



143

Processo nº : 10768.032758/96-96  
Recurso nº : 113.840  
Acórdão nº : 202-13.870

Recorrente : COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTORES DE LEITE LTDA.  
Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro - RJ

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL -  
COMPETÊNCIA PARA JULGAMENTO EM PRIMEIRA  
INSTÂNCIA - NULIDADE** - Às Delegacias da Receita Federal  
de Julgamento compete julgar processos administrativos nos  
quais tenha sido instaurado, tempestivamente, o contraditório  
(Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 2º da Lei nº  
8.748/93, Portaria SRF nº 4.980/94). Entre as atribuições dos  
Delegados da Receita Federal de Julgamento inclui-se o  
julgamento, em primeira instância, de processos relativos a  
tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita  
Federal (art. 5º, Portaria MF nº 384/94). A competência pode ser  
objeto de delegação ou avocação, desde que não se trate de  
competência conferida a determinado órgão ou agente, com  
exclusividade, pela lei. São nulos os atos e termos lavrados por  
pessoa incompetente (art. 59, I do Decreto nº 70.235/72).

**Processo ao qual se anula a partir da decisão de primeira  
instância, inclusive.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTORES DE LEITE LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de  
Contribuintes, **por unanimidade de votos, em anular o processo a partir da decisão  
recorrida, inclusive.**

Sala das Sessões, em 19 de junho de 2002.

  
Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

  
Antônio Carlos Bueno Ribeiro  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt, Adolfo  
Montelo, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar, Ana Neyle Olímpio Holanda e Dalton  
Cesar Cordeiro de Miranda.

Eaal/cf/mdc



149

Processo nº : 10768.032758/96-96  
Recurso nº : 113.840  
Acórdão nº : 202-13.870

Recorrente : COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTORES DE LEITE LTDA

## RELATÓRIO

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a Decisão Recorrida de fls. 251/259:

*"Contra a empresa acima identificada foi lavrado o Auto de Infração de fl. 01, instruído com os demonstrativos e demais documentos de fls. 02/64, por falta de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, referente ao período de apuração de 04/92 a 08/96, do qual a autuada tomou ciência em 18.12.96.*

*No embasamento legal da autuação foram invocados os arts. 1º a 5º da Lei Complementar 70/91.*

*Segundo consignado no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL de fls. 49/56:*

*- a CCPL possui entre os seus fornecedores de leite vários produtores, pessoas físicas, que segundo a mesma são seus associados e que estariam enquadrados no art. 6º, inciso II e parágrafo 1º da Lei 5764/71;*

*- os fornecedores acima mencionados, porém, não possuem nenhuma quota-parte do capital da cooperativa, conforme consta de declaração fornecida pela própria CCPL à fl. 34, não tendo recebido um único centavo a título de sobra ou pago qualquer quantia em decorrência de prejuízo apurado pela cooperativa;*

*- tais fornecedores NÃO SÃO ASSOCIADOS e contrariam os seguintes diplomas legais: art. 6º, inciso II e parágrafo 1º da Lei 5764/71; art. 30 da Lei 5764/71 e art. 21, inciso 1, do Estatuto da própria CCPL;*

*- se não são associados o resultado positivo obtido nas operações com estes fornecedores deveriam ser tributados de acordo com o art. 111 da referida Lei;*

*- contudo, a contabilização destas operações está englobada com as operações dos atos cooperados efetivos, não estando registrado o movimento real do faturamento referente as operações com fornecedores individuais não associados;*

*- estes fornecedores participam em média com 40% do leite adquirido pela CCPL conforme verifica-se no quadro de fl. 52;*



145

Processo nº : 10768.032758/96-96  
Recurso nº : 113.840  
Acórdão nº : 202-13.870

- para determinar a receita bruta a ser tributada, multiplicamos o percentual obtido entre a quantidade do leite recebido diretamente das cooperativas associadas e o leite recebido das pessoas físicas não associadas (fl. 52) pelo total da receita bruta contabilizada como sendo integralmente decorrente das operações com cooperadas, assim declaradas pela própria atuada às fls. 44-v, 45, 46, 47 e 48;

- a base de cálculo da COFINS, no período de ABRIL/92 a AGOSTO/96, apurada de acordo com o critério acima, consta do QUADRO DEMONSTRATIVO de fls. 54/56.

Inconformada com o lançamento, a atuada apresentou, em 17.01.97, a impugnação de fls. 66/131, alegando, em síntese, que:

- ao considerar, indevidamente, como excluídos os resultados positivos provenientes de operações conceituadas como atos cooperativos - por assim evidentemente o serem - a Ação Fiscal procedeu à aplicação de multas, imposições de Imposto de Renda, PIS, FINSOCIAL E COFINS, juntamente com seus consectários, sem a necessária correspondência ao contexto jurídico e factual.

- a exigência fiscal somente seria legítima se comprovado que a CCPL não faz jus ao regime privilegiado que exclui da tributação os resultados das atividades das Sociedades Cooperativas. Isso pode ocorrer ou pela inobservância das proibições inscritas ou do resultado da Sociedade Cooperativa se originar das atividades descritas no mesmo diploma legal. No caso em espécie, nada ficou provado.

- é a CCPL integrada por diversas cooperativas e produtores individuais, de acordo com a Lei 5764/71, não exercendo atividade de cunho mercantil. (art. 79 da Lei Cooperativista).

- seus atos cooperativos não implicam em operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, sendo seu exercício destinado às atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

- ao contrário do que quer fazer valer o Agente do Fisco, os vários produtores de leite, pessoas físicas, são associados da CCPL, jamais tendo a mesma declarado em sentido contrário.

- de acordo com o preceito da Lei Cooperativa, transcrito pelo próprio Agente do Fisco, 'os associados individuais das cooperativas centrais e federações de cooperativas serão inscritos no Livro de Matrícula da sociedade e classificados em grupos visando à transformação, no futuro, em cooperativas singulares que a elas se filiarão' (Parágrafo 1º, do artigo 6º, da Lei 5764/71) sic.

- no capítulo IV, de seus Estatutos Sociais, 'Dos Associados, seus Direitos, Deveres e Responsabilidades', consta no artigo 17 que 'os

11 3



Processo nº : 10768.032758/96-96  
Recurso nº : 113.840  
Acórdão nº : 202-13.870

146

*produtores, pessoa física, ou jurídica não cooperativa, enquanto não tiverem condições para fundar uma Cooperativa, poderão ser admitidos como Associados, aplicando-se aos mesmos, no que couber, tudo quando neste Estatuto se refira às Cooperativas Associadas'.*

*- conforme o estatuído em seu artigo 17, acima destacado, os produtores passam a ter direitos, deveres e responsabilidades, em identidade aos demais associados, pessoas físicas, jurídicas ou cooperativas, não possuindo qualquer privilégio especial ou diferenciação entre as demais classes associativas da CCPL.*

*- caberá aos produtores de leite, pessoas físicas, evidentemente associadas da CCPL - ao contrário do que o Agente Fiscal quer levar a crer - escolher a oportunidade própria de se transformarem em cooperativas singulares, no futuro - sem previsibilidade de data ou condição;*

*- encontram-se perfeitamente delineadas nas atividades da CCPL (Estatutos Sociais - ADENDO III) e na legislação Previdenciária e de contribuição do Produtor Rural, Pessoa Física e Segurado Especial (ADENDO IV), todo o comportamento asseguratório do exercício legal daqueles mencionados no presente Auto de Infração e Termo de Verificação do Agente do Fisco, como fornecedores de leite in natura, associados da CCPL;*

*- é o próprio agente do Fisco quem reconhece a categoria de produtor associado da CCPL àqueles atos atingidos pela Ação Fiscalizadora, pela descrição de que o fornecimento de leite não se torna eventual, mas, sim, permanente, numa prova sine qua non da licitude da escrita da CCPL;*

*- por outro lado, em absurda postulação, pois desprovida de conteúdo jurídico, o Agente do Fisco, arbitrariamente e a seu 'bel talante', arbitrou como de 44,85% o percentual correspondente aos que considera não associados, para chegar ao montante do valor das sanções tributárias aplicadas, sem base do fato gerador do imposto;*

*- tendo sido a CCPL Notificada e Autuada em 18/12/96, todos os valores anteriores apurados, que distam mais de cinco anos, não poderão ser levados a conta do lançamento Fiscal, ante a ocorrência da decadência;*

*- repudia os índices aplicados correspondentes às correções monetárias e, principalmente, aos juros monetários, tendo em vista que a legislação aplicada, nesse sentido, pelo Agente do Fisco, não se coaduna com os entendimentos e a própria legislação atual."*

A Autoridade Singular julgou procedente a exigência do crédito tributário em foco e reduziu de 100% para 75% a multa lançada, mediante a dita decisão, assim ementada:

**"COFINS - FALTA DE RECOLHIMENTO**



Processo nº : 10768.032758/96-96  
Recurso nº : 113.840  
Acórdão nº : 202-13.870

***Cooperativa Central. Fornecedores individuais. Não comprovação de vínculo associativo. Isenção.***

- *A admissão de associados efetiva-se mediante aprovação de seu pedido de ingresso pelos órgão de administração, complementada com a subscrição das quotas-partes de capital social e a sua assinatura no Livro de Matrícula (art. 30 da Lei 5764/71).*

- *Os atos jurídicos relativos às operações realizadas entre a autuada e seus fornecedores individuais não associados não se enquadram no conceito de atos cooperativos. O crédito tributário apurado em decorrência dessas operações não goza do benefício da isenção, que ampara tão-somente 'os atos cooperativos próprios de suas finalidades' (art. 60 da LC 70/91).*

***Base de cálculo. Receita bruta decorrente das operações com não associados. Falta de contabilização em separado. Aferição indireta.***

- *Quando a escrituração da sociedade cooperativa não segregar os resultados apurados nas operações com não associados, justifica-se a determinação da parcela tributável com base em critério estimativo aceitável, a partir dos elementos disponíveis, cabendo à autuada o ônus da prova de que realizou negócios com associados em quantia -superior à apurada pela Fiscalização.*

***Retroatividade benigna. Redução da multa de ofício.***

- *A lei nova aplica-se a ato ou fato não definitivamente julgados, quando lhes comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. Incidência do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, por força do disposto no artigo 106, inciso II, letra c, do Código Tributário Nacional e no Ato Declaratório (Normativo) SRF/COSIT nº 01, de 07-01-97.*

***LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE."***

Tempestivamente, a Recorrente interpôs o Recurso de fls. 271/893, encaminhado a este Conselho sem a efetivação do depósito recursal, por força de medida judicial concedida nesse sentido, nos autos do Mandado de Segurança nº 98.0015692-5, em trâmite perante a Vara da Justiça Federal do Rio de Janeiro (fls. 981/993).

Nesse recurso, em suma, reedita as alegações já deduzidas em sua impugnação.

É o relatório.



Processo nº : 10768.032758/96-96  
Recurso nº : 113.840  
Acórdão nº : 202-13.870

148

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO

Em preliminar ao exame do mérito do presente recurso, impende observar que a decisão recorrida foi prolatada pelo Chefe da DIRCO/DRJ-RJ, com base em delegação de competência conferida pela Portaria DRJ/RJ nº 34/95 (DOU de 18.08.95), o que, consoante entendimento firmado neste Conselho e corroborado pelo art. 13, inciso II, da Lei nº 9.784/99, nulifica o ato decisório praticado nessa circunstância.

Nesse sentido, tomo como razões de decidir os bem lançados fundamentos do voto condutor do Acórdão nº 202-13.760, da ilustre Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda, que a seguir transcrevo:

*“Preliminarmente à análise das questões trazidas no recurso apresentado, obrigo-me a tecer algumas considerações que justificam a averiguação do perfeito saneamento do processo administrativo pelos órgãos julgadores de segunda instância.*

*A meu sentir, o recurso voluntário, além do efeito suspensivo, literalmente inscrito no artigo 33, do Decreto nº 70.235/72, possui também o efeito devolutivo: pois tem o escopo de obter da instância julgadora ad quem, mediante o reexame da quaestio, a reforma total ou parcial da decisão proferida em primeira instância.*

*Nas palavras de Antônio da Silva Cabral<sup>1</sup>: ‘(...) por força do recurso o conhecimento da questão é transferido do julgador singular para um órgão colegiado, e esta transferência envolve não só as questões de direito como também as questões de fato.’ Para o autor, o recurso voluntário remete à instância superior o conhecimento integral das questões suscitadas e discutidas no processo, como também a observância à forma dos atos processuais, que devem obedecer às normas que ditam como devem proceder os agentes públicos, de modo a obter-se uma melhor prestação jurisdicional ao sujeito passivo.*

*Nesse passo, observamos que a decisão singular foi emitida por pessoa outra, que não o(a) Delegado(a) da Receita Federal de Julgamento, por delegação de competência. Fato que deve ser considerado à luz da alteração introduzida no Decreto nº 70.235/72 pelo artigo 2º da Lei nº 8.748/93, regulamentada pela Portaria SRF nº 4.980, de 04/10/94, que em seu artigo 2º, in litteris:*

<sup>1</sup> Processo Administrativo Fiscal, Editora Saraiva, p.413.



Processo nº : 10768.032758/96-96  
Recurso nº : 113.840  
Acórdão nº : 202-13.870

'Art. 2º. Às Delegacias da Receita Federal de Julgamento compete julgar processos administrativos nos quais tenha sido instaurado, tempestivamente, o contraditório, inclusive os referentes à manifestação de inconformismo do contribuinte quanto à decisão dos Delegados da Receita Federal relativo ao indeferimento de solicitação de retificação de declaração do imposto de renda, restituição, compensação, ressarcimento, imunidade, suspensão, isenção e redução de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.' (grifamos)

*A irresignação do sujeito passivo contra o lançamento, por via de impugnação, instaura a fase litigiosa do processo administrativo, ou seja, invoca o poder de Estado, para dirimir a controvérsia surgida com a exigência fiscal, através da primeira instância de julgamento – as Delegacias da Receita Federal de Julgamento – tendo-lhe assegurado, em caso de decisão que lhe seja desfavorável o recurso voluntário aos Conselhos de Contribuintes.*

*Nesse contexto, faz-se por demais importante para o sujeito passivo, que a decisão proferida seja exarada da forma mais clara, analisando todos os argumentos de defesa, com total publicidade, e, acima de tudo, emitida pelo agente público legalmente competente para expedi-la.*

*Por isso, a Portaria MF nº 384/94, que regulamenta a Lei nº 8.748/93, em seu artigo 5º, traz, numerus clausus, as atribuições dos Delegados da Receita Federal de Julgamento:*

'Art. 5º. São atribuições dos Delegados da Receita Federal de Julgamento:  
I – julgar, em primeira instância, processos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, e recorrer "ex officio" aos Conselhos de Contribuintes, nos casos previstos em lei.  
II – baixar atos internos relacionados com a execução de serviços, observadas as instruções das unidades centrais e regionais sobre a matéria tratada.' (grifamos)

*Os excertos legais acima expostos, com clareza solar, determinam as atribuições dos(as) Delegados(as) da Receita Federal de Julgamento, ou seja, delimitam qual o poder daqueles agentes públicos para executar a parcela de atividades que lhe é atribuída, demarcando-lhes a competência, sem autorizar que as atribuições referidas sejam subdelegadas.*

*Renato Alessi, citado por Maria Sylvia Zanella Di Pietro<sup>2</sup>, afirma que a competência está submetida às seguintes regras:*

<sup>2</sup> Direito Administrativo, 3ª ed., Editora Atlas, p.156.



Processo nº : 10768.032758/96-96  
Recurso nº : 113.840  
Acórdão nº : 202-13.870

‘1. decorre sempre de lei, não podendo o próprio órgão estabelecer, por si, as suas atribuições;

2. é inderrogável, seja pela vontade da administração, seja por acordo com terceiros; isto porque a competência é conferida em benefício do interesse público;

3. pode ser objeto de delegação ou avocação, desde que não se trate de competência conferida a determinado órgão ou agente, com exclusividade, pela lei.’ (grifamos)

*Observe-se, ainda, que a espécie exige a observância da Lei nº 9.784<sup>3</sup>, de 29/01/1999, cujo Capítulo VI – Da Competência, em seu artigo 13, determina:*

*‘Art. 13. Não podem ser objeto de delegação:*

*I – a edição de atos de caráter normativo;*

*II – a decisão de recursos administrativos;*

*III – as matérias de competência exclusiva do órgão ou autoridade.’*

*Sob esse enfoque, observamos que a delegação de competência conferida pela Portaria nº 032, de 24/04/1998, da DRJ/Campinas, a outro agente público, que não o(a) Delegado(a) da Receita Federal de Julgamento encontra-se em total confronto com as normas legais, vez que são atribuições exclusivas dos(as) Delegados(as) da Receita Federal de Julgamento julgar, em primeira instância, processos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.*

*Impende que seja observado que a decisão em questão foi proferida em 29/08/2000, portanto, posteriormente à vigência da Lei nº 9.784/99.*

*Frente às disposições legais trazidas à lume, e esteada na melhor doutrina, outra não poderia ser a nossa posição, tendo-se que não seria razoável, do ponto de vista administrativo, que o agente público delegasse a outrem a função fim a que se destinam as Delegacias da Receita Federal de Julgamento. Admitimos, outrossim, que tal portaria de subdelegação se preste para autorizar a realização de atos meios, ou seja, aqueles chamados de atos de*

<sup>3</sup> No artigo 69 da Lei nº 9.784/99 inscreve-se a determinação de que os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos daquela lei.

A norma específica para reger o processo administrativo fiscal é o Decreto nº 70.235/72. Entretanto, tal norma não trata, especificamente, das situações que impedem a delegação de competência. Nesse caso, aplica-se subsidiariamente a Lei nº 9.784/99.



151

Processo nº : 10768.032758/96-96  
Recurso nº : 113.840  
Acórdão nº : 202-13.870

*administração, e que não se configuram como atos que devem ser praticados exclusivamente por quem a lei determinou.*

*Os atos administrativos são assinalados pela observância a uma forma determinada, indispensável para a segurança e certeza dos administrados quanto ao processo deliberativo e ao teor da manifestação do Estado, impondo-se aos seus executores uma completa submissão às pautas normativas. E a autoridade julgadora monocrática, em não proceder conforme as disposições da Lei nº 8.748/93 e a Portaria MF nº 384/94, exarou um ato que, por não observar requisitos que a lei considera indispensável, ressentiu-se de vício insanável, estando inquinado de completa nulidade, como determinado pelo inciso I, artigo 59, do Decreto nº 70.235/72.*

*A retirada do ato praticado sem a observância das normas legais implica na desconSIDERAÇÃO de todos os outros dele decorrentes, vez que o ato produzido com esse vício insanável contamina todos os outros praticados a partir da sua expedição, posicionamento que se esteia na mais abalizada doutrina, conforme excerto do administrativista Hely Lopes Meirelles<sup>4</sup>, quando se refere aos atos nulos, a seguir transcrito:*

*'(...) é o que nasce afetado de vício insanável por ausência ou defeito substancial em seus elementos constitutivos ou no procedimento formativo. A nulidade pode ser explícita ou virtual. É explícita quando a lei a comina expressamente, indicando os vícios que lhe dão origem; é virtual quando a invalidade decorre da infringência de princípios específicos do Direito Público, reconhecidos por interpretação das normas concernentes ao ato. Em qualquer desses casos o ato é ilegítimo ou ilegal e não produz qualquer efeito válido entre as partes, pela evidente razão de que não se pode adquirir direitos contra a lei. A nulidade, todavia, deve ser reconhecida e proclamada pela Administração ou pelo Judiciário (...), mas essa declaração opera ex tunc, isto é retroage às suas origens e alcança todos os seus efeitos passados, presentes e futuros em relação às partes, só se admitindo exceção para com os terceiros de boa-fé, sujeitos às suas conseqüências reflexas.'*  
(destaques do original)

*Ao Contencioso Administrativo, no direito brasileiro, é atribuída a função primordial de exercer o controle da legalidade dos atos da Administração Pública, através da revisão dos mesmos, cabendo às instâncias julgadoras administrativas reconhecer e declarar nulo o ato que se deu em desconformidade com as determinações legais. Máxime, como já ressaltamos, quando, por efeito da interposição dos recursos administrativos, é levado ao pleno conhecimento do julgador ad quem a matéria discutida pela instância*

<sup>4</sup> Direito Administrativo Brasileiro, 17ª edição, Malheiros Editores: 1992, p. 156.



152

Processo nº : 10768.032758/96-96  
Recurso nº : 113.840  
Acórdão nº : 202-13.870

*inferior, com a transferência, para o juízo superior, do ato decisório recorrido, que, reexaminando-o, profere novo julgamento, que, embora limitado ao recurso interposto, sob o ditame da máxima: tantum devolutum, quantum appellatum, não pode olvidar a averiguação, de ofício, da validade dos atos praticados. O recurso é fórmula encontrada para o Estado efetuar o controle da legalidade do ato administrativo de julgamento, sendo, na sua essência, um remédio contra a prestação jurisdicional que contém defeito.*

*A pretensa imutabilidade das decisões administrativas diz respeito, obviamente, àquelas que tenham sido proferidas com observância dos requisitos de validade que se aplicam aos atos administrativos, incluindo-se entre tais a exigência da observância dos requisitos legais."*

Isto posto, voto no sentido de anular o processo, a partir da decisão de primeira instância, inclusive, para que outra seja produzida na forma do bom direito.

Sala das Sessões, em 19 de junho de 2002. //

  
ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO