



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo N.º 10.840/002.502/85-27

AMB

Sessão de 21 de agosto de 1987

ACORDÃO N.º CSRF/02-0.239

Recurso n.º RP/201-0.219

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrida PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sujeito Passivo: AÇUCAREIRA BORTOLO CAROLO S.A.

FINSOCIAL - Contribuinte - Nas operações de vendas de mercadorias através de cooperativa de produtores, o contribuinte é a pessoa jurídica cooperada, da qual constitui receita bruta o produto das vendas, assim efetuadas. Recurso especial provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, dar provimento, em parte, ao recurso especial, para determinar a exclusão da multa de mora relativa aos vencimentos anteriores a agosto de 1983, bem como para reduzi-la a 20% quanto aos demais, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro SÉRGIO GOMES VELLOSO, que negava provimento.

Sala das Sessões, em 21 de agosto de 1987

URGEL PEREIRA LOPES
URGEL PEREIRA LOPES - PRESIDENTE

ROBERTO BARBOSA DE CASTRO
ROBERTO BARBOSA DE CASTRO - RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES
LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR-REPRESENTANTE DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros HAROLDO BRAGA LOBO, HAMILTON DE SÁ DANTAS, JOSÉ FAÇANHA MAMEDE, SEBASTIÃO BORGES TAQUARY e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Fez sustentação oral pelo Sujeito Passivo o Dr. ANTÔNIO CARLOS DA ROSA - OAB S.P. nº 22.887 com instrumento de mandato nos autos, e, pela Fazenda Nacional o Dr. LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
Processo N.º 10.840/002.502/85-27

Recurso n.º: RP/201-0.219
Acordão n.º: CSRF/02.0.239
Recorrente: FAZENDA NACIONAL
Recorrida: 1ª CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
Sujeito Passivo: AÇUCAREIRA BORTOLO CAROLO S.A.

R E L A T Ó R I O

Iniciou-se este processo com exigência de contribuição parao FINSOCIAL, pela epigrafada, tendo ela impugnado ante a alegação de que suas operações são realizadas através da Cooperativa Central dos Produtores de Açúcar e Alcool do Estado de São Paulo, sendo, portanto, a entrega de sua produção àquela Cooperativa 'ato cooperativo', nos termos do § único do art. 79 da Lei nº 5.764/71, não implicando em operação de mercado nem contrato de compra e venda, livre, portanto da contribuição, que seria devida apenas na venda pela Cooperativa a terceiros não cooperados. Argumentou ainda com as normas do Instituto do Açúcar e do Alcool, que impõe quotas mensais de comercialização pela Cooperativa, e que na verdade impedem que realize o faturamento de sua produção; que a obrigação fiscal vem sendo cumprida pela Cooperativa com base nas vendas a terceiros.

A tese não foi aceita pela autoridade julgadora singular, que manteve a exigência (fls. 33 e seguintes), tendo fixado na ementa que "*o produto das operações de vendas de mercadorias através de cooperativa de produtores constitui a receita bruta da pessoa jurídica cooperada, sobre a qual incide a contribuição social*".

Apreciando o caso em grau de recurso, decidiu por maioria a Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes tal como refletido na seguinte ementa (fls. 68):

En.

segue -

Processo nº 10.840/002.502/85-27

RP/201-0.219

Acórdão CSRF/02-0.239

"FINSOCIAL - Contribuinte - Operações com açúcar. Entidades constituídas por grupos de produtores de açúcar para comercialização desse produto no mercado interno. A contribuição ao Finsocial devida sobre a venda da produção das usinas de açúcar é paga tão-somente pelas referidas entidades, por ocasião da comercialização desse produto, ainda que essas entidades tenham-se constituído por normas reguladoras^T do cooperativismo vigente anteriormente à data da vigência da Lei nº 5.764/71. O art. 3º do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 92.698, de 21.05.86, erigiu como contribuinte as sociedades cooperativas em relação às operações com terceiros não cooperados, independentemente de se tratar de cooperativas que obedeçam ou não às normas vigentes reguladoras' do cooperativismo. Recurso provido."

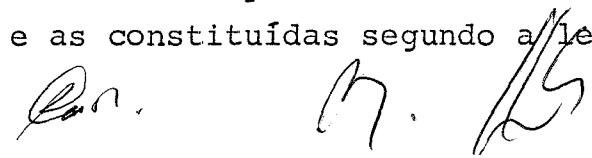
O voto vencedor considerou obrigadas pela modalidade as sociedades cooperativas constituídas segundo as normas legais vigentes anteriormente à vigência da Lei nº 5.764/71. Entendeu' que o Regulamento do FINSOCIAL, no particular, não fez distinção entre as cooperativas que obedeçam ou não à legislação específica. Por outro lado, diz que as normas de comercialização baixadas pelo Instituto do Açúcar e do Alcool estabelecem quotas para cada unidade produtora ou entidades constituídas por grupos de produtores (grifo do original), e mais que nenhuma usina pode vender diretamente sem prévia licença da entidade a que estiver' filiada. É ainda o IAA que, na formação do preço do açúcar, posto em veículo na usina (FOB) considera um único faturamento quando a venda é realizada pela entidade constituída por grupos de produtores.

Tempestivamente, recorre a Fazenda Nacional, por seu Procurador-representante junto àquela Câmara.

Diz ele, em resumo e substância:

a) o relator do feito adotou como razão de decidir que o Regulamento do FINSOCIAL (D. nº 92.698) em seu art. 3º elege como contribuintes as sociedades cooperativas somente em relação às operações com terceiros não cooperados. E que essa norma não distingue entre sociedades cooperativas constituídas de acordo com a Lei 5.764/71 e as constituídas segundo a legislação anterior;

segue -



Processo nº 10.840/002.502/85-27

RP/201-0.219

Acórdão CSRF/02-0.239

b) o citado regulamento abre uma Seção especial (Seção II art. 5º) para as sociedades cooperativas que obedecerem' ao disposto na legislação específica e tão-somente quanto aos atos cooperativos próprios das suas finalidades (Lei 5.764, art. 111);

c) é regra de hermenêutica jurídica que a disposição especial se sobrepõe à de caráter geral. Não houvesse a especialidade "Seção II - Sociedades Cooperativas" poder-se-ia até adotar a razão de decidir invocada;

d) a retirada das cooperativas não enquadradas na legislação, do benefício isencional funciona também como penalidade ou uma forma a mais de forçar tais entidades a se adaptarem à legislação vigente;

e) o decidido abre precedente para que qualquer cooperativa que não obedece nem à legislação anterior venha beneficiar-se, pois o art. 5º somente se refere à 'legislação específica', sem distinguir entre anterior ou atual;

f) somente as cooperativas 'de direito' e não as 'de fato' podem beneficiar-se de todos os favores legais, especificamente a isenção de contribuições para o FINSOCIAL quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades.

Devidamente intimada, (AR às fls. 86) a outra parte não mais compareceu aos autos.

É o relatório.

Handwritten signature and initials, likely of the reporting officer, in dark ink.

Processo nº 10.840/002.502/85-27

RP/201-0.219

Acórdão nº CSRF/02-0.239

VOTO DO RELATOR, CONSELHEIRO ROBERTO BARBOSA DE CASTRO

Dos autos, emerge nítida confrontação de entedimentos entre a instância singular e a Câmara recorrida que, no en tanto, ficou algo turbada pela circunstância, aparentemente suscitada no debate cameral, de que ã Cooperativa de que se trata faltava o enquadramento nas normas legais de regência.

Com efeito, a questão posta, desde a impugnação, ver sava sobre a determinação do sujeito passivo da obrigação de contribuir para o FINSOCIAL, nos casos em que a venda de mercad orias é efetuada através de cooperativa.

Decidiu o primeiro julgador pela unidade filiada ã cooperativa; o colegiado, inclinando-se pela solução oposta, aparentemente deixou-se envolver por questão paralela (enquadr amento legal da Cooperativa) que, quiçã, tenha desviado o melhor de sua atenção do ponto central da querela.

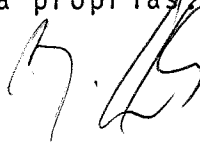
No caso, importa investigar, antes de tudo, a nature za e a mecânica da comercialização praticada pela recorrida através da cooperativa ã que está filiada.

Associações cooperativas são formas admitidas em lei para, mediante união de pessoas físicas e (excepcionalmente) juríd icas, prestarem serviços específicos a elas, associadas.

No direito brasileiro, são sociedades civis e sua constituição e funcionamento como tal está vinculada ao atendime nto de diversos princípios, entre os quais se ressaltam, como se pode ver dos artigos 3º e 4º da Lei nº 5.764, de 16.12.71:

- formada por pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens e serviços, de proveito co mum;
- não tem objetivo de lucro;
- constituída para prestar serviços aos associados;
- não sujeição a falência;
- forma e natureza jurídica próprias

segue -



Processo nº 10.840/002.502/85-27

RP/201-0.219

Acórdão nº CSRF/02-0.239

Segundo o artigo 79 daquela lei, são 'atos cooperativos' os praticados entre as cooperativas e seus associados, os quais, por expressa definição ali constante, não implicam 'operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria'.

Em complementação a esse comando, reza o artigo 83 que, a entrega da produção do associado à sua cooperativa 'significa a outorga a esta de plenos poderes para a sua livre disposição'.

Sem dúvida que exsurge aqui, com toda a nitidez, a figura do mandato legal, em que o associado, produtor é o mandante, e a Cooperativa é a mandatária.

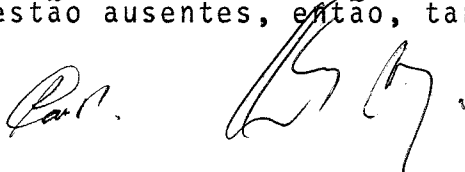
O mandato legal é figura encontrada no direito, sendo mais corriqueiros os exemplos das relações de representação legal entre pai e filho incapaz, tutor e tutelado etc.

Curial que, no desempenho de mandato, seja esse contratual ou por força de lei, o mandatário age em nome do mandante, respondendo apenas pelos excessos que pratica em relação a ele.

De ver, portanto, que não sendo propriamente a cooperativa empresa comercial, mas pessoa civil, ou, simplesmente a união de diversas pessoas para a obtenção de melhores condições de comercialização de seus produtos, não passa ela de uma espécie de prolongamento de cada um dos associados. Basta ver que, embora vise ao lucro de cada associado, a cooperativa, em si não tem fins lucrativos; ela não 'compra' a produção dos associados, mas a 'recebe' para encaminhá-la ao mercado, ficando subrogada, para tanto, de 'plenos poderes para a sua disposição'.

Tais colocações já permitem algumas conclusões:

Primeira, a de que, efetivamente, no ato de entrega da produção pelo cooperativado à cooperativa, não há falar em receita, posto que não houve compra e venda. No que respeita ao FINSOCIAL, estão ausentes, então, tanto o fato gerador
segue -



Processo nº 10.840/002.502/85-27

RP/201-0.219

Acórdão nº CSRF/02-0.239

quanto a base de cálculo.

Segunda, a de que, por igual, ao encaminhar (vender) a produção de seus associados ao mercado, a cooperativa TAMBÉM não está auferindo receita DELA, cooperativa, posto que age como simples mandatária deles, no exercício dos "plenos poderes" recebidos. No exercício desses "plenos poderes" para comercializar a mercadoria, a cooperativa evidentemente recebe dos compradores o preço convencionado. Porém, assim como era simples depositária da mercadoria, passa ser simples depositária do fruto da venda até que, deduzidas as despesas concernentes, preste contas e faça a entrega a cada um dos associados, da importância que lhes couber segundo o critério de proporcionalidade estabelecido para o rateio.

Terceira a de que, em consequência, para fins de FINSOCIAL (assim como já se acha, hoje, definido em relação ao imposto de renda) somente se pode falar em receita no momento em que é feito o rateio entre os associados do que foi obtido pela Cooperativa na venda englobada da produção que lhe fora entregue. Somente aí fecha-se o círculo econômico que dá lugar à incidência da contribuição.

O fato gerador ocorre com a venda do produto pela Cooperativa porém não compete a ela assumir a figura de sujeito passivo da obrigação tributária, posto que age como simples representante legal do real vendedor, que efetivamente vai auferir a receita correspondente (no rateio).

Poder-se-ia aventar a hipótese de responsável substituto, isto é, figurar a cooperativa também como responsável pelo pagamento dos tributos que, como visto acima, competem ao associado, vendedor real da mercadoria. Contudo, convém recordar que o Código Tributário Nacional, em seus artigos 121 e 128 admitindo embora a figura, condiciona a que decorra de expressa disposição de lei.

Ora, como não há qualquer previsão legal para a substituição, prevalece que, no caso, contribuinte do FINSOCIAL é a Usina, que vendeu sua produção ao mercado através da cooperativa segue -

Car.

LS B.

Processo nº 10.840/002.502/85-27

RP/201-0.219

Acórdão nº CSRF/02-0.239

cooperativa, esta, funcionando como sua simples mandatária legal ('ex-vi' do art. 83 da Lei nº 5.764/71), e que efetivamente auferiu a receita decorrente da venda, por ocasião do rateio.

A construção explicitada nas linhas precedentes é confirmada a contrário sensõ, pelos artigos 86 e 87 da Lei nº 5.764/71:

"Art. 86 - as cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculda de atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei" (grifei).

"Art. 87 - os resultados das cooperativas com os não associados, mencionados nos artigos 85 e 86,... (omissis) e serão contabilizados em separado de modo a permitir o cálculo para a incidência de tributos" (grifei).

Ou seja: nas operações das cooperativas com não associados incide a tributação, do que deflui a afirmação inversa, de que, nas operações com os associados não incide. O motivo já está claro nas páginas precedentes. Acontece que, com relação ao não associado, a cooperativa estará praticando atos de mercado e não atos cooperativos. Estará comprando e vendendo como qualquer empresa comercial e não agindo como mandatário legal como faz em relação aos associados.

Aí sim, em se tratando de operações com produtos de não associados, a cooperativa, que se despe dessa condição para assemelhar-se a empresa comercial, assume plenamente a postura de contribuinte do FINSOCIAL, por que passa a ter relação pessoal e direta com o fato gerador.

Por oportuno, diga-se ainda que a cooperativa é contribuinte para o FINSOCIAL também em relação à sua própria receita, que obviamente não pode se confundir com a dos seus associados. A receita própria da cooperativa será aquela decorrente, por exemplo, de comissões recebidas, de prestação de serviços, de ganhos em operações financeiras, etc. (ver arts. 85, 86 e 88 da Lei 5.764/71).

A afirmativa anterior pode ser melhor compreendida
segue -

Penal. *LS* *M.*

Processo nº 10.840/002.502/85-27

RP/201-0.219

Acórdão nº CSRF/02-0.239

após a leitura do artigo 111 da Lei nº 5.764/71, que manda considerar como renda tributável os resultados obtidos pelas cooperativas nas operações com não associados (casos dos artigos 85, 86 e 88). Por extensão de raciocínio, tem-se que as cooperativas são tributadas pelo imposto de renda em suas receitas próprias (não decorrentes de 'atos cooperativos'), assim como devem também ser tributadas em relação à contribuição para o FINSOCIAL.

A propósito, diga-se por oportuno que, em consequência do entendimento que a incidência da contribuição ao FINSOCIAL se dá ao nível do associado da cooperativa, calculado sobre o que lhe cabe no rateio do resultado das vendas, tem-se como claro e evidente que não está alcançado pela obrigação de contribuir o associado pessoa física, pela simples razão de que assim não o prevê a lei de regência da contribuição.

O decreto-lei nº 1.940, assim como toda a regulamentação consequente indica como contribuintes as empresas públicas e privadas que realizem vendas de mercadorias e prestem serviços, nada havendo, portanto, de exigir, no particular, das pessoas físicas, mesmo que elas vendam sua produção através da cooperativa, (sendo ou não associadas) englobadamente com a produção de pessoas jurídicas, associadas ou não.

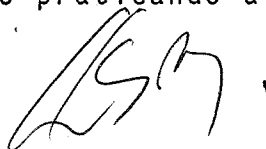
Anote-se que a interpretação deste voto está absolutamente coerente com o que preceitua o Regulamento do FINSOCIAL, baixado com o Decreto nº 92.698, de 21 de maio de 1986.

Citado regulamento refere-se às cooperativas em duas oportunidades.

Primeira, na alínea '1' do artigo 3º, para definir como contribuinte do FINSOCIAL as 'sociedades cooperativas em relação às operações com terceiros não cooperados'.

Nesse caso, como visto precedentemente, as cooperativas aparecem como qualquer empresa comercial, pois que, com relação aos não associados estarão praticando atos de comércio

segue -



Processo nº 10.840/002.502/85-27

RP/ 201-0.219

Acórdão nº CSRF/02-0.239

e não atos cooperativos. Tais operações não se confundem (e viu-se inclusive que a lei manda escriturar separadamente) , com as operações que as cooperativas realizam no desempenho' do 'mandato legal de seus associados.

Segunda, no artigo 5º, para declarar que as sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, estão isentas da contribuição para o FINSOCIAL , tão somente quanto aos atos cooperativos próprios das suas finalidades.

Diga-se de passagem que, a meu exclusivo juízo , o redator do dispositivo incorreu em lapso quando preferiu se referir a isenção, ainda que, para efeitos práticos, o objetivo seja alcançado.

Isenção é modalidade de exclusão do crédito tributário, logo, pressupõe incidência tributária; noutro passo, - segundo o CTN, art. 176, somente pode decorrer de disposição' expressa em lei.

Ora, no caso do mencionado artigo 5º do Regulamento, nenhuma das duas condições pré-existe. Simplesmente não há incidência de FINSOCIAL dos atos cooperativos, isto é, enquanto a cooperativa age como mandatária dos filiados (como visto antes, a incidência irá ocorrer na venda ao mercado, sendo o sujeito passivo de obrigação o mandante, ou seja, cada filiado).

Quanto à base legal para a suposta isenção, é invocado no citado art. 5º o artigo 111 da Lei nº 5.764/71. Uma rápida leitura desse dispositivo permitirá ver que ele não fornece, s.m.j., a autorização para a isenção mencionada.

De toda maneira, para efeitos práticos, podemos colher do mencionado artigo 5º do Regulamento que as cooperativas devidamente regulares perante a legislação específica não contribuem para o FINSOCIAL pela prática de atos cooperativos. Exatamente porque, como demonstrei antes, ela está, nesses atos, figurando como simples mandatária legal, e quem consegue

Paul. *LSB.*

Processo nº 10.840/002.502/85-27

RP/201-0.219

Acórdão nº CSRF/02-0.239

contribui e o filiado pessoa jurídica.

No caso concreto, sob exame, não tem qualquer relevância ser ou não a Cooperativa regular perante a legislação e os órgãos próprios, pois dela não se está exigindo nada. O sujeito passivo da exigência é uma associada que é contribuinte e sujeito passivo da obrigação tributária seja efetue sua venda diretamente, seja através de cooperativa regular ou irregular a que esteja ou não afiliado.

Somente teria pertinência e relevância perquirir da regularidade da cooperativa se ela fosse o sujeito da exigência, o que não ocorre 'in casu'.

Por igual, não vejo, pelo mesmo motivo, qualquer importância para o desfecho deste caso, nas normas do Instituto do Açúcar e do Alcool, que destinam quotas de comercialização para a cooperativa. No caso presente, tanto faria haver ou não essa regulamentação, que não mudaria em nada a definição do sujeito passivo da obrigação tributária.

Diga-se, porém, por oportuno, que as normas do IAA (ver Res. nº 2187/85, de 28.05.85, presente nos autos) em nenhum momento tratam especificamente de cooperativas regularizadas ou não. É, a meu ver, apressada a conclusão de que o órgão governamental encarregado da intervenção econômica no setor como que coonestava a eventual situação irregular da Cooperativa por se referir genericamente a 'entidades constituídas por grupos de produtores'.

Acontece que, além do cooperativismo, há diversas outras modalidades pelas quais podem se agrupar os produtores, tais como sindicatos de empregados, patronais etc. Destarte, o uso da expressão genérica, visa a abranger todas as modalidades possíveis, e não a indiretamente contornar a lei específica do cooperativismo.

Pelo contrário, de ver o artigo 16 do DL 307, de 28.02.67, que indica justamente na direção do rigor quanto à regularização das cooperativas:

segue -



Processo nº 10.840/002.502/85-27

RP/201-0.219

Acórdão nº CSRF/02-0.239

"art. 16 - Feita a prova do cumprimento das obrigações legais estatuidas pela legislação específica vigente, as sociedades cooperativas terão automaticamente a sua inscrição junto à Autarquia" (grifei).

Em resumo:

- 1) os 'atos cooperativos' não são atos de mercado, nem contrato de compra e venda escapando à incidência do FINSOCIAL (L. 5.764/71, art. 79);
- 2) a entrega de produção à cooperativa é 'ato cooperativo', e implica outorga, a esta, de plenos poderes para sua livre disposição (idem, art. 83);
- 3) as cooperativas são, portanto, mandatárias legais (L. 5.764/71, art. 83) de seus associados' agindo em seu nome nas vendas ao mercado;
- 4) incide o FINSOCIAL sobre a receita bruta obtida pela venda pela cooperativa ao mercado, sendo sujeito passivo da obrigação cada um dos associados, pelo rateio da receita bruta que lhe cabe;
- 5) o produtor, pessoa jurídica, é sempre o contribuinte, seja vendendo diretamente, seja através da cooperativa, seja ou não associado a ela;
- 6) o produtor, pessoa física não é sujeito passivo, por não haver incidência de FINSOCIAL nas vendas por pessoa física. Tal se aplica tanto nas vendas diretas, quanto naquelas através de cooperativa a que esteja ou não associado;
- 7) a cooperativa regular perante a legislação específica não é sujeito passivo da obrigação tributária quanto ao FINSOCIAL, nem como contribuinte nem como responsável, por falta de previsão legal (CTN, art. 121) nas operações de correntes de atos cooperativos próprios de suas finalidades e relacionados aos seus associados;

segue-

Paul.

LS

7

Processo nº 10.840/002.502/85-27

RP/201-0.219

Acórdão nº CSRF/02-0.239

8) a cooperativa regular, ou não, perante a legislação específica, é contribuinte do FINSOCIAL' quanto ao resultado de atos não cooperativos (L. 5.764/71, arts. 85, 86 e 88), em especial quanto a operações envolvendo produtores não associados, sejam essas pessoas físicas ou jurídicas.

Assim me parece, quanto à questão de fundo do que se discute nestes autos. Cabe, todavia, fazer reparo quanto à penalidade indicada na notificação, mantida no julgamento de primeira instância.

Acontece que o sistema de penalidades para a falta de recolhimento da contribuição somente foi instituído pelo Decreto-lei nº 2.049, de 19 de agosto de 1983, inexistindo anteriormente previsão de sanção, pelo que é inexigível o acréscimo para obrigações vencidas até aquela data. Por outro lado, o Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, em seu artigo 39, ao dar nova redação ao artigo 19 do Decreto-lei nº 1.736 de 1979, reduziu a multa de mora, que está sendo exigida neste processo a 20% - dispositivo aplicável aqui por força do artigo 106-I-c do Código Tributário Nacional (retroatividade benigna).

Assim, voto pelo provimento parcial, para determinar a exclusão da multa de mora relativa aos vencimentos anteriores a agosto de 1983, bem como para reduzi-la a 20% quanto aos demais.

Sala das Sessões, em 21 de agosto de 1987

ROBERTO BARBOSA DE CASTRO - RELATOR