Os juros de mora são calculados sobre o tributo não pago, a título de ressarcir o Estado pela não disponibilidade do dinheiro, representado pelo crédito tributário. No Código Tributário Nacional, há apenas duas hipóteses em que a fluência dos juros de mora fica excluída: na pendência de consulta formulada pelo interessado (art. 161, § 2º) e quando a falta de pagamento de tributo é devida à observância, pelo contribuinte, de normas complementares da legislação tributária (art. 100, parágrafo único). Nos dois casos, saliente-se, a causa da mora é imputável à autoridade administrativa, daí porque inexigível.

Em rigor, os juros de mora, juros legais que se deve *ex vi legis*, visam a reparar o dano pelo atraso no adimplemento da obrigação, variando em função do tempo transcorrido entre a data do vencimento do crédito e a data da sua extinção. A fluência dos juros de mora, portanto, deve ser a partir da data do vencimento da obrigação tributária.

A exigência de juros de mora, em acréscimo aos créditos tributários não saldados no vencimento, é regulada justamente pelo artigo 161 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), com status de lei complementar, que assim dispõe:

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantias previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§ 1º. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*

Vale a pena transcrever os ensinamentos do prof. Leon Frejda Szklarouwsly<sup>4</sup>:

*na aplicação dos juros de mora mister se faz lembrar a distinção entre vencimento da dívida e exigibilidade da mesma. O vencimento do crédito tributário tem seu momento certo e dele se deve os juros de mora. Há hipóteses em que o crédito tributário, mesmo vencido, apresenta-se ainda inexigível (v.g. casos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário), que não tem o condão de suprimir o pagamento do crédito tributário com os seus acréscimos legais, inclusive com o valor dos juros de mora. Em outras palavras, os juros de mora são devidos inclusive durante o período em que a respectiva cobrança (exigibilidade) esteja suspensa.*

Ademais, na forma da legislação em vigor, os juros de mora são devidos inclusive durante o período em que a respectiva cobrança estiver suspensa por decisão administrativa ou judicial (art. 5º do Decreto-Lei nº 1.736, de 1979) e, portanto, os juros de mora são sempre devidos desde o vencimento da obrigação.

No que tange à taxa utilizada como índice dos juros moratórios, é de se salientar que em devaneio algum pode ser acolhida tese qualquer que pretenda ler no dispositivo legal citado pela contribuinte, qual seja, o art. 161, §1º, do CTN, a determinação de que os juros tributários fixados devidamente em lei específica jamais podem ultrapassar a taxa de um por cento ao mês. Bem destaca, em sua oração subordinada adverbial condicional, tal norma que esta será a taxa "*se a lei não dispuser de modo diverso (sic)*". Em nenhuma, absolutamente nenhuma, proposição normativa positivada em vigor há qualquer coisa de onde se possa extrair tal inferência. Ela é, simplesmente, tirada *ex nihilo*, ou seja, da própria mente de quem assim afirma, e de nada mais. E, devido a justamente isso, por mais brilhante a respeitável que seja a mente ou, *rectius*, o pensador, constitui mero subjetivismo. Como se trata de subjetivismo, configura algo totalmente arbitrário. Portanto, nada há de objetivo, no Direito vigente, que tenha erigido tal vedação que possa vincular a observância por parte de outrem, ora a recorrente, pois ninguém está obrigado a acatar arbitrariedades alheias.

Psitacismos da recorrente à parte, a matéria já tem tratamento definitivo na esfera administrativa, plasmado na Súmula nº 4, (DOU de 22/12/2009), que assevera ser cabível a cobrança de juros de mora sobre débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.

<sup>4</sup> apud Bernardo Ribeiro de Moraes, Compêndio de Direito Tributário, 3ª Edição, Forense, pág. 583.

Processo nº 19515.000362/2002-07  
Acórdão n.º **3403-002.361**

**S3-C4T3**  
Fl. 851

---

Por fim, no que pertine ao pleito recursal de admissão das exclusões da base de cálculo permitidas pelo art. 17 da Lei nº 10.684, de 2003, o mesmo esvaziou-se em razão da falta de atendimento à intimação para a detalhar os valores dos custos das vendas, de sorte que quedam definitivos os valores do lançamento remanescentes da decisão recorrida.

Nego provimento ao recurso voluntário.

### **Conclusão**

Com essas considerações, nego provimento aos recursos de ofício e voluntário.

Sala das Sessões, em 23 de julho de 2013

Alexandre Kern



**Ministério da Fazenda**

## **PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO**

**O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.**

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

### **Histórico de ações sobre o documento:**

Documento juntado por ALEXANDRE KERN em 25/07/2013 10:07:12.

Documento autenticado digitalmente por ALEXANDRE KERN em 25/07/2013.

Documento assinado digitalmente por: ANTONIO CARLOS ATULIM em 26/07/2013 e ALEXANDRE KERN em 25/07/2013.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 08/10/2021.

### **Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:**

- 1) Acesse o endereço:  
<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>
- 2) Entre no menu "Legislação e Processo".
- 3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".
- 4) Digite o código abaixo:

**EP08.1021.11325.LG0B**

- 5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:**

**D5C02C980090AFD8E022436057AD07D76ECD2B54**