



Processo : 10768.032759/96-59  
Recurso : 113.839  
Acórdão : 203-08.172

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

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – COMPETÊNCIA PARA JULGAMENTO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA** - 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 e pela 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 da 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. **NULIDADE** - São nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente (art. 59, I, do Decreto nº 70.235/72). O ato administrativo ilegal não produz qualquer efeito válido entre as partes, pela evidente razão de que não se pode adquirir direitos contra a lei. A nulidade reconhecida, seja pela Administração ou pelo Judiciário, opera-se *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. **Processo que 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 Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em anular o processo, a partir da decisão de primeira instância, inclusive.**

Sala das Sessões, em 21 de maio de 2002

Otacilio Dantas Cartaxo  
Presidente

Maria Teresa Martínez López  
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Renato Scalco Isquierdo, Antônio Augusto Borges Torres, Lina Maria Vieira, Mauro Wasilewski, Francisco Mauricio R. de Albuquerque Silva e Maria Cristina Roza da Costa.  
cl/cf/mdc/mb



Processo : 10768.032759/96-59  
Recurso : 113.839  
Acórdão : 203-08.172

Recorrente: COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTORES DE LEITE LTDA.

## RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração, com ciência em 18/12/99, exigindo-lhe o FINSOCIAL referente ao período de apuração de 01/91 a 03/92.

Consta do relatório elaborado pela autoridade de primeira instância o seguinte:

"(...)

*Segundo consignado no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL de fls. 37/44:*

*- 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. 6, 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. 22, não tendo recebido um único centavo a título de sobra ou pago a qualquer quantia em decorrência de prejuízo apurado pela cooperativa;*

*- tais fornecedores NÃO SÃO ASSOCIADOS e contrariam os seguintes diplomas legais: art. 6, inciso II e parágrafo 1 da Lei 5764/71; art. 30 da Lei 5764/71 e art. 21, inciso I, 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 esta englobada com as operações dos atos cooperados efetivos, não estando registrado o movimento real do faturamento referente as operações com os fornecedores individuais não associados;*

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

*- 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. 44) pelo total da receita bruta contabilizada como sendo*



Processo : 10768.032759/96-59  
Recurso : 113.839  
Acórdão : 203-08.172

*integralmente decorrente das operações com cooperadas, assim declaradas pela própria autuada às fls. 32-v e 33.*

*- a base de cálculo do FINSOCIAL, no período de JANEIRO/91 a MARÇO/92, apurada de acordo com o critério acima, consta do QUADRO DEMONSTRATIVO de fl. 42.*

*Inconformada com o lançamento, a autuada apresentou, em 17.01.97, a impugnação de fls. 54/119, 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 cinho 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 se quer fazer valer o Agente do Fisco, os vários produtores de leite, pessoas físicas, não 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*



Processo : 10768.032759/96-59  
Recurso : 113.839  
Acórdão : 203-08.172

*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 quanto 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 Termos 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."*



Processo : 10768.032759/96-59  
Recurso : 113.839  
Acórdão : 203-08.172

A autoridade de primeira instância, por meio da Decisão DRJ/RJ/SERCO n.º 576/97, manifestou-se pela procedência do lançamento em parte. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

**"FINSOCIAL - FALTA DE RECOLHIMENTO**

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

- A admissão de associados efetiva-se mediante aprovação de seu pedido de ingresso pelos órgãos 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 das suas finalidades' (art. 111 da Lei 5.764/71 c/c art. 5 do Dec. 92.698/86).

**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 n.º 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 n.º 01, de 07-01-97.

**LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE."**

Inconformada com a decisão de primeira instância, a autuada apresenta recurso, onde, em apertada síntese, aduz ter ocorrido o cerceamento de defesa, tornando nula a decisão singular, diante da falta de apreciação de documentos apresentados e da perícia requerida. No caso da perícia, sequer houve pronunciamento a respeito, através de deferimento ou indeferimento por despacho justificado. No mérito, reitera argumentos expostos anteriormente, dos quais leio em Sessão.

À fl. 298, a seguinte informação prestada pelo recorrente: (sic) "Na data de ontem, 18/06/98, a CCPL protocolou seu Recurso Voluntário contra a DECISÃO N.º DRJ/RJ/SERCO/Nº 576/97, correspondente a Auto de Lançamento Tributário de FINSOCIAL. Ocorre que, tendo a CCPL, por um lapso, apresentado como referência inicial o Processo n.º 10768-000.494-47, verificou que este correspondia a um outro Processo Administrativo Fiscal, relativo a PIS/FATURAMENTO, nada havendo a dizer quanto ao caso em espécie. Assim, é a presente para requerer a Vossa Senhoria seja desconsiderada a indicação dada como referência



**Processo** : 10768.032759/96-59  
**Recurso** : 113.839  
**Acórdão** : 203-08.172

*inicial do Processo n.º 10768-000.494/97-47, mantendo-se tudo o demais que se encontra na peça de apresentação do Recurso Voluntário Interposto."*

Às fls. 369/350, sentença obtida nos autos do MS nº 98.0015692-5, assegurando a subida dos autos independentemente do depósito dos 30%.

É o relatório.



Processo : 10768.032759/96-59  
Recurso : 113.839  
Acórdão : 203-08.172

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Como questão preliminar à análise do mérito da matéria colocada em discussão há de se averiguar se presentes estão todos os pressupostos informadores do processo administrativo fiscal, em especial no que diz respeito à competência para o julgamento do feito em primeira instância, quanto à observância da forma dos atos processuais, que devem obedecer às normas que dizem como devem proceder os agentes públicos, de modo a obter-se uma melhor prestação jurisdicional ao sujeito passivo.

Os atos administrativos são marcados pela observância a uma forma determinada, regrada, indispensável para a segurança e certeza dos administrados, impondo-se aos seus executores uma completa submissão às regras normativas.

Hely Lopes Meirelles<sup>1</sup> assim se posiciona:

*“Poder vinculado ou regrado é aquele que o Direito Positivo - a lei - confere à Administração Pública para a prática de ato de sua competência, determinando os elementos e requisitos necessários à sua formalização. Nesses atos, a norma legal condiciona sua expedição aos dados constantes de seu texto. Dai se dizer que tais atos são vinculados ou regrados, significando que, na sua prática, o agente público fica inteiramente preso ao enunciado da lei, em todas as suas especificações. Nessa categoria de atos administrativos a liberdade de ação do administrador é mínima, pois terá que se ater à enumeração minuciosa do Direito Positivo para realizá-los eficazmente. Deixando de atender a qualquer dado expresso na lei, o ato é nulo, por desvinculado de seu tipo-padrão. O princípio da legalidade impõe que o agente público observe, fielmente, todos os requisitos expressos na lei como da essência do ato vinculado. O seu poder administrativo restringe-se, em tais casos, ao de praticar o ato, mas o de praticar com todas as minúcias especificadas na lei. Omitindo-as ou diversificando-as na sua substância, nos motivos, na finalidade, no tempo, na forma ou no modo indicados, o ato é inválido.”*

Compulsando os autos, verifica-se 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 (na época do acontecido) devia ser 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, determinava, *in litteris*:

*“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*

<sup>1</sup> Meirelles, Hely Lopes, em Direito Administrativo Brasileiro -22ª ed. - Malheiros Editores: 1992, p. 101



Processo : 10768.032759/96-59  
Recurso : 113.839  
Acórdão : 203-08.172

*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."*

O inconformismo do sujeito passivo contra o lançamento, por via de impugnação, instaurou a fase litigiosa do processo administrativo, ou seja, invocou 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. No entanto, é importante que a decisão esteja de acordo com os preceitos legais, e nesse sentido emitida pelo agente público legalmente competente para expedi-la.

Vigente, a época da decisão de primeira instância, a Portaria MF nº 384/94, que regulamenta a Lei nº 8.748/93, em seu artigo 5º, trazia 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." (grifei)*

Portanto, a competência do julgamento é do Delegado da Receita Federal, conforme transcrição legal acima, e não do Auditor-Fiscal da Receita Federal, como no caso se verificou.

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

E mais, a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da administração pública federal, aplicado subsidiariamente ao PAF (artigo 69), estabelece que:

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

*(...)*

*II - a decisão de recursos administrativos." (negritei)*

Logo, a delegação de competência conferida pela Portaria DRJ/RJ nº 34, de 18/08/1995, conferindo a outro agente público, que não o (a) Delegado da Receita Federal de Julgamento, encontra-se em total confronto com as normas legais, eis que (à época dos fatos)

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



Processo : 10768.032759/96-59  
Recurso : 113.839  
Acórdão : 203-08.172

eram atribuições exclusivas dos Delegados da Receita Federal de Julgamento julgar, em primeira instância, processos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Portanto, a autoridade julgadora monocrática, em não proceder conforme as disposições da Lei nº 9.784/99, bem como da Lei nº 8.748/93 e da Portaria MF nº 384/94, proferiu um ato que, por não observar requisitos que a lei considera indispensáveis, ressentiu-se de vício insanável, estando inquinado de completa nulidade, como determinado pelo inciso I, artigo 59, do Decreto nº 70.235/72.<sup>3</sup>

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 lições do já citado doutrinador 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)

Em face de todo o exposto, voto no sentido de anular o processo, a partir da decisão de primeira instância, inclusive, para que outra, em boa forma e dentro dos preceitos legais, seja proferida.

Sala das Sessões, em 21 de maio de 2002

  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

<sup>3</sup>Nesse mesmo entendimento são as conclusões externadas pela Conselheira-Relatora Ana Neyle Olímpio Holanda, no voto proferido no Acórdão 202-13.025 (Sessão de 24 de maio de 2001) julgado por unanimidade de votos, no sentido de anular o processo, a partir da decisão de primeira instância.

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