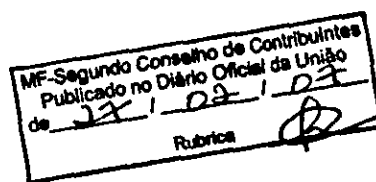




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF

Fl.

Processo nº : 10630.001539/2003-74
Recurso nº : 129.954
Acórdão nº : 204-01.293

Recorrente : COOPERATIVA AGRO PECUÁRIA VALE DO RIO DOCE LTDA.
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG

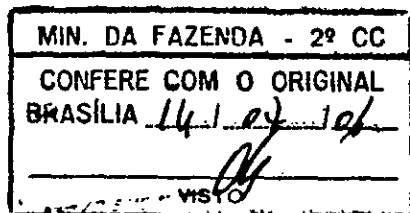
NORMAS PROCESSUAIS

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. Às instâncias administrativas não competem apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO ATO COOPERATIVO. O adequado tratamento tributário ao ato cooperativo previsto na Constituição Federal não implica em imunidade ou isenção, não prevista em lei, relativas às contribuições para a seguridade social, já que esta haverá de ser financiada por toda a sociedade, estando imunes apenas as entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei, dentre as quais não se encontram as sociedades cooperativas.

EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. Somente são admitidas as exclusões da base de cálculo da contribuição autorizadas por lei. Apenas os dispêndios, assim considerados os custos, despesas, encargos e perdas pagos ou incorridos em relação ao ato cooperativo, podem ser excluídos da base de cálculo da contribuição.

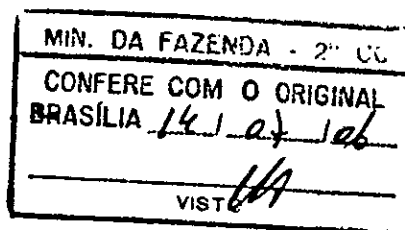
DESPESAS HAVIDAS COM ENERGIA ELÉTRICA, ÁGUA, TELEFONE, MATERIAIS DE LIMPEZA E HIGIENE, MATERIAIS DE ESCRITÓRIO, DESPESAS DE CARTÓRIO, CORREIO, UNIFORMES, SEGURANÇA, JORNAIS, REVISTAS, PERIÓDICOS, PROMOÇÕES, EVENTOS, ALUGUEIS, VIAGENS, DIÁRIAS, SEGUROS, HONORÁRIOS, DESPESAS GERAIS COM PESSOAL, DOAÇÕES E TRIBUTOS, BÔNUS/DESCONTOS NA COMPRA E VENDA DE MATÉRIAS-PRIMA, INSUMOS E MAQUINÁRIO ESPECIALIZADO, VARIAÇÃO MONETÁRIA REFERENTE A PARCELAMENTO NA AQUISIÇÃO DE EQUIPAMENTOS INERENTES ÀS ATIVIDADES DA COOPERATIVA/COOPERADOS, VARIAÇÃO CAMBIAL RELATIVA A COMPRA/VENDA DE MOEDA ESTRANGEIRA PARA EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS DOS COOPERADOS, JUROS POR PRORROGAÇÃO NO PRAZO DE VENCIMENTO DE FATURA CORRELATA A AQUISIÇÃO DE BENS PARA A PRODUÇÃO, BENEFICIAMENTO, INDUSTRIALIZAÇÃO, ARMAZENAMENTO E COMERCIALIZAÇÃO DOS



124 / 1



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10630.001539/2003-74
Recurso nº : 129.954
Acórdão nº : 204-01.293

ARMAZENAMENTO E COMERCIALIZAÇÃO DOS PRODUTOS DOS ASSOCIADOS, GASTOS RELATIVOS A MULTA POR ATRASO NO RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS E SANÇÕES POR INFRAÇÃO DE TRÂNSITO. As despesas administrativas e financeiras, bem como os gastos relativos ao pagamento de tributos integram a base de cálculo por falta de previsão legal para a sua exclusão. De igual sorte, também não cabe a exclusão de água e energia elétrica por não se constituírem matéria-prima, passível de exclusão da base de cálculo da contribuição.

COOPERATIVAS ASSOCIADAS. Descaracterizadas as cooperativas como associadas não cabe a exclusão da base de cálculo da contribuição dos custos agregados ao produto agropecuário por elas entregue. Tributa-se os custos de vendas de material de consumo usado na industrialização do leite fornecido por cooperativas não associadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COOPERATIVA AGRO PECUÁRIA VALE DO RIO DOCE LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2006.

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Nayra Bastos Manatta
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Flávio de Sá Munhoz, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Júlio César Alves Ramos, Leonardo Siade Manzan e Adriene Maria de Miranda.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 14/04/06
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10630.001539/2003-74
Recurso nº : 129.954
Acórdão nº : 204-01.293

Recorrente : COOPERATIVA AGRO PECUÁRIA VALE DO RIO DOCE LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração objetivando a cobrança do PIS relativa aos períodos de apuração de janeiro/00 a dezembro/02 lavrado em virtude de recolhimento a menor da contribuição.

De acordo com o Relatório Fiscal, fls. 16/19, foram glosadas as seguintes exclusões efetuadas pela contribuinte da base de cálculo da contribuição:

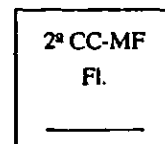
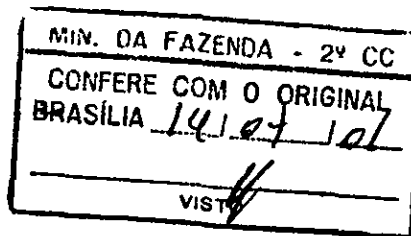
1. tributos incidentes sobre vendas por falta de previsão legal para que se efetue tal exclusão;
2. despesas incorridas que não se caracterizam como custos agregado ao produto agropecuário dos associados quando da sua comercialização, sendo estes "dispendios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado", já contabilizados pelo contribuinte no custo das mercadorias vendidas;
3. custo de industrialização de matéria-prima a cooperativas associadas, uma vez que considerou-se que estas cooperativas não eram efetivamente associadas em virtude de:
 - 3.1. não constar na Lista de Presença das Assembléias da Cooperativa a assinatura de nenhum representante das cooperativas ditas associadas;
 - 3.2. nas Assembléias Ordinárias de 2001 a 2003 (fls. 51 a 83) foi aprovada a incorporação das sobras líquidas na quota de cada cooperado, ao invés da distribuição, sendo que para as cooperativas associadas (fls. 47 a 50) não há acréscimo no valor de suas quotas, ou seja, não recebem sobras líquidas;
 - 3.3. o Estatuto da Cooperativa (fls. 41) prevê no seu art. 10, alínea "d" a entrega à cooperativa, pelos associados de toda a sua produção e as cooperativas associadas entregam apenas parte dela;
 - 3.4. segundo o art. 20 do Estatuto da Cooperativa (fls. 42) o número de quotas de cada associado será variável de acordo com sua produção, quando da admissão, não podendo ser inferior a R\$ 100,00 e das cinco cooperativas associadas apenas duas (Dany Laticínios e Coooperativa Conselheiro Pena) tem este valor integralizado (fls. 46 e 47), mesmo assim com a matrícula datada de 11/12/2002, as outras tem apenas R\$ 24,00 integralizados (fls. 48 a 50);
4. custo de vendas de materiais de consumo por se referir ao material usado na industrialização de leite das cooperativas consideradas pela fiscalização como não associadas.

134



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.001539/2003-74
Recurso nº : 129.954
Acórdão nº : 204-01.293



Cientificada a contribuinte apresentou impugnação alegando em sua defesa, em síntese:

1. a Cofins foi instituída pela Lei Complementar nº 70/91 que no seu art. 6º, inciso I isentava da tributação desta contribuição as sociedades cooperativas quanto ao ato cooperado, sendo que a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 não poderia ter suprido a isenção concedida pela lei complementar e revogada por outra medida provisória;
2. discorre sobre as características das sociedades cooperativas, afirmando que estas sociedades não possuem receita ou despesa, e os valores que ingressam no seu caixa representam ingresso temporário de patrimônio, sem qualquer acréscimo ou decréscimo no seu patrimônio, assim, as sobras não podem ser confundidas com lucros, pois representam o resultado positivo das operações por ela realizadas em nome do associado;
3. a Constituição Federal prevê o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, ou seja, não permite a tributação do ato cooperativo;
4. a glosa de todos os itens relativos a tributos incidentes sobre vendas é inadmissível, uma vez que o art. 17 da Lei nº 10684/03 prevê a exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins de "custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização", sendo que os tributos incidentes são custos agregados, pois não há como se vender o produto do associado sem a ele agregar custo dos tributos incidentes nas operações;
5. exclusão do ICMS da base de cálculo por ser considerada bi-tributação, uma vez que tal tributo seria base de cálculo do PIS e da Cofins;
6. dispêndios incorridos pelo contribuinte que, em verdade são custos incorridos e agregados ao produto agropecuário do associado quando da sua comercialização, devendo, portanto ser excluído da base de cálculo da contribuição, de acordo com o disposto no inciso II, do §7º do art. 33 da IN SRF nº 247/2002;
7. quanto à desconsideração das cooperativas como sendo associadas pela fiscalização informa que:
 - 7.1. a presença dos associados na suas Assembléias é facultativa, não podendo a ausência descaracteriza-lo como tal;
 - 7.2. em relação à falta de incorporação das sobras líquidas nas fichas de matrícula das cooperativas associadas, admite que houve erro em não acrescer tais valores, mas que o equívoco está a ser corrigido;
 - 7.3. em relação ao fato de que as cooperativas associadas não entregavam toda a sua produção argui que não tinha condições de fiscalizar todos os associados face ao grande número deles; e
 - 7.4. por fim, em relação ao capital subscrito pela cooperativas associadas quando da sua admissão, informa que quando da admissão das Associadas

134/4



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 14/04/07
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10630.001539/2003-74
Recurso nº : 129.954
Acórdão nº : 204-01.293

Cooperativa Agropecuária de Resplendor Ltda. (16/02/96), Cooperativa Agropecuária de Ipanema Ltda. (25/06/99) e Cooperativa Mista dos Produtores Rurais de Mantena Ltda. (27/10/94) o Estatuto Social era outro e no seu art. 19 previa o número de quotas-partes variável de acordo com a produção do associado não podendo ser inferior a 10 ORTNs do mês anterior ao da sua admissão ou superior a 1/3 do total subscrito.

O julgamento foi convertido em diligência para que a fiscalização informasse a natureza e exatidão dos dispêndios do "Departamento de Manutenção Industrial" e dos "Dispêndios de Comercialização", base III e base IV-b das planilhas aduzidas na fase impugnatória.

Em resposta a fiscalização informou, fl. 409, os valores corretos (escriturados) no que diz respeito à "manutenção própria", "despesas comerciais" e "transportes próprio". No item "b" da base III da planilha apresentada pela contribuinte a exclusão pleiteada se refere às subcontas 142 (despesas comerciais), 14632 e 14633 (despesas de transporte próprio), sendo que os valores de transporte próprio englobam as subcontas 14630 e 14634.

Cientifica do teor da diligência a contribuinte apresentou defesa, fl. 411 na quais as contas que integram as de despesa comercial (expedição, centro custo comercial, vendas externas, filial belo horizonte, empilhadeiras vê-142); despesas de manutenção própria (gerencia manutenção/transporte, manutenção mecânica, manutenção elétrica, obras civis e reforma) e despesas de transporte próprio (departamento de transporte, oficina de veículo, veículos operacionais, veículos administrativos e rateio gerencia transportes). As divergências de valores apresentados na impugnação e nos demonstrativos entregues resultou do back-up ter sido entregue antes do fechamento do período, mas os valores corretos encontram-se nos demonstrativos contábeis extraídos do livro razão, que conferem com aqueles apresentados na impugnação.

De acordo com o Relatório Fiscal, fls. 499/500, os dispêndios do Departamento de Manutenção (base III das planilhas apresentadas na impugnação) referem-se a despesas com salários, material de limpeza, equipamentos de segurança, vale transporte e material de consumo entre outras contas que podem ser caracterizadas como custo agregado na forma do §9º do art. 33 da IN SRF 247/2002. Os dispêndios de comercialização (base IV-b da planilha apresentada na impugnação) referem-se a dispêndios com combustíveis, lubrificantes e salários entre outras contas que também se caracterizam como custo agregado na forma do §9º art. 33 da IN SRF 247/2002. Em relação aos dispêndios do departamento de manutenção e de comercialização informa que não foram considerados a título de exclusão nas planilhas que embasaram a autuação. Confirma, ainda que os valores constantes das planilhas apresentadas pela contribuinte na impugnação estão corretos de acordo com o escriturado no Livro Razão.

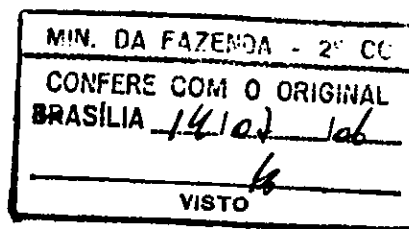
A DRJ em Juiz de Fora - MG não apreciou a matéria versando sobre legalidade e inconstitucionalidade de norma jurídica e, em relação às demais, julgou procedente em parte o lançamento para excluir do valor lançado aqueles relativos ao mês de dezembro/02 (base II), bem como aqueles relativos à exclusão com "dispêndios c/ manutenção industrial - base III" e "dispêndios de comercialização - estrutura operacional para venda e entrega do produto do cooperado - base IV-b".

134



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.001539/2003-74
Recurso nº : 129.954
Acórdão nº : 204-01.293



Cientificada em 11/03/2005 a contribuinte apresentou recurso voluntário, em 12/04/2005, alegando em sua defesa:

1. discorre sobre as cooperativas, seu tratamento tributário adequado e impossibilidade de se tributar o ato cooperado;
2. discorre sobre a exclusão da base de cálculo do PIS dos valores considerados como custos agregados ao produto agropecuário do associado quando da sua comercialização, previsto no art. 17 da Lei nº 10684/03;
3. a IN SRF 358/2003, que alterou a IN SRF 247/2002 no seu art. 33 vem explicitar quais os valores que podem ser excluídos, pelas cooperativas, da base de cálculo do PIS e da Cofins;
4. tais exclusões já estavam previstas desde a edição da Medida Provisória nº 1858/99; todos os custos deduzidos pela recorrente são destinados ao custeio da atividade estabelecida no seu estatuto social, nos exatos termos do art. 15, §1º da MP 1858/99;
5. defende a exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição por entender que representa custo agregado ao valor do produto do associado;
6. as contas tidas como "dispêndios de comercialização", Base VI, referem-se a gastos administrativos com energia elétrica, água, telefone, materiais de limpeza e higiene, materiais de escritório, despesas de cartório, correio, uniformes, segurança, jornais, revistas, periódicos, promoções, eventos, aluguéis, viagens, diárias, seguros, honorários, despesas gerais com pessoal, doações e tributos que não o ICMS, todas contribuindo para a conclusão das atividades-objeto da sociedade, encaixando-se perfeitamente na conceituação de custo agregado ao produto agropecuário;
7. todos os itens são necessários nos serviços de beneficiamento, industrialização, conservação, armazenamento, comercialização e transporte da produção do cooperado;
8. analisa uma a uma as referidas contas e estabelece relação com os chamados custos de beneficiamento, industrialização, conservação, armazenamento, comercialização e transporte da produção do cooperado, excluídos da base de cálculo da contribuição em virtude da lei;
9. no grupo chamado "dispêndios financeiros", base VII, letra "e" estão incluídos parcelas relativas a bônus/descontos na compra e venda de matérias-primas, insumos e maquinário especializado, variação monetária referente a parcelamento na aquisição de equipamentos inerentes às atividades da cooperativa/cooperados, variação cambial relativa a compra/venda de moeda estrangeira para exportação de produtos dos cooperados, juros por prorrogação no prazo de vencimento de fatura correlata a aquisição de bens para a produção, beneficiamento, industrialização, armazenamento e comercialização dos produtos dos associados, gastos relativos a multa por atraso no recolhimento de tributos e sanções por

134 // 6



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 14/10/1961
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10630.001539/2003-74
Recurso nº : 129.954
Acórdão nº : 204-01.293

infração de trânsito, todos considerados como custos agregado ao produto agropecuário do associado;

10. em relação aos descontos obtidos informa que se tratam de descontos condicionais obtidos na compra de matéria-prima (leite), insumos (açúcar, sal, gordura vegetal, poupa de frutas, etc), máquinas e equipamentos usados no processo produtivo (refrigeradores, empacotadoras, etc);
11. as contas "descontos concedidos" referem-se às despesas com produção/beneficiamento/armazenamento/comercialização dos produtos cooperados, nos mesmos termos que a anterior;
12. os "bônus sobre aquisição de embalagem" referem-se a armazenamento e comercialização do produto do associado;
13. discorre sobre as variações monetárias e cambiais passivas, bem como sobre os juros passivos concluindo que são custos agregados ao valor do produto do associado;
14. discorre sobre as multas e sua classificação como custo agregado ao valor do produto do associado; e
15. repisa os argumentos trazidos na fase impugnatória sobre a descaracterização efetuada pelo Fisco das cooperativas como associadas.

Foi efetuado arrolamento de bens, segundo informação de fl. 700.

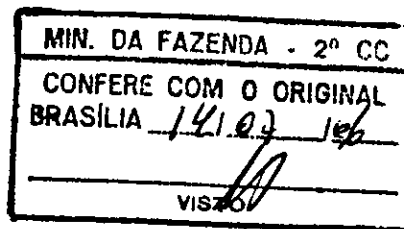
É o relatório.

1309 *H*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.001539/2003-74
Recurso nº : 129.954
Acórdão nº : 204-01.293



VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
NAYRA BASTOS MANATTA

O recurso obedece aos requisitos para sua admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Primeiramente é de se observar, como bem frisou a decisão recorrida, que a matéria versando sobre inconstitucionalidade, ilegalidade de lei, não há de ser apreciada pela esfera administrativa, conforme corrente doutrinária à qual nos filiamos.

O julgamento administrativo está estruturado como atividade de controle interno de atos praticados pela própria Administração, apenas no que concerne à legalidade e legitimidade destes atos, ou seja, se o procedimento adotado pela autoridade fiscal encontra-se balizado pela lei e dentro dos limites nela estabelecidos. No exercício desta função cabe ao julgador administrativo proceder ao exame da norma jurídica, em toda sua extensão, limitando-se, o alcance desta análise, aos elementos necessários e suficientes para a correta compreensão e aplicação do comando emanado da norma. O exame da validade ou não da norma face aos dispositivos constitucionais escapa do objetivo do processo administrativo fiscal, estando fora da sua competência.

Themístocles Brandão Cavalcanti in "Curso de Direito Administrativo", Livraria Freitas Bastos S.A, RJ, 2000, assim manifesta-se:

Os tribunais administrativos são órgãos jurisdicionais, por meio dos quais o poder executivo impõe à administração o respeito ao Direito. Os tribunais administrativos não transferem as suas atribuições às autoridades judiciais, são apenas uma das formas por meio das quais se exerce a autoridade administrativa.

Conciliamos, assim, os dois princípios: a autoridade administrativa decide soberanamente dentro da esfera administrativa. Contra estes, só existe o recurso judicial, limitado, entretanto, à apreciação da legalidade dos atos administrativos, verdade, como se acha, ao conhecimento da justiça, da oportunidade ou da conveniência que ditarem à administração pública a prática desses atos.

Segundo o ilustre mestre Hely Lopes Meireles, o processo administrativo está subordinado ao princípio da legalidade objetiva, que o rege:

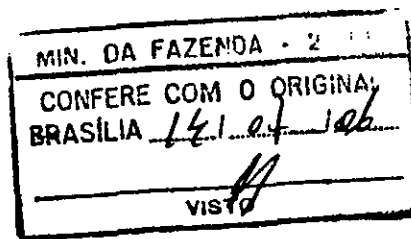
O princípio da legalidade objetiva exige que o processo administrativo seja instaurado com base e para preservação da lei. Daí sustentar GIANNINI que o processo, como recurso administrativo, ao mesmo tempo que ampara o particular serve também ao interesse público na defesa da norma jurídica objetiva, visando manter o império da legalidade e da justiça no funcionamento da Administração. Todo processo administrativo há de embasar-se, portanto, numa norma legal específica para apresentar-se com legalidade objetiva, sob pena de invalidade.

Depreende-se daí que, para estes juristas, a função do processo administrativo é conferir a validade e legalidade dos atos procedimentais praticados pela Administração, limitando-se, portanto, aos limites da norma jurídica, na qual embasaram-se os atos em análise.

A apreciação de matéria constitucional em tribunal administrativo exarceba a sua competência originária, que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10630.001539/2003-74
Recurso nº : 129.954
Acórdão nº : 204-01.293

O Estado brasileiro assenta-se sobre o tripé dos três Poderes, quais sejam: Executivo, Legislativo e Judiciário. No seu Título IV, a Carta Magna de 1988 trata da organização destes três Poderes, estabelecendo sua estrutura básica e as respectivas competências.

No Capítulo III deste Título trata especialmente do Poder Judiciário, estabelecendo sua competência, que seria a de dizer o direito. Especificamente no que trata do controle da constitucionalidade das normas observa-se que o legislador constitucional teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Atribui, o constituinte, esta competência exclusivamente ao Poder Judiciário, e, em particular ao Supremo Tribunal Federal, que se pronunciará de maneira definitiva sobre a constitucionalidade das leis.

Tal foi o cuidado do legislador que, para que uma norma seja declarada inconstitucional com efeito *erga homes* é preciso que haja manifestação do órgão máximo do Judiciário – Supremo Tribunal Federal – que é quem dirá de forma definitiva a constitucionalidade ou não da norma em apreço.

Ainda no Supremo Tribunal Federal, para que uma norma seja declarada, de maneira definitiva, inconstitucional, é preciso que seja apreciada pelo seu pleno, e não apenas por suas turmas comuns. Ou seja, garante-se a manifestação da maioria absoluta dos representantes do órgão Máximo do Poder Judiciário na análise da constitucionalidade das normas jurídicas, tal é a importância desta matéria.

Toda esta preocupação por parte do legislador constituinte objetivou não permitir que a incoerência de se ter uma lei declarada inconstitucional por determinado Tribunal, e por outro não. Resguardou-se, desta forma, a competência derradeira para manifestar-se sobre a constitucionalidade das leis à instância superior do Judiciário, qual seja, o Supremo Tribunal Federal.

Permitir que órgãos colegiados administrativos apreciassem a constitucionalidade de lei seria infringir disposto da própria Constituição Federal, padecendo, portanto, a decisão que assim o fizer, ela própria, de vício de constitucionalidade, já que invadiu competência exclusiva de outro Poder definida no texto constitucional.

O professor Hugo de Brito Machado *in* “Mandado de Segurança em Matéria Tributária”, Ed. Revista dos Tribunais, páginas 302/303, assim concluiu:

A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considera-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional.

Por ocasião da realização do 24º Simpósio Nacional de Direito Tributário, o ilustre professor, mais uma vez, manifestou acerca desta árdua questão afirmando que a autoridade administrativa tem o dever de aplicar a lei que não teve sua inconstitucionalidade declarada pelo STF, devendo, entretanto, deixar de aplicá-la, sob pena de responder pelos danos porventura daí decorrentes, apenas se a inconstitucionalidade da norma já tiver sido declarada pelo STF, em sede de controle concentrado, ou cuja vigência já houver sido suspensa pelo Senado Federal, em face de decisão definitiva em sede de controle difuso.

181 //



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.001539/2003-74
Recurso nº : 129.954
Acórdão nº : 204-01.293

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 14/07/06
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Ademais, como da decisão administrativa não cabe recurso obrigatório ao Poder Judiciário, em se permitindo a declaração de inconstitucionalidade de lei pelos órgãos administrativos judicantes, as decisões que assim a proferissem não estariam sujeitas ao crivo do Supremo Tribunal Federal que é a quem compete, em grau de definitividade, a guarda da Constituição. Poder-se-ia, nestes casos, ter a absurda hipótese de o tribunal administrativo declarar determinada norma inconstitucional e o Judiciário, em manifestação do seu órgão máximo, pronunciar-se em sentido inverso.

Como da decisão definitiva proferida na esfera administrativa não pode o Estado recorrer ao Judiciário, uma vez ocorrida a situação retrocitada, estar-se-ia dispensando o pagamento de tributo indevidamente, o que corresponde a crime de responsabilidade funcional, podendo o infrator responder pelos danos causados pelo seu ato.

Vale discorrer aqui sobre o adequado tratamento tributário dos atos cooperativos argüido pela recorrente. De acordo com José Antonio Minatel in "Tributação das Sociedades Cooperativas a partir de 01.01.98", Revista Dialética de Direito Tributário nº 36, Editora Dialética, São Paulo, as cooperativas têm um tratamento especial consignado no art. 174, §2º da CF/88, entretanto não são entidades beneficentes de assistência social que gozam de imunidade relativa às contribuições para a seguridade social, nos termos do art. 195, §7º da CF.

Ressalta ainda o autor que o "adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas", determinado no art. 146, inciso III, alínea "c" da CF/88 existe no campo de incidência do IRPJ que contempla regra de isenção para o resultado positivo nos chamados atos cooperativos.

Por outro lado, prossegue o autor:

na seara da seguridade social, é a própria Constituição Federal que fixa diretriz que deve nortear todo o sistema, enaltecendo regra elevada à categoria de princípio, do qual não pode fugir o legislador ordinário: o princípio da universalidade do custeio.

Com efeito, esse é o comando inserto no art. 195 da Carta:

"Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro."

Para não deixar dúvidas sobre a amplitude desse princípio, cuidou o legislador constituinte de lá explicitar as únicas categorias exoneradas desse encargo, escrevendo regra de imunidade vinculada ao citado art. 195

Qual seja, apenas estão imunes das contribuições para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei.

Depreende-se daí que a Carta Magna determina expressamente que toda a sociedade deverá financiar a seguridade social exatamente pela vinculação que há entre arrecadação destas contribuições e a finalidade específica de financiar a seguridade social, benefício este de toda a sociedade, não podendo, pois, concluir-se que o estímulo ao cooperativismo impede a instituição de contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social, por se tratar de bem constitucional relevante.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.001539/2003-74
Recurso nº : 129.954
Acórdão nº : 204-01.293

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 14/04/06
VISTO

2º CC-MF
FL.

A quase totalidade das questões debatidas no presente recurso versam sobre o que seria considerado como “custo agregado ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização”, previsto como exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins pelo art. 17 da Lei nº 10.684/2003:

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. (grifo nosso)

Por sua vez, a IN SRF nº 358/2003, ao introduzir o §9º no art. 33 da IN SRF 247/2002 definiu o que seria considerado como custo agregado

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

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

II – das receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

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

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

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

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

§ 1º Para fins do disposto no inciso I do caput:

I – na comercialização de produtos agropecuários realizada a prazo, a cooperativa poderá excluir da receita bruta mensal o valor correspondente ao repasse a ser efetuado ao associado; e

II – os adiantamentos efetuados aos associados, relativos à produção entregue, somente poderão ser excluídos quando da comercialização dos referidos produtos.

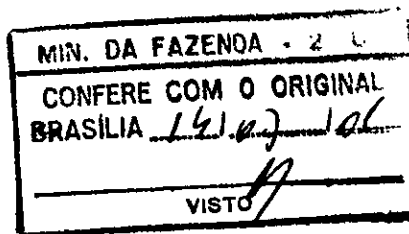
§ 2º As exclusões previstas nos incisos II a IV do caput:

I – ocorrerão no mês da emissão da nota fiscal correspondente a venda de bens e mercadorias e/ou prestação de serviços pela cooperativa; e

134 //



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10630.001539/2003-74
Recurso nº : 129.954
Acórdão nº : 204-01.293

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

§ 3º Para os fins do disposto no inciso II do caput, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculadas diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§ 4º O disposto no inciso VI do caput aplica-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de novembro de 1999, observado que as sobras líquidas, apuradas após a destinação para constituição dos Fundos a que se refere, somente serão computadas na receita bruta da atividade rural do cooperado quando a este creditadas, distribuídas ou capitalizadas.

§ 5º A sociedade cooperativa que fizer uso de qualquer das exclusões previstas neste artigo contribuirá, cumulativamente, para o PIS/Pasep sobre a folha de salários.

§ 6º A entrega de produção à cooperativa, para fins de beneficiamento, armazenamento, industrialização ou comercialização, não configura receita do associado.

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

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

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

§ 8º As sociedades cooperativas de eletrificação rural poderão excluir da base de cálculo, os valores:

I - das sobras e dos fundos de que trata o inciso VI do caput;

II - dos custos dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados.

§ 9º Considera-se custo agregado ao produto agropecuário os dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.

§ 10. Os custos dos serviços prestados pela cooperativa de eletrificação rural abrangem os gastos de geração, transmissão, manutenção e distribuição de energia elétrica, quando repassados aos associados.

§ 11. A exclusão permitida às demais sociedades cooperativas limita-se aos valores destinados à formação dos fundos previstos no inciso VI do caput.

§ 12. O disposto nos §§ 7º, 8º e 11 aplica-se a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de novembro de 1999. (grifo nosso).

Do texto legal em comento observa-se que não são todos os custos incorridos pelas sociedades cooperativas que podem ser excluídos da base de cálculo da contribuição, mas apenas aqueles considerados como dispêndios incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação de bens aplicados na produção,

134 // 12



Processo nº : 10630.001539/2003-74
Recurso nº : 129.954
Acórdão nº : 204-01.293

MIN. DA FAZENDA - 2ª CL.
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 16/10/10
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

beneficiamento ou acondicionamento dos produtos, bem como aqueles decorrentes da comercialização ou armazenamento dos produtos entregues pelo cooperado, e, por fim, aqueles decorrentes de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado.

De acordo com a Resolução nº 920/01 do Conselho Federal de Contabilidade, que versa sobre a contabilidade das cooperativas define que a movimentação relativa aos atos cooperativos serão registradas como ingressos e dispêndios e, as relativas aos atos não-cooperativos como receitas, custos e despesas, no seu item 10.8.1.4.

10.8.1.4 – A movimentação econômico-financeira decorrente do ato cooperativo, na forma disposta no estatuto social, é definida contabilmente como ingressos e dispêndios (conforme definido em lei). Aquela originada do ato não-cooperativo é definida como receitas, custos e despesas.

Mais adiante, no seu item 10.8.1.4.2 define que os custos dos produtos vendidos ou mercadorias fornecidas e dos serviços prestados, as despesas, os encargos e as perdas, pagos ou incorridos serão denominados dispêndios:

10.8.1.4.2 – Os custos dos produtos ou mercadorias fornecidos (vendidos) e dos serviços prestados, as despesas, os encargos e as perdas, pagos ou incorridos, assim definidos no item 3.3.2.1, b, da NBC T 3.3, ficam denominados dispêndios.

NBC T 3.3

3.3.2.1 – A demonstração do resultado compreenderá:

- a) as receitas e os ganhos do período, independentemente de seu recebimento;*
- b) os custos, despesas, encargos e perdas pagos ou incorridos, correspondentes a esses ganhos e receitas.*

Verifica-se, portanto, que o que o texto legislativo permitiu foi a exclusão de custos, despesas, encargos e perdas incorridos e vinculados à produção dos bens e serviços relacionados ao ato cooperativo.

A ser acatada a tese da recorrente todos os seus custos e despesas seriam considerados como excluídos da base de cálculo da contribuição, uma vez que, de uma forma ou de outra, fazem partes dos custos/despesas havidos por qualquer sociedade para a sua manutenção e existência e este não é, sem dúvidas, o comando expedido pelo texto normativo.

Assim sendo deve-se analisar cada uma das exclusões efetuadas pelo Fisco e mantidas pela decisão recorrida.

1) Exclusão ICMS.

O ICMS é tributo e como tal não pode ser considerado como custo, despesa ou encargo vinculado diretamente à produção dos bens, e como consequência não se enquadra nas exclusões permitidas pelos dispositivos legais já transcritos.

De acordo com a sistemática introduzida pela Lei nº 9718/98, compõem a base de cálculo do PIS a totalidade das receitas auferidas pela contribuinte, sendo permitidas apenas as exclusões previstas no §2º do art. 3º, dentre as quais não se encontra o ICMS próprio:

128/4



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.001539/2003-74
Recurso nº : 129.954
Acórdão nº : 204-01.293

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 14/12/10
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

III - (revogado);

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

Como se percebe, o conceito de faturamento tem sua extensão perfeitamente delimitada pela explicitação de seu conteúdo e pela expressa enumeração das exclusões passíveis de serem efetuadas (como disposto no parágrafo único), dentre as quais encontra-se a do ICMS, em caso de substituição tributária, que não é o que ocorre no caso concreto em análise.

Com isso, tem-se que o fato gerador do PIS, o faturamento, é representado pela receita bruta como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia. Outrossim, pela legislação pertinente, somente podem ser excluídos da base de cálculo as vendas de bens e serviços cancelados, os descontos incondicionais concedidos, o IPI, e o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias - ICMS, retido pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário, não encontrando guarida na legislação os valores pela contribuinte entendidos como não integrantes da base de cálculo desta contribuição.

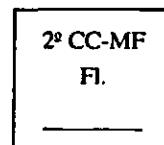
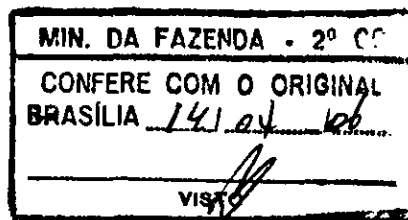
Vale, ainda, esclarecer que o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que estabelece normas gerais aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, dispõe que o montante do ICMS integra a base de cálculo do valor da operação de saída de mercadoria. O Parecer Normativo CST nº 77, de 1986, definiu que o ICM referente às operações próprias da empresa compõe o preço da mercadoria, e, conseqüentemente, o faturamento, devendo integrar a base de cálculo da contribuição para o PIS.

131/



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.001539/2003-74
Recurso nº : 129.954
Acórdão nº : 204-01.293



Em igual sentido, os itens 1, 1.3 e 1.4 do Ato Declaratório SRF nº 39, de 28 de novembro de 1995, que trata da contribuição para o PIS, dispõem sobre as exclusões da base de cálculo, dentre as quais não está relacionado o ICMS.

Por fim, observe-se a Súmula nº 68 do Superior Tribunal de Justiça, que, pacificando a questão, assim foi ementada:

A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS.

Observe-se que a NBC T 3.3, no seu item 3.3.2 expressamente difere os custos, despesas, encargos e perdas pagos ou incorridos no período, que no caso das cooperativas, para os atos cooperados chama-se dispêndio, dos impostos incidentes sobre as operações, bem como da previsão para os impostos e contribuições devidas:

3.3.2 – Conteúdo e Estrutura

3.3.2.1 – A demonstração do resultado compreenderá:

- a) as receitas e os ganhos do período, independentemente de seu recebimento;
- b) os custos, despesas, encargos e perdas pagos ou incorridos, correspondentes a esses ganhos e receitas.

3.3.2.2 – A compensação de receitas, custos e despesas é vedada.

3.3.2.3 – A demonstração do resultado evidenciará, no mínimo e de forma ordenada:

- a) as receitas decorrentes da exploração das atividades-fins;
- b) os impostos incidentes sobre as operações, os abatimentos, as devoluções e os cancelamentos;
- c) os custos dos produtos ou mercadorias vendidos e dos serviços prestados;
- d) o resultado bruto do período;
- e) os ganhos e as perdas operacionais;
- f) as despesas administrativas com vendas, financeiras e outras, e as receitas financeiras;
- g) o resultado operacional;
- h) as receitas e despesas e os ganhos e perdas não decorrentes das atividades-fins;
- i) o resultado antes das participações e dos impostos;
- j) as provisões para impostos e contribuições sobre o resultado;
- l) as participações no resultado;
- m) o resultado líquido do período.

Desta sorte, não há como se excluir da base de cálculo da contribuição os valores relativos ao ICMS por absoluta falta de previsão legal.

2) Dispendios de comercialização - base VI

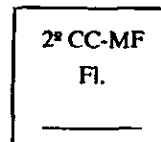
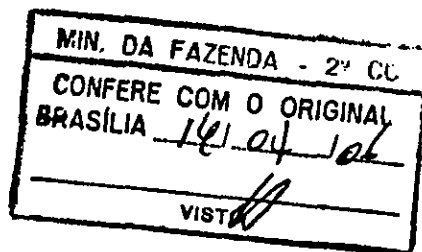
De acordo com a recorrente, em seu recurso, nestas contas estão incluídos gastos administrativos com energia elétrica, água, telefone, materiais de limpeza e higiene, materiais de escritório, despesas de cartório, correio, uniformes, segurança, jornais, revistas, periódicos, promoções, eventos, aluguéis, viagens, diárias, seguros, honorários, despesas gerais com pessoal,

184/15



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.001539/2003-74
Recurso nº : 129.954
Acórdão nº : 204-01.293



doações e tributos que não o ICMS, todas contribuindo para a conclusão das atividades-objeto da sociedade, encaixando-se perfeitamente na conceituação de custo agregado ao produto agropecuário.

As despesas havidas com tais rubricas não podem ser consideradas como relativas a matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação usadas na produção, beneficiamento ou acondicionamento dos produtos, nem como dispêndios de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.

Tratam-se, em realidade, de despesas administrativas da cooperativa e não dispêndios ligados à produção, beneficiamento, acondicionamento, comercialização ou armazenamento dos bens.

Não resta dúvidas de que as despesas havidas com telefone, materiais de limpeza e higiene, materiais de escritório, despesas de cartório, correio, uniformes, segurança, jornais, revistas, periódicos, promoções, eventos, viagens, diárias, seguros, honorários, despesas gerais com pessoal, doações fazem parte das despesas inerentes ao funcionamento da cooperativa, à sua administração, mas não se pode dizer em absoluto que correspondem a dispêndios havidos na produção de bens.

Quanto à energia elétrica e água é de se observar que embora sirvam, a primeira, como força motriz para a movimentação de maquinários usados no processo de produção, acondicionamento e armazenagem dos produtos e a segunda para "limpeza e higiene das máquinas, refrigeradores, containers de armazenamento e transporte", segundo a recorrente, não podem ser classificadas como matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação dos produtos.

A única possibilidade plausível de se excluir tais custos seria se fossem matéria-prima, pois que, pela sua natureza fogem dos demais itens especificados na norma legal.

Vejam os agora o conceito de matéria-prima trazida pela legislação do IPI. O artigo 82, I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, (reproduzido pelo inciso I do art. 147 do Decreto nº 2.637/1988 – RPI/1988), assim define:

Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

I – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto os de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. (grifamos)

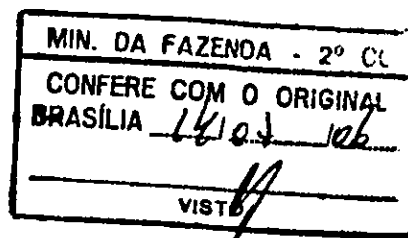
Depreende-se daí que somente se caracterizam como matéria-prima os insumos empregados diretamente na industrialização de produto final ou que, embora não se integrem a este, sejam consumidos efetivamente em seu fabrico, isto é, sofram, em função de ação exercida efetivamente sobre o produto em elaboração, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. A contrário senso, não integrando o produto final ou não havendo o desgaste decorrente do contato físico, ou de uma ação direta exercida sobre o produto em fabricação, o predito insumo não pode ser considerado como matéria-prima.

134/ 16



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.001539/2003-74
Recurso nº : 129.954
Acórdão nº : 204-01.293



A Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da Receita Federal, por meio do Parecer Normativo CST nº 65/1979, explicitou quais insumos que mesmo não integrando o produto final podem ser caracterizados como matéria-prima ou produto intermediário:

hã de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida.

Verifica-se, portanto, que a energia elétrica e a água não podem ser conceituados como matéria-prima pois não incidem diretamente sobre o produto em fabricação.

Ademais disso, o conceito de matéria-prima é, ainda mais restrito que o de produto intermediário. Matéria-prima de acordo com o Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa é "substância bruta principal e essencial com que é fabricada alguma coisa". Ou seja, matéria-prima representa algo a partir do que se fabrica outra coisa diversa da primeira.

Associando-se este conceito lingüístico com o conceito específico trazido pela legislação tributária do IPI tem-se como matéria-prima todo insumo empregado diretamente no processo produtivo, e que nele se consuma, a partir do qual é obtido um determinado produto.

No caso em questão os produtos fabricados pela recorrente não são obtidos a partir da água, nem da energia elétrica, não podendo, portanto serem considerados matéria-prima – únicos albergados pela legislação.

Ainda que se pudesse admitir, apenas a título de especulação, que tais custos com energia elétrica e água participam do processo produtivo da empresa secundariamente – como ela própria admite em seu recurso, e são consumidos na produção industrial no momento em que são fonte de alimentação das máquinas industriais utilizadas no processo fabril, bem como na sua limpeza e higienização estar-se-ia diante de produto intermediário e não de matéria-prima.

A legislação em comento não autORIZOU a exclusão de produtos intermediários, mas apenas de matéria-prima.

Quanto aos demais tributos que não o ICMS, é de se observar que de acordo com a legislação do imposto de rendas (arts. 279 e 280 do RIR/99 e art. 187 da Lei nº 6.404/76) os tributos devidos constituem contas redutoras de receita bruta e não dispêndios excluídos da base de cálculo das contribuições.

A conta "aluguel" refere-se a locação de máquina do CPD da cooperativa da qual depende o funcionamento do seu sistema de computadores que, por sua vez, integram o custo, segundo a recorrente, agregados ao produto agropecuário pois advem de locação de bens aplicado na produção, beneficiamento ou acondicionamento.

Entretanto, o que se conclui das razões apresentadas pela recorrente é que tais computadores e conseqüentemente o CPD, ao qual se refere o aluguel é usado na área administrativa da cooperativa e não na área de produção, motivo pelo qual não pode ser excluído da base de cálculo das contribuições.

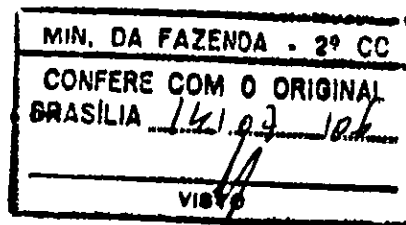
Quanto aos cursos, simpósios, feiras e congressos a recorrente deseja vê-los excluídos da base de cálculo por entende-los como "receitas decorrentes da prestação aos

184/17



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.001539/2003-74
Recurso nº : 129.954
Acórdão nº : 204-01.293



associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos à assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhados”, conforme previsão contida no inciso III, art. 33 da IN SRF 247/02, alterada pela IN SRF 358/03, C7C art. 15 da MP 1858/99 e art. 32 do Decreto nº 4524/02.

Primeiramente é de se observar que a recorrente não logrou comprovar que estes cursos e congressos correspondem à formação de seus associados, segundo, esta conta específica está registrada como conta despesa e não como receita, e o dispositivo legal prevê a exclusão de receitas, ou seja, de ingressos financeiros na contabilidade da cooperativa advindos de prestação de serviços aos associados de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos à assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhados. No caso em questão trata-se não de um serviço prestado pela cooperativa aos seus associados no campo acima explicitado, mas sim de custos que a cooperativa teve na promoção ou participação em cursos, simpósios, feiras e congressos, para os quais não há previsão legal de exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Em relação aos dispêndios havidos com “horas extras, adicionais noturnos, férias, FGTS, INSS, aviso prévio, indenizações trabalhistas, vale transporte, programa alimentação trabalhador e salários”, a recorrente deseja vê-los excluídos por entender que é um custo agregado ao produto agropecuário decorrente de “mão-de-obra”, conforme previsto no §9º introduzido no art. 33 da IN SRF nº 247/02 pela IN SRF 358/03. Explicita ainda que tais valores se traduzem “no pagamento de funcionários/trabalhadores da cooperativa para carregar e descarregar os produtos do cooperado, transportar, limpar, etc (avulso)”.

Todavia, estes mesmos valores incorridos na área de produção já foram deduzidos da base de cálculo do PIS. Os valores que foram glosados referem-se a custos havidos na área administrativa da cooperativa, e, para estes, não há previsão de exclusão, conforme se verifica da análise das planilhas de fls. 302/303; 363/364, nas quais se verifica que as despesas havidas com salários, encargos e gastos com materiais para a equipe de funcionários responsável pela manutenção industrial está registrada na subconta 146 do Grupo 4 e que foi deduzida como dispêndios com manutenção industrial (base II) não glosada pelo Fisco. De igual sorte o dispêndio com salários e encargos na área de transportes foram registradas nas subcontas 14632 e 14633 e deduzidas como dispêndio com comercialização (base III -b), não glosada pelo Fisco.

As contas em questão são da subconta 11 do Grupo 4 chamados de dispêndios administrativos, ou seja, dispêndios não relacionados com a produção, armazenagem, comercialização, beneficiamento e acondicionamento dos bens produzidos, únicos passíveis de dedução.

As demais contas indicadas pela recorrente representam despesas havidas na área administrativa, para as quais não há previsão de exclusão da base de cálculo da contribuição em análise, na legislação de regência.

3) Dispêndios financeiros – base VII, letra “e”

Neste grupo de contas estão incluídos parcelas relativas a bônus/descontos na compra e venda de matérias-prima, insumos e maquinário especializado, variação monetária referente a parcelamento na aquisição de equipamentos inerentes às atividades da cooperativa/cooperados, variação cambial relativa a compra/venda de moeda estrangeira para



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 14/09/06
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10630.001539/2003-74
Recurso nº : 129.954
Acórdão nº : 204-01.293

exportação de produtos dos cooperados, juros por prorrogação no prazo de vencimento de fatura correlata a aquisição de bens para a produção, beneficiamento, industrialização, armazenamento e comercialização dos produtos dos associados, gastos relativos a multa por atraso no recolhimento de tributos e sanções por infração de trânsito, todos considerados como custos agregado ao produto agropecuário do associado pela recorrente.

Observe-se que a NBC T 3.3, no seus itens 3.3.2.1, alínea "b", e 3.3.2.3, alínea "f" diferencia os custos, as despesas, encargos e perdas pagos ou incorridos, o que para a sociedade cooperativa, em relação aos atos cooperados denomina-se dispêndio (estes sim excluídos da base de cálculo da contribuição por força da lei), das despesas financeiras. Conclui-se pois que entre os dispêndios excluídos da base de cálculo do PIS e da Cofins não se encontram as despesas financeiras.

3.3.2.1 – A demonstração do resultado compreenderá:

a) as receitas e os ganhos do período, independentemente de seu recebimento;

b) los custos, despesas, encargos e perdas pagos ou incorridos, correspondentes a esses ganhos e receitas.

3.3.2.3 – A demonstração do resultado evidenciará, no mínimo e de forma ordenada:

(...)

f) as despesas administrativas com vendas, financeiras e outras, e as receitas financeiras;
(grifo nosso)

Também é correto afirmar que em relação à cooperativa os ingressos que correspondem às receitas relativas ao ato cooperado não albergam as receitas financeiras de forma a que se possa considera-las como sendo ato cooperativo, pela sua natureza diversa daquela relativa a ingressos decorrentes de vendas do produto ou serviço cooperativado. A receitas financeiras decorre das transações oriundas da moeda e os ingressos decorrem de venda dos produtos ou serviços cooperativados. Diferente, portanto, uma da outra.

Em relação aos "descontos obtidos", a recorrente informa que se tratam de descontos por ela obtidos na compra de matéria-prima, insumos, máquinas e equipamentos usados no processo industrial. Informa, ainda, que são descontos condicionais.

Neste caso observa-se que se trata de uma conta que representa a redução dos dispêndios por ela excluídos da base de cálculo da contribuição como sendo custo agregado ao produto agropecuário, ou seja, estes valores foram anteriormente excluídos da base de cálculo e, não se configurando dispêndio, não de ser incluídos.

Quanto aos "descontos concedidos", é de se verificar que a recorrente admite serem eles condicionais, e, portanto, não podem ser excluídos da base de cálculo, uma vez que o permissivo legal contempla apenas os descontos incondicionais.

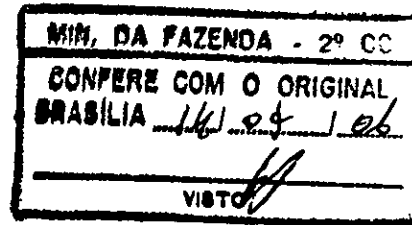
Os chamados "bônus sobre aquisições de embalagens", da mesma forma que os "descontos obtidos", representam redução de dispêndios, já excluídos da base de cálculo, como custo agregado ao produto agropecuário, e, por não se configurarem como tal, devem ser incluídos.

181 //



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.001539/2003-74
Recurso nº : 129.954
Acórdão nº : 204-01.293



Quanto às variações cambiais e monetárias passivas, bem como os juros passivos, é de se verificar que representam despesas ou receitas financeiras não se confundindo com os custos operacionais incorridos na produção, beneficiamento ou acondicionamento, comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.

As variações cambiais, embora decorrentes da venda da produção para o exterior, representam receitas ou despesas financeiras em virtude da flutuação da cotação da moeda estrangeira, não se confundindo com receita de venda de mercadorias para o exterior, sendo que apenas as últimas podem ser deduzidas da base de cálculo da contribuição.

De igual forma, também não se confundem com a aquisição do bem, a variação monetária passiva advinda da atualização monetária segundo o IGPM de parcela relativa a aquisição de máquina industrial de embalagens Tetra Pak. A variação monetária passiva representa receita ou despesa financeira e a aquisição da máquina representa despesa ou custo de aquisição com maquinário usado na produção, e, de acordo com a norma legal, apenas a segunda há de ser deduzida da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Da mesma forma os juros passivos decorrentes de negociação com fornecedores de prorrogação de prazo para vencimento de faturas relativas a aquisição de bens para produção, beneficiamento, industrialização, armazenamento e comercialização não se confundem com o valor da aquisição destes bens, representando, por conseguinte, uma despesa financeira, que não pode ser excluída da base de cálculo do PIS e da Cofins em virtude de a legislação autorizar apenas a exclusão do custo de aquisição do bem usado na produção, beneficiamento, industrialização, armazenamento e comercialização de seus produtos.

Quanto às multas fiscais compensatórias relativas a gastos com a mora no pagamento de tributos, tem natureza também financeira e, mesmo que assim não o fosse, teria o mesmo destino dos tributos, ou seja, não há previsão legal para a sua exclusão.

Em relação às multas punitivas por infração de trânsito menor razão ainda cabe à recorrente, pois estas representam uma despesa financeira, que nenhuma relação guarda com a área de produção da cooperativa. Muito antes, representa encargo por infração legal por ela cometida na figura de seus funcionários.

O último ponto a ser tratado neste recurso diz respeito à glosa efetuada pela fiscalização relativa ao custo de industrialização de matéria-prima a cooperativas, consideradas pelo Fisco, como não associadas.

Neste ponto nenhum reparo cabe à decisão recorrida. As razões que motivaram a descaracterização destas cooperativas como sendo associadas são as seguintes:

- 1) não constar na Lista de Presença das Assembléias da Cooperativa a assinatura de nenhum representante das cooperativas ditas associadas;
- 2) nas Assembléias Ordinárias de 2001 a 2003 (fls. 51 a 83) foi aprovada a incorporação das sobras líquidas na quota de cada cooperado, ao invés da distribuição, sendo que para as cooperativas associadas (fls. 47 a 50) não há acréscimo no valor de suas quotas, ou seja, não recebem sobras líquidas;

BH



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.001539/2003-74
Recurso nº : 129.954
Acórdão nº : 204-01.293

MIN. DA FAZENDA - 2º CC	2º CC-MF Fl. _____
CONFERE COM O ORIGINAL	
BRASÍLIA 14/12/2003 106	
vis 16	

3) o Estatuto da Cooperativa (fl. 41) prevê no seu art. 10, alínea "d" a entrega à cooperativa, pelos associados de toda a sua produção e as cooperativas associadas entregam apenas parte dela; e

4) segundo o art. 20 do Estatuto da Cooperativa (fl. 42) o número de quotas de cada associado será variável de acordo com sua produção, quando da admissão, não podendo ser inferior a R\$ 100,00 e das cinco cooperativas associadas apenas duas (Dany Laticínios e Coooperativa Conselheiro Pena) tem este valor integralizado (fls. 46 e 47), mesmo assim com a matrícula datada de 11/12/2002, as outras tem apenas R\$ 24,00 integralizados (fls. 48 a 50).

Dentre todas as acusações apresentadas para descaracterizar as referidas cooperativas como sendo associadas a única para a qual a contribuinte apresentou algum tipo de prova foi a referida no item 2 acima citado. Para as demais não conseguiu comprovar que a acusação formulada e comprovada pela fiscalização era indevida com qualquer tipo de prova.

Todavia, mesmo para a acusação constante do item 2, já mencionado, a prova que a recorrente trouxe aos autos foi de que no estatuto anterior a exigência em relação ao capital social subscrito por cada associado era que o número de quotas-partes seria variável de acordo com a produção do associado não podendo ser inferior a 10 ORTNs do mês anterior ao da sua admissão ou superior a 1/3 do total subscrito, e que as três das cooperativas associadas tiveram sua admissão em data anterior à alteração do Estatuto Social, sendo que á época atendiam os requisitos. São estas as cooperativas em questão: Associadas Cooperativa Agropecuária de Resplendor Ltda. (16/02/96), Cooperativa Agropecuaria de Ipanema Ltda. (25/06/99) e Cooperativa Mista dos Produtores Rurais de Mantena Ltda. (27/10/94).

Entretanto, como bem frisou a decisão recorrida, ainda que se considere que estas cooperativas tenham atendido tal requisito do Estatuto Social quando da sua admissão, não consta nos autos qualquer prova trazida pela recorrente para comprovar para os anos autuados (2000 a 2002) que elas tenham mantido a condição de associadas.

Ao contrário, as provas trazidas pelo Fisco demonstram que não só elas como as outras duas não cumprem a condição de associadas. Observe-se, ainda, que para as três primeiras nas "contas correntes de capital, juros retorno e perdas" só consta o registro do valor da subscrição inicial, mais nenhum outro, o que comprova que desde a sua admissão até a data presente estas cooperativas não incorporaram sobras líquidas ou efetuaram reajustes de subscrição.

Ainda que se admita o erro que a recorrente alega haver cometido em relação ao registro da incorporação de sobras líquidas em relação às cooperativas associadas, tal equívoco torna-se inadmissível se ocorrido durante 09 anos consecutivos.

Ressalte-se que o §2º do art. 20 do Estatuto aprovado em 2001 determina que "eventuais alterações na capacidade de produção do associado, posteriormente a sua admissão obrigarão ao reajuste de sua subscrição", e tal reajuste não ocorreu.

Assim sendo, não logrando comprovar que as acusações formuladas e comprovadas através de documentação pela fiscalização são incabíveis é de se manter o lançamento relativo a tal parcela da autuação, bem como a relativa à tributação dos custos de vendas de material de consumo usado na industrialização do leite por elas fornecido.

131/21



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.001539/2003-74
Recurso nº : 129.954
Acórdão nº : 204-01.293

MIN. DA FAZENDA - 2ª C.
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 14.04.06
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Frente a todo o exposto voto no sentido de negar provimento ao recurso interposto, nos termos do voto.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2006.


NAYRA BASTOS MANATTA //