



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10925.720661/2014-91
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-001.552 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de fevereiro de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente COOPERATIVA CENTRAL AURORA DE ALIMENTOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA. ÍNDICE DE ATO COOPERATIVO. ENTRADA DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS. EXCLUSÃO DA AQUISIÇÃO DE INSUMOS SECUNDÁRIOS NÃO PRODUZIDOS PELOS ASSOCIADOS. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA E FINALÍSTICA DA LEI N. 5.764/71 E DO ART. 183 DO RIR/99.

A atividade da cooperativa agropecuária industrial se dá no momento da entrada dos produtos agropecuários produzidos pelos associados, assim, o cálculo do Índice de Ato Cooperativo deve considerar as entradas dos produtos agropecuários. Não deve compor tal cálculo a entrada de produtos intermediários consumidos na industrialização, material de embalagem e qualquer outro tipo de insumo secundário que não se confunde com a matéria-prima (produto agropecuário) produzidos pelos associados, sob pena de se tributar atividade cooperativa. Deve ser aplicada a interpretação finalística e sistemática da Lei n. 5.764/71 e do art. 183 do RIR em consonância com a proteção do ato cooperativo dada pela CF/88.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

ROBERTO CAPARROZ DE ALMEIDA - Presidente.

(assinado digitalmente)

LUIS FABIANO ALVES PENTEADO - Relator.

EDITADO EM: 05/03/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, Luiz Paulo Jorge Gomes, José Carlos de Assis Guimarães e José Roberto Adelino da Silva (Suplente).

Relatório

Trata o presente processo de autos de infração lavrados contra a contribuinte em referência por meio dos quais se exigem IRPJ e CSLL no valor total de R\$ 23.852.662,30, incluídos a multa de ofício de 75%, a multa isolada e os juros de mora consolidados em 11/04/2014.

Os fatos que motivaram as autuações foram contextualizados no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 24/133, a seguir relatado.

O TVF se inicia com a descrição dos acontecimentos atinentes à emissão Mandado de Procedimento Fiscal bem como ao encerramento parcial da ação fiscal, salientando que os trabalhos fiscais prosseguem relativamente a outros anos-calendário e tributos indicados no MPF.

Informam que a contribuinte autuada é cooperativa central que “tem por atividade principal a industrialização e posterior venda de produtos entregues (em especial, suínos, aves, leite) pelas cooperativas associadas, bem como o fornecimento de produtos e mercadorias a estas últimas”.

Das Adições não Computadas na Apuração do Lucro Real (infração 0001)

Especificamente sobre os fatos que motivaram as autuações em análise, expõem que o Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) permite inferir que a contribuinte apura seus resultados em decorrência de atividades relacionadas a suínos, rações suínas reprodutores, pintos/ovos/matrizes, carnes, aves, rações aves, bovinos, lácteos, massas e vegetais.

E mais:

“Nestas atividades as receitas/ingressos e custos/despesas/dispêndios diretamente a vinculadas às mesmas são apropriadas conforme o percentual de ato cooperado de cada atividade (índice)”.

Instada a explicar como é apurado o índice de ato cooperado, a fiscalizada informou que *“nas atividades RAÇÕES SUÍNOS, REPRODUTORES, PINTOS/OVOS/MATRIZES, RAÇÕES AVES, BOVINOS, MASSAS e VEGETAIS o índice de ato cooperativo é calculado conforme e as vendas para associados ou para não associados”*.

Com *“relação às atividades de SUÍNOS, CARNES AVES e LÁCTEOS, apurou-se que o referido índice (ato cooperado e não cooperado) é encontrado levando em consideração o percentual de aquisições de SUÍNOS VIVOS, AVES VIVAS e LEITE CRU E REFRIGERADO, respectivamente, de cooperados e não cooperados”*.

Calculados estes índices, chega-se ao denominado *“ato cooperativo geral”*, o qual *“é encontrado a partir da seguinte sistemática: Aplica-se o índice de ato cooperado de cada atividade (anexo ÍNDICES DE ATO COOPERADO – COOPERATIVA) sobre a receita bruta da atividade respectiva. Somam-se então estes valores e verifica-se a proporção desta em relação à receita bruta total da Cooperativa”*.

Por fim, a cooperativa *“apura o DEMONSTRATIVO DO LUCRO REAL (anexo LALUR III) da seguinte forma. Ao RESULTADO COOPERADO e RESULTADO NÃO COOPERADO ANTES DA CSLL e do IRPJ (anexo LALUR II) a autuada procede a adição ou exclusão de valores, de acordo com o ato não cooperativo geral, chegando assim a BASE DE CÁLCULO DO IRPJ e da CSLL ANTES DA COMPENSAÇÃO DO PREJUÍZO”*.

Depois de expor o procedimento adotado pela contribuinte, as Autoridades Fiscais destacaram que ele merecia alguns reparos quanto ao índice relacionado às atividades de suínos, aves e lácteos, o qual é calculado, lembre-se, com base nas entradas (compras) de suínos vivos, aves vivas e leite cru refrigerado.

Comunica a Fiscalização que a apuração dos resultados atinentes a atos cooperativos e a atos não cooperativos deve seguir o disposto no artigo 87 da Lei nº 5.764, de 1971:

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

Todavia, a escrita contábil elaborada pela contribuinte não permitiu a identificação segregada das operações com cooperativos e não cooperativos, *“ficando evidente que tal separação se faz por meio de rateios”*.

Prosseguem os Auditores-Fiscais:

Com relação à não segregação contábil das operações entre cooperados e não cooperados - a exemplo da autuada - o Parecer Normativo CST nº 73/75, e cujo entendimento está transcrito na pergunta nº 18 do “Manual da DIPJ” (Capítulo XVII) deixa evidente qual o tratamento a ser dado nestes casos, se não vejamos:

018 Como será determinada a base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica das sociedades cooperativas com regime de tributação pelo lucro real?

A base de cálculo será determinada segundo a escrituração que apresente destaque das receitas tributáveis e dos correspondentes custos, despesas e encargos.

Na falta de escrituração adequada, o lucro será arbitrado conforme regras aplicáveis às demais pessoas jurídicas. No cálculo do Lucro Real deverão ser adotados os seguintes procedimentos:

a) apuram-se as receitas das atividades das cooperativas e as receitas derivadas das operações com não-associados, separadamente;

b) apuram-se, também separadamente, os custos diretos e imputam-se esses custos às receitas com as quais tenham correlação;

c) apropriam-se os custos indiretos e as despesas e encargos comuns às duas espécies de receitas, proporcionalmente ao valor de cada uma, desde que seja impossível separar objetivamente, o que pertence a cada espécie de receita.

Tendo em vista a metodologia acima apresentada, os Auditores-Fiscais concluíram que o cálculo do percentual do ato cooperativo deve se dar conforme as saídas, não as entradas (compras).

Com isso, deve ser revisto o procedimento da contribuinte de apurar o índice de ato cooperativo em função das compras de suínos, aves e lácteos.

Ponderam as Autoridades Fiscais:

De acordo com o acima exposto, o controle do ato cooperativo ou se dá via contabilidade que os segregue ou se opera de acordo com percentual que leve em consideração as receitas com cooperados e não cooperados. Não há previsão normativa expressa de cálculo que leve em consideração as entradas.

Contudo, tem-se aceito este critério (proporção das entradas) quando de forma razoável ele representar o percentual de ato cooperado, e isto se dá no caso das cooperativas comerciais que simplesmente revendem a produção dos seus associados, visto que nestes casos, e na formação do preço de venda (receita), ao custo de aquisição (e que será repassado ao cooperado) acrescentam-se apenas despesas administrativas, ou seja, o valor a ser repassado ao cooperado (pela entrega de sua produção) tem participação expressiva na composição do preço de venda dessas mercadorias.

No caso das cooperativas industriais, (a exemplo da ora autuada) não se revende o produto entregue pelo cooperado, mas sim, outro resultante da modificação do primeiro e que importa em espécie nova. Por exemplo: a cooperativa associada entrega o leite cru e a cooperativa central industrializa e revende queijos, iogurte, leite em embalagem longa vida etc.

Sendo assim, no nosso entender, o cálculo do ato cooperado deve levar em consideração não somente o produto primário entregue pelas cooperativas associadas, mas também as demais

matérias primas, os produtos intermediários e material de embalagem que compõem o produto final, visto que estes têm expressiva importância na formação do preço de venda, ou seja, no montante da receita obtida pela cooperativa.

Diante disso, intimou-se a fiscalizada a informar “o valor mensal das aquisições de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem nas atividades de suínos, aves e lácteos”.

Com base nestas informações, a Fiscalização apurou novos índices de atos cooperativos, calculados em função de todas as matérias primas envolvidas, não apenas o leite cru e os suínos e aves vivos. Os resultados obtidos foram apresentados no anexo “CÁLCULO ATO COOPERADO FISCALIZAÇÃO – ATIVIDADES CONTROLADAS PELA ENTRADA” e na planilha “DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO PERCENTUAL ATO NÃO COOPERATIVO GERAL – FISCALIZAÇÃO”.

A partir nos novos índices de ato cooperativo e não cooperativo, foram calculadas as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme demonstrativos juntados aos autos, os quais permitem verificar a existência de “uma diferença de R\$ 30.976.325,19 e R\$ 30.920.184,53 de Base de Cálculo de IRPJ e de CSLL, respectivamente, que não foi tributada pelo sujeito passivo”.

Destacam as Autoridades Fiscais que a contribuinte possuía Prejuízo Fiscal compensável no montante de R\$ 4.452.303,42 e base de cálculo negativa de CSLL compensável no valor de R\$ 313.063,52, levados em consideração nas autuações lavradas.

Da Multa Isolada – Estimativas (infração 0002)

As estimativas recolhidas pela contribuinte durante o ano calendário 2010 foram apurados conforme balanços de suspensão.

Em virtude dos novos índices de ato cooperativo e ato não cooperativo, as estimativas foram recalculadas e apresentadas no anexo BALANÇOS DE SUSPENSÃO – FISCALIZAÇÃO, o que ensejou a exigência da multa isolada prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, conforme demonstrado no DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA MULTA ISOLADA – IRPJ e CSLL.

Da Impugnação

Cientificada pessoalmente das autuações em 15/04/2014 (fl. 33), a interessada ofereceu sua impugnação em 12/05/2014, a qual foi juntada aos autos a fls. 446/493.

Depois de descrever os fundamentos das autuações e as conclusões a que chegaram as Autoridades Fiscais, registra que é uma cooperativa de grande relevância no cenário nacional e apresenta alguns números que dão suporte a esta declaração.

Da Atipicidade das Aquisições de Produtos Intermediários como sendo Aquisições de Produtos de Não Associados

Na continuação, apresenta as razões de defesa, contestando o critério adotado pela Fiscalização na apuração da proporcionalidade dos atos cooperativos e não cooperativos.

Alega que, na apuração desta proporcionalidade, as cooperativas agroindustriais têm utilizado duas técnicas distintas: “separação pelas entradas” e “separação pelas saídas” e explica:

A separação pelas entradas é aplicada nos recebimentos da produção dos associados e dos não associados. A cooperativa compra ou recebe em depósito produtos de associados e terceiros (negócio-fim) e os registra em contas distintas em seu estoque.

(...)

No caso das atividades de abate de aves, suínos e de leite, que diz respeito os presentes autos de infração, a requerente apura o percentual da receita decorrente da industrialização o produto do associado, na proporção das aquisições de produtos primários do associado e de não associado.

(...)

Sobre a totalidade das aquisições destes produtos, estabelece o percentual de aquisições de associados e de não associados.

Quanto ao registro da receita, durante o mês, a cooperativa vende os produtos industrializados ao mercado (negócio-meio) e não conhece ainda qual será a proporção.

Em vista disso, todas as notas fiscais de vendas são contabilizadas em contas de receita com associados (ingressos).

No final de cada mês, uma vez estabelecido em cada atividade o percentual e associados e não associados, a requerente aplica os referidos índices sobre a totalidade da receita obtida em decorrência das vendas, determinando assim o valor correspondente às vendas de produtos de associados (ingressos) e o correspondente às vendas de produtos de terceiros (receitas). Finalmente, o valor correspondente às receitas de não associados em cada atividade é transferido das contas receitas com associados (ingressos) para as contas de receitas com não associados da respectiva atividade.

De igual modo a recorrente computa em separado os custos diretos, e imputados às receitas com as quais guardam correlação. A partir daí, e desde que impossível destacar os custos e encargos indiretos de cada uma das duas espécies de receitas, os custos indiretos são apropriados proporcionalmente ao valor das duas receitas brutas obtidas pela requerente.

Considera, assim, atendido o critério estabelecido no artigo 87 da Lei nº 5.764, de 1971, e no Parecer Normativo CST nº 73/75.

Ilustra o procedimento com três tabelas referentes a janeiro de 2010, mês em que todos “os suínos e aves destinados ao abate são provenientes de produtores associados, enquanto que na atividade de lácteos o percentual de associados foi de 93,52%”:

Atividade de Suínos					
Descrição	Associados		Não Associados		Total Geral
	Vr. do Mês (R\$)	%	Vr. do Mês (R\$)	%	
Entradas de Suínos p/ Abate	55.187.481,32	100,00	0,00	0,00	55.187.481,32
Total	55.187.481,32	100,00	0,00	0,00	55.187.481,32
Atividade de Aves					
Descrição	Associados		Não Associados		Total Geral
	Vr. do Mês (R\$)	%	Vr. do Mês (R\$)	%	
Entradas de Aves p/ Abate	26.895.993,36	100,00	0,00	0,00	26.895.993,36
Total	26.895.993,36	100,00	0,00	0,00	26.895.993,36
Atividade de Lácteos					
Descrição	Associados		Não Associados		Total Geral
	Vr. do Mês (R\$)	%	Vr. do Mês (R\$)	%	
Entradas de Leite Cru	14.200.567,27	93,52	981.062,56	6,48	15.181.629,83
Total	14.200.567,27	93,52	981.062,56	6,48	15.181.629,83

Sobre o entendimento do Fiscos, assevera:

Mas as autoridades fiscais entendem que o cálculo da requerente é equivocado, pois deveria levar em consideração, não somente o produto primário (aves, suínos e leite), entregues pelas cooperativas associadas ou por terceiros, mas também os demais insumos de produção utilizados na industrialização dos produtos agropecuários dos associados ou não associados, como por exemplo, as embalagens, produtos intermediários, etc, pois estes insumos compõem o produto final e têm expressiva importância na formação do preço de venda, ou seja, no montante da receita obtida pela cooperativa.

Eis, pois, a demonstração do procedimento adotado pelas autoridades fiscais, tendo por base os dados do mês de janeiro do ano de 2010, conforme demonstrativo de fl. 365:

Atividade de Suínos					
Descrição	Associados		Não Associados		Total Geral
	Vlr. Acumulado (R\$)	%	Vlr. Acumulado (R\$)	%	
Entradas de Matéria Prima	55.187.481,32	100,00	0,00	0,00	55.187.481,32
Entradas de Mat. Intermediário e Material de Embalagem	201,60	0,00	14.622.420,87	100,00	14.622.622,47
Total	55.187.682,92	79,05	14.622.420,87	20,95	69.810.103,79

Atividade de Aves					
Descrição	Associados		Não Associados		Total Geral
	Vlr. Acumulado (R\$)	%	Vlr. Acumulado (R\$)	%	
Entradas de Matéria Prima	26.895.993,36	100,00	0,00	0,00	26.895.993,36
Entradas de Mat. Intermediário e Material de Embalagem	0,00	0,00	1.103.141,91	100,00	1.103.141,91
Total	26.895.993,36	96,06	1.103.141,91	3,94	27.999.135,27

Atividade de Láticos					
Descrição	Associados		Não Associados		Total Geral
	Vlr. Acumulado (R\$)	%	Vlr. Acumulado (R\$)	%	
Entradas de Matéria Prima	14.200.567,27	93,52	984.062,56	6,48	15.184.629,83
Entradas de Mat. Intermediário e Material de Embalagem	0,00	0,00	2.974.806,79	100,00	2.974.806,79
Total	14.200.567,27	78,20	3.958.869,35	21,80	18.159.436,62

Considera, contudo, que o critério defendido pelo Fisco não é amparado pela legislação fiscal, uma vez que o inciso I do artigo 183 do RIR/99 “estabelece a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas a sua finalidade, tais como a industrialização, pelas cooperativas agropecuárias, de produtos adquiridos de não associados”:

Art. 183. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade, tais como (Lei nº 5.764, de 1971, arts. 85, 86, 88 e 111, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 2º):

I – de comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais;

(...)

E que “a leitura a contrário sensu da norma esculpida no art. 183 do RIR/99 estabelece que não incide o IRPJ e a CSLL sobre os resultados positivos das operações e atividades relacionadas à finalidade da cooperativa na industrialização de produtos adquiridos de associados”.

Com o objetivo de comprovar que não deve prosperar a metodologia adotada pelo Fisco, propõe uma reflexão sobre o aspecto material do fato gerador em exame, qual seja, o “resultado positivo nas operações de industrialização, pelas cooperativas agropecuárias, de produtos adquiridos de não associados”, nos termos do artigo 183 do RIR/99.

Indaga:

"E qual seria o produto adquirido de não associado? Qual a origem do produto adquirido pelas cooperativas agropecuárias, de não associado, de que cuida a norma? Ou então qual seria o

produto adquirido pela cooperativa agropecuária de não associado para fins de oferecer o resultado positivo da industrialização à tributação?"

E entende ser “óbvio que a lei, ao se referir à cooperativa agropecuária, está a dizer que se trata de aquisição de produto rural”. Defende que o artigo 15 da Lei Complementar nº 11, de 1971 (na sua redação original e na redação dada pela LC nº 16, de 19732, e o artigo 25 da Lei nº 8.212, de 1991 (com redação dada pela Lei nº 8.540, de 19923), permitem se conceituar produto rural da seguinte maneira:

o produto rural é aquele de origem animal ou vegetal *in natura* ou industrializado rudimentarmente/precariamente, que possui duas finalidades bem definidas, quais sejam, o imediato consumo ou a posterior industrialização.

Sustenta que a industrialização, por outro lado, “*exprime a idéia de transformação, de alteração do estado natural das coisas a partir da interferência direta da ação humana, ou seja, a modificação das características essenciais de algo encontrado na natureza*”. Neste sentido o parágrafo único do artigo 46 do Código Tributário Nacional⁴ e o parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 4.502, de 1964.

Lembra, ainda, que o inciso III do artigo 1º da Lei Complementar nº 65, de 1991, define, como produto semi-elaborado, aquele cuja matéria prima de origem animal, vegetal ou mineral represente mais de sessenta por cento do custo do correspondente produto.

Argumenta, assim, que são industrializados os produtos cujos insumos não superem o percentual acima referido, o que a leva a concluir que produtos que não sofreram tamanha transformação permanecem sendo rurais.

Neste esteio, aduz que os produtos de origem animal ou vegetal podem passar por processos de beneficiamento, os quais não alteram a natureza desta matéria, mas simplesmente sua aparência ou função.

Lembra que o produto rural *in natura* pode ser transformado por meio do processo de industrialização rudimentar, o qual se caracteriza pela precariedade das técnicas e da primariedade do processo bem como pela utilização de trabalhadores de forma não segmentada, segundo dispõe a Ordem de Serviço INSS/DAF nº 159, de 19977 e a Instrução Normativa SRP nº 3, de 20058.

Arremata:

Com isso, de forma sintética, resta consolidado que para um produto ser admitido pelo ordenamento jurídico pátrio como produto rural o mesmo deve: (i) possuir origem animal ou vegetal;

(ii) encontrar-se em estado natural, sem que tenha sofrido qualquer processo de industrialização (com modificação de sua natureza, funcionamento, apresentação, finalidade ou acabamento) sendo apenas admitida a submissão a processos mais simplificados e de complexidade tecnológica reduzida,

quais sejam, os processos de beneficiamento e de industrialização rudimentar; e

(iii) possuir finalidade bem definida, ao consumo ou para ser empregado em novo processo produtivo, em posterior processo de industrialização.

Terminada esta introdução, recorda que o artigo 110 do CTN não permite que a legislação tributária altere a definição, o conteúdo e o alcance de institutos de direito privado, impedindo, assim, que o produto rural tenha seu conceito alargado a ponto de se “admitir a incidência do IRPJ e CSLL sobre as aquisições de insumos de produção como embalagens, energia elétrica, etc., como sendo aquisição de produto rural de não associado”.

Discorre acerca do conceito de insumos, que seriam “todas as despesas e investimentos que contribuem para a formação de determinado resultado, mercadoria ou produto até o acabamento ou consumo final”, e encerra com a seguinte conclusão:

Assim, límpido e cristalino de que o aspecto material da hipótese de incidência é APURAR RESULTADO POSITIVO NAS OPERAÇÕES DE INDUSTRIALIZAÇÃO, PELAS COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS, DE PRODUTOS RURAIS (PRIMÁRIOS) ADQUIRIDOS DE NÃO ASSOCIADOS.

Pondera acerca dos aspectos temporal, pessoal e quantitativo da hipótese de incidência tributária e os aplica ao caso em exame, o que a conduz ao seguinte desfecho:

Está claro, no caso tratado pelo artigo 183 do RIR/99, que o legislador ao indicar a materialidade do fato que constituiria APURAR RESULTADO POSITIVO NAS OPERAÇÕES DE INDUSTRIALIZAÇÃO, PELAS COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS, DE PRODUTOS RURAIS (PRIMÁRIOS) ADQUIRIDOS DE NÃO ASSOCIADOS, indicou a medida do fato por ele colhido – base imponible, isto é, o RESULTADO POSITIVO NAS OPERAÇÕES DE INDUSTRIALIZAÇÃO, PELAS COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS, DE PRODUTOS RURAIS (PRIMÁRIOS) ADQUIRIDOS DE NÃO ASSOCIADOS.

O outro dado chamado alíquota, isto é, de 15%, com adicional de 10% para o IRPJ e de 9% para a CSLL, aplicada sobre o RESULTADO POSITIVO NAS OPERAÇÕES DE INDUSTRIALIZAÇÃO, PELAS COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS, DE PRODUTOS RURAIS (PRIMÁRIOS) ADQUIRIDOS DE NÃO ASSOCIADOS o resultado positivo, que, conjugado com aquele (base imponible), permite a indicação do montante a ser recolhido a título de IRPJ e CSLL.

Portanto, é evidente o equívoco incorrido pelas autoridades fiscais, ao reter que os insumos de produção, aplicados na industrialização de produtos agropecuários sejam considerados como aquisições de terceiros, não associados.

No presente caso, as embalagens, a energia elétrica e outros insumos de produção, são utilizados no processo produtivo, mas não são aquisições de produtos rurais.

Ora, o artigo 183 do RIR/99, estabelece como base de incidência do IRPJ as aquisições de produtos rurais de não associados.

Logo, as embalagens, a energia elétrica, etc., não são considerados produtos rurais. Em não sendo produtos rurais, não podem fazer parte do rateio de aquisições de associados e não associados.

Considera, portanto, equivocado o procedimento fiscal de, via interpretação contra legem, “*considerar aquisições de embalagens, energia elétrica, produtos intermediários, que não são produtos rurais, como sendo aquisições de produtos rurais de não associados*”.

Requer, destarte, que tais aquisições sejam desconsideradas, julgando-se improcedentes as autuações impugnadas.

Da Segregação dos Atos Cooperativos pela Entrada de Produtos de Aves, Suínos e Leite

Sustenta que, caso as argumentações já suscitadas sejam superadas, ou seja, caso se ignore que o artigo 183, I, do RIR/99 “*determina a incidência do IRPJ e CSLL apenas sobre os resultados obtidos nas aquisições de produtos rurais de não associados – o que exclui as aquisições de energia elétrica, material de embalagem, produtos intermediários, etc., por não se tratar de aquisições de produtos rurais, cumpre perquirir se os insumos de produção (ditos pelas autoridades fiscais como sendo demais aquisições de matérias primas, material de embalagem e produtos intermediários, de terceiros), que são utilizadas na industrialização de produtos derivados de suínos, aves e leite, estão abrangidos no conceito de ato cooperativo*”.

Passa então a discutir o conceito de ato cooperativo, iniciando com o disposto na Lei nº 5.764, de 1971, que, em seu artigo 3º, prescreve:

Art. 3º Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

Consoante a legislação e a doutrina, a cooperativa seria uma sociedade sujeita a um regime jurídico próprio destinada a prestar serviços aos associados, diferenciando-se, assim, das sociedades civis e comerciais.

Outro aspecto peculiar do cooperativismo é a figura do cooperado, o qual tem simultaneamente a condição de associado e de cliente da cooperativa, “*fazendo com que se confunda com a própria sociedade*”.

Na continuação, invoca o artigo 79 da Lei nº 5.764, de 1971, o qual conceitua ato cooperativo:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Interpreta a aludida norma da seguinte forma:

Vale dizer, não só é ato cooperativo aquele que revela mandato ou delegação de atribuições do cooperado à cooperativa (finalidade), mas também aquele praticado pela cooperativa em nome de seus cooperados, na consecução de seus objetivos sociais (objeto).

Com pressuposto nestes entendimentos, comenta o procedimento fiscal:

As autoridades fiscais entendem que as aquisições de material de embalagem e produtos intermediários utilizados no processo de industrialização de suínos, aves e leite, configuram atos não cooperativos, razão pela qual apurou índice de rateio das operações com terceiros, e determinou o valor da receita tributável (terceiros), para então exigir o IRPJ e a CSLL.

Data maxima venia, o entendimento dos agentes fiscais é equivocado, pois dá ao ato cooperativo (finalidade e objeto) entendimento restrito, ao entender que as aquisições de insumos utilizados no processo industrial pela cooperativa, junto a terceiros, não configuram ato cooperativo.

No entanto, a seu ver, as operações apontadas pela Fiscalização subsumem-se ao conceito de ato cooperativo, o que torna indevida a exação fiscal.

Explica:

Quando a recorrente foi ao mercado para adquirir embalagem, produtos intermediários, etc., a mesma atuou com a finalidade de industrializar os bens de seus associados. Isto é o que a lei e a doutrina denominam de compras em comum. Noutras palavras, a requerente atuou como uma cooperativa de compras, em conformidade com seu estatuto social.

Na operação de aquisição de bens (embalagem, produtos intermediários, etc), a requerente celebrou um contrato de compra e venda com terceiros, para a consecução de seu objetivo social (objeto).

A requerente praticou ato cooperativo quando utilizou tais bens na industrialização de bens aos associados (finalidade). A requerente e o associado, por isso, não celebraram, no caso, contrato de compra e venda (§ único, art. 79, Lei nº 5.764/71).

De igual modo, quando o associado entregou sua produção (aves terminadas, suínos e leite à cooperativa para industrialização de produtos derivados do abate de suínos, aves e de leite, o mesmo não celebrou, com a cooperativa, contrato de compra e venda, mas sim ato cooperativo. Isto é decorrente do próprio dispositivo legal que assim o determina. A dupla qualidade do associado impossibilita que se trate de contrato de compra e venda uma vez que não é possível alguém vender algo de sua propriedade para si próprio.

De outro lado, o recebimento de suínos, aves e leite e após industrializá-los, a cooperativa passa a funcionar como cooperativa de vendas em comum, configurando-se assim, ato cooperativo, para a consecução de seu objetivo social (objeto).

Logo, todas as operações realizadas pela requerente, isto é, desde a aquisição de bens de terceiros (embalagem, produtos intermediários, etc) até a venda dos produtos resultantes do abate de aves, suínos e da industrialização do leite, são atos cooperativos praticados, em razão da finalidade e objeto.

Procura corroborar suas alegações com as lições de Walmor Franke, o qual defende existirem duas espécies de operações realizadas pelas cooperativas. As internas, ou operações-fins, realizadas entre a cooperativa e os associados ou entre estas e aquela. E as externas, ou operações-meio, praticadas externamente, no mercado, com entidades públicas ou privadas.

Transcreve a lição de Ricardo Mariz de Oliveira:

Então, o essencial para caracterizar o ato próprio do objeto institucional da cooperativa não está em ser um ato com o cooperado ou um terceiro, pois que, mesmo quando a cooperativa vende ou compra em ato comercial com terceiros, ela pode estar agindo na consecução de sua própria razão de ser.

O essencial, portanto, é que ela venda o que pertence ao cooperado, ou compre o que vai ser consumido pelo cooperado.

E conclui:

Portanto, ato cooperativo tanto é o praticado entre a cooperativa e os seus associados quanto os praticados entre a cooperativa e terceiros na consecução de seu objetivo social.

Diz que o Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF tem decidido nesta linha, conforme se depreenderia da ementa do Acórdão nº CSRF/01-05.591. Depois de exibir a ementa do aludido acórdão, reproduz parte do voto do Conselheiro Relator Dorival Padovan:

É que em se tratando de insumos adquiridos pela cooperativa junto a terceiros, os quais se destinaram aos associados para a terminação de aves, o ato cooperativo não pode ser interpretado restritivamente, vez que inerente à finalidade e objeto da atividade que decorre da associação cooperativa.

O relator do acórdão recorrido, i. Conselheiro Irineu Bianchi interpretou com esmero a questão, asseverando:

(...)

De outro lado, após o recebimento da produção do associado e após industrializá-la, a cooperativa passa a funcionar como cooperativa de venda em comum, configurando-se assim, ato cooperativo, para a consecução de seu objetivo social (objeto).

Logo, todas as operações realizadas pelo frigorífico de aves, isto é, desde a aquisição de bens de terceiros (ovos incubáveis, pinto de um dia, milho, etc.), até a venda dos produtos resultantes do abate de aves, são atos cooperativos praticados, em razão da finalidade e objeto.

No caso vertente, não há como negar a necessidade das múltiplas funções da cooperativa, as quais são inerentes à sua missão institucional, sob pena de inviabilizar a atividade de seus associados: produção integrada de frangos que se concretiza, enfim, pelo frigorífico de abate de aves da cooperativa.

Arremata:

Assim, a constituição de crédito tributário sobre as operações realizadas pela requerente na aquisição de embalagens, produtos intermediários, etc, utilizados na industrialização de bens do associado, deve ser cancelada, pois tais operações foram realizadas para a consecução de seu objetivo social e pela finalidade de sua constituição.

Argumenta que os Agentes do Fisco se valeram da interpretação gramatical do artigo 79 da Lei nº 5.764, de 1971, o que não seria apropriado, pois o cooperativismo deve ser compreendido dentro de um contexto histórico e constitucional. Aliás a Constituição Federal instituiu uma nova ordem jurídica sobre a matéria, determinando tratamento diferenciado e favorecido às cooperativas.

Por conseguinte, a seu ver, está acobertada pela proteção constitucional toda sorte de ato cooperativo, quer seja negócio-fim quer seja negócio-meio, estes imprescindíveis para que as práticas principais se realizem.

Para Renato Lopes Becho, “o negócio-meio é negócio essencial, apesar de não estar expressamente previsto no conceito legal de ato cooperativo, já que este não se realiza sem tais negócios-meio”. Aplicando-se tal doutrina ao case vertente, percebe-se que a contribuinte não tem como realizar a industrialização dos produtos fornecidos pelos cooperados sem recorrer a produtos ou serviços de terceiros.

A interpretação ampla do conceito de ato cooperativo foi defendida por Geraldo Ataliba.

Requer, conseguintemente, que seja afastada a interpretação literal do artigo 79 da Lei do Cooperativismo, para fazer prevalecer a interpretação extensiva e finalística do dispositivo legal, consentânea com a Constituição Federal.

Invoca outro julgado da CSRF do CARF:

SOCIEDADES COOPERATIVAS. ATO COOPERATIVO. ATO – MEIO. INTERPRETAÇÃO.

A interpretação literal não é a única que deve ser empregada quando da análise de uma norma jurídica, tendo em vista que sua adequada aplicação também deve derivar de um estudo sistemático. Ao confrontar os artigos 79, 86, 87 e 111 da Lei nº 5.764/71 com os arts. 146, III, 'c' e 174, § 2º da Constituição Federal, bem como com as demais disposições da Lei nº 5.764/71, é possível concluir que os atos-meio, por serem indispensáveis à consecução dos atos-fim, também devem ser considerados como cooperativos. (Acórdão nº 9303-001.882 – 3ª Turma, sessão de 07/03/2012)

Reproduz o voto do Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda.

Informa que o Poder Judiciário tem decidido no mesmo sentido:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS - Não há renda tributável pelo fornecimento de peças e componentes se estiver incluído, por conexão, no conceito legal de ato cooperativo. (Apelação nº 04153114/97-RS, TRF da 4ª Região)

Da Impossibilidade de Aplicação Simultânea da Multa Isolada e da Multa de Ofício

Sobre o tema, alega que “a mesma conduta da contribuinte foi considerada como tipificadora de duas infrações: falta de pagamento de valor mensal estimado e a falta de pagamento do saldo apurado ao final do ano”.

Aos olhos do Fisco, os dispositivos legais infringidos seriam os incisos I e II, ambos do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Traz à colação a lição de Marco Aurélio Greco, que considera indevido o entendimento do Fisco, e a jurisprudência do CARF, aqui representada pelos Acórdãos nos 102- 47087, 102-47460, 106-12924, 103-22217 e 9101-001.657.

Decisão da DRJ

A 15ª Turma de Julgamento da DRJ/POR, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação da ora Recorrente e manteve o crédito tributário, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

COOPERATIVAS. TRIBUTAÇÃO. ATO COOPERATIVO.

Não são tributados pelo IRPJ os resultados decorrentes de atos cooperativos, entendidos como aqueles realizados entre cooperados e cooperativas bem como entre cooperativas, desde

que promovidos para atender os objetivos sociais da cooperativa.

Por conseguinte, o resultado relacionado à aquisição de insumos de terceiros não associados deve ser oferecido à tributação.

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. ESTIMATIVAS MENSAS. IRPJ. CSLL. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

A multa isolada prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tem pressuposto de exigência diferente da multa de ofício prevista no inciso I do citado artigo. As penalidades decorrem de pressupostos diferentes e o lançamento delas no mesmo auto de infração não significa dupla penalização pela mesma conduta.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Em se tratando de exigência reflexa que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão dos lançamentos decorrentes.

PEDIDO POR JUNTADA DE PROVAS.

Indefere-se o pedido para juntada de provas após o oferecimento da impugnação, em observância ao disposto no artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, principalmente se a impugnante não informou quais elementos almeja apresentar e o que pretende especificamente provar com eles.

Recurso Voluntário

Inconformada, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário por meio do qual ratifica seus argumentos de Impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Admissibilidade

O Recurso interposto é tempestivo e preenche os demais requisitos previstos em Lei e no PAF, assim, merece ser apreciado.

Mérito

Em apertada síntese a discussão ora posta se refere ao tratamento fiscal dado pela ora Recorrente às atividades relacionadas à suínos, carnes aves e lácteos. O pano de fundo da discussão envolve a análise dos conceitos de custo, atividade industrial, atividade cooperativa e alcance da legislação correspondente.

Isso porque, a ora Recorrente, em obediência à legislação em vigor, deve apurar e demonstrar o "Índice de Ato Cooperado - Cooperativa" de cada uma de suas atividades para ao final, após efetuadas as devidas ponderações, apurar tal índice em relação à receita bruta total.

Em termos práticos, temos que nas operações de suínos, carnes aves e lácteos, para fins de apuração do percentual da receita de venda desses produtos como ato cooperado e ato não cooperado, a ora Recorrente considera as entradas, ou seja, as aquisições de suínos vivos, aves vivas e leite cru e refrigerado.

Assim, a Recorrente identifica as aquisições de tais **produtos primários** que foram efetuadas junto à associados e a não associados, calcula o percentual de cada um e, após isso, aplica o mesmo percentual sobre a receita bruta da empresa.

A Recorrente traz um exemplo didático deste cálculo:

Atividade de Suínos					
Descrição	Associados		Não Associados		Total Geral
	Vlr. do Mês (R\$)	%	Vlr. do Mês (R\$)	%	
Entradas de Suínos p/ Abate	55.187.481,32	100,00	0,00	0,00	55.187.481,32
Total	55.187.481,32	100,00	0,00	0,00	55.187.481,32
Atividade de Aves					
Descrição	Associados		Não Associados		Total Geral
	Vlr. do Mês (R\$)	%	Vlr. do Mês (R\$)	%	
Entradas de Aves p/ Abate	26.895.993,36	100,00	0,00	0,00	26.895.993,36
Total	26.895.993,36	100,00	0,00	0,00	26.895.993,36
Atividade de Lácteos					
Descrição	Associados		Não Associados		Total Geral
	Vlr. do Mês (R\$)	%	Vlr. do Mês (R\$)	%	
Entradas de Leite Cru	14.200.567,27	93,52	984.062,56	6,48	15.184.629,83
Total	14.200.567,27	93,52	984.062,56	6,48	15.184.629,83

Vemos no quadro acima, que demonstra a forma de cálculo adotada pela Recorrente, que a totalidade das aquisições de suínos e aves foi efetuada junto a associados. Desta forma, a receita decorrente da venda dos produtos relacionados diretamente a tais produtos primários foi integralmente considerada como decorrente de ato cooperado.

Por outro lado, em relação às entradas de leite cru, apenas parcela correspondente a 93,52% foi adquirida junto aos associados, restando uma menor parcela de 6,48% que fora adquirida de não associados. Neste caso, a Recorrente considerou que a receita de venda dos produtos relacionados ao leite foi 93,52% decorrente de atividade cooperativa e 6,48% de atividade não cooperativa.

Contudo, para efetuar o lançamento, o auditor fiscal utilizou racional diferente, pois, além de considerar as entradas de produtos primários (suínos, aves e leite), incluiu também no cálculo os demais insumos (produtos intermediários, embalagens e etc...) que compõem o produto final.

Tomando por base o mesmo mês de janeiro de 2010, o quadro abaixo mostra cálculo do fiscal:

Atividade de Suínos					
Descrição	Associados		Não Associados		Total Geral
	Vlr. Acumulado (R\$)	%	Vlr. Acumulado (R\$)	%	
Entradas de Matéria Prima	55.187.481,32	100,00	0,00	0,00	55.187.481,32
Entradas de Mat. Intermediário e Material de Embalagem.	201,60	0,00	14.622.420,87	100,00	14.622.622,47
Total	55.187.682,92	79,05	14.622.420,87	20,95	69.810.103,79
Atividade de Aves					
Descrição	Associados		Não Associados		Total Geral
	Vlr. Acumulado (R\$)	%	Vlr. Acumulado (R\$)	%	
Entradas de Matéria Prima	26.895.993,36	100,00	0,00	0,00	26.895.993,36
Entradas de Mat. Intermediário e Material de Embalagem.	0,00	0,00	1.103.141,91	100,00	1.103.141,91
Total	26.895.993,36	96,06	1.103.141,91	3,94	27.999.135,27
Atividade de Lâcteos					
Descrição	Associados		Não Associados		Total Geral
	Vlr. Acumulado (R\$)	%	Vlr. Acumulado (R\$)	%	
Entradas de Matéria Prima	14.200.567,27	93,52	984.062,56	6,48	15.184.629,83
Entradas de Mat. Intermediário e Material de Embalagem.	0,00	0,00	2.974.806,79	100,00	2.974.806,79
Total	14.200.567,27	78,20	3.958.869,35	21,80	18.159.436,62

O resultados são bem diferentes, isso porque, resta claro aqui que, com exceção do produto leite, todo o material intermediário, embalagem e outros insumos que não o produto primário, são integralmente adquiridos de terceiros não associados e, ao incluir esta variável no cálculo, há substancial aumento da parcela de atividade não cooperativa.

Não concordo com o racional adotado pelo Sr. Fiscal e passo agora a explicar minhas razões.

Dos Atos Cooperativos

Para análise do presente caso se faz necessário, primeiramente, fazer alguns comentários sobre o conceito de atos cooperativos.

Para tanto, me aproveito de brilhante resumo elaborado pelo Sr. Fiscal no TVF que deu origem ao processo n. 11020.000206/2003- 9 e que culminou no acórdão 9303-001.882 da 3º Turma da CSRF:

“1. Atos cooperativos:

Segundo o art. 79 da Lei nº 5.764/71, atos cooperativos são aqueles realizados entre a cooperativa e seus associados ou entre cooperativas, quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais da sociedade. São igualmente conhecidos por

atos-fim, operações internas, operações privativas dos associados ou negócios cooperativos. Embora impliquem transferência patrimonial, não caracterizam compra e venda ou operação de mercado e não geram, portanto, resultados positivos (lucros).

A cooperativa recebe os produtos do associado com plenos poderes para deles dispor (art. 83 da Lei nº 5.764/71), no atendimento de seu objetivo social. Conseqüentemente o associado é reembolsado (o ato de reembolso é cooperativo) com o retorno das "sobras líquidas", consistentes estas no preço obtido pela cooperativa na colocação, no mercado, de seus produtos, diminuído dos custos inerentes ao conjunto de operações necessárias. Cada associado recebe as sobras líquidas na exata proporção em que atuou no mercado através da cooperativa (art. 4º, VII, da Lei nº 5.764/71).

2. Atos não-cooperativos intrínsecos (inerentes à atividade da cooperativa, sendo indispensável realizá-los na consecução do objetivo social):

São atos de natureza econômica, civis ou comerciais, que não geram resultados positivos (lucros) para a sociedade (os resultados positivos são gerados para o associado, pessoa física, onde há inclusive acréscimo patrimonial), mas sobras, à medida que são inerentes (intrínsecos) à atividade da cooperativa no atendimento de seu objetivo social. Classificam-se em dois grupos:

2.1. Atos-meio, operações externas: são os atos que a cooperativa pratica com terceiros, não associados, no atendimento de seu objetivo social, sendo "meio" por intermédio do qual a cooperativa realiza aquelas operações internas (ato cooperativo I) relativas à prestação de serviços aos associados. A cooperativa age em nome próprio, mas por conta do associado. O não cooperado aparece em apenas uma ponta da relação negocial. Em uma cooperativa de produção de vinho, por exemplo, o terceiro será o comprador dos produtos industrializados pela sociedade, a partir da entrega, pelos cooperados, dos produtos agrícolas (uva).

2.2. Atos acessórios ou auxiliares: são aqueles praticados com o fim de administrar a sociedade. Por exemplo: contratar ou demitir empregados, venda de um bem obsoleto (ativo imobilizado).

3. Atos não-cooperativos extrínsecos (não vinculados diretamente ao objetivo social da cooperativa) expressamente previstos na Lei nº 5.764/71:

São operações com não associados previstas nos arts. 85 a 88 da referida Lei. Caracterizam-se como atos jurídicos de natureza civil ou comercial correlacionados indiretamente com o objetivo social ou à finalidade da sociedade, a exemplo da aquisição de produtos de não associados e da prestação de serviços ao

associado para a melhoria da sua situação econômica. Geram lucros, portanto, à medida que a sociedade interage no mercado.

4. Atos não-cooperativos extrínsecos implicitamente previstos pela Lei nº 5.764/71:

São operações com não associados não mencionadas nos artigos citados no item 3. São atos a que se refere o art. 1º da Lei nº 8.541/92, ao dispor sobre a tributação relativa ao IRPJ das sociedades cooperativas, "em relação aos resultados obtidos em suas operações ou atividades estranhas a sua finalidade, nos termos da legislação em vigor."

As aplicações no mercado financeiro são atos que não fazem parte dos objetivos sociais da maioria das cooperativas.

Constituem-se, portanto, em típicos exemplos de atos não-cooperativos extrínsecos implicitamente previstos na Lei 5.764/71.

Os resultados positivos deverão ser destinados ao FATES, ao Fundo de Reserva ou ainda à amortização de prejuízos oriundos de atos não-cooperativos extrínsecos (atos fora do objetivo social da sociedade).

5. Sobras:

É o resultado positivo auferido da prática dos atos não-cooperativos intrínsecos, também chamados atos-meio (item 2), através dos quais a cooperativa interage no mercado, de acordo com seu objetivo social e perseguindo seu fim (prestação de serviços a associados). Na cooperativa em apreço, por exemplo, originará sobras a colocação, no mercado, dos produtos industrializados pela cooperativa. Perceba-se que, neste conceito, pouco importa se os cooperados recebem ou não adiantamentos à época da entrega da matéria-prima (uva).

6. Lucro:

É o resultado positivo que advém da execução de atos não-cooperativos extrínsecos (realizados pela cooperativa, em nome próprio, e não em nome dos cooperados) dos quais são exemplos expressos os arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71 e implícitos quaisquer outros atos não diretamente relacionados com a finalidade ou com o objetivo social da cooperativa. No caso em questão, as seguintes operações resultam em lucro:

a) intermediação da cooperativa, entre o associado e o mercado, quando da venda de produtos industrializados (vinho) elaborados a partir da matéria-prima (uva) entregue por não associados (não-cooperados) ;

b) intermediação da cooperativa, entre o associado e o mercado, quando da venda de produtos industrializados importados do Uruguai (vinho) de empresa estabelecida naquele país;

c) obtenção de receitas financeiras a partir de descontos obtidos no pagamento de duplicatas, juros recebidos de terceiros, variações monetárias ativas e rendimentos de aplicações financeiras."(grifos nossos)

Em resumo, temos que as cooperativas podem realizar tipos variáveis de atos e a **classificação de tais atos obedecem um racional de correlação com o respectivo objeto social.**

É clara a definição de que os atos cooperativos são aqueles expressamente previstos em seu instrumento constitutivo, enquanto que os não cooperativos podem, ou não, ter relação direta com a atividade da cooperativa.

Dentre os não cooperativos, temos três subdivisões: (i) os intrínsecos; (ii) os extrínsecos explicitamente previstos pela Lei nº 5.764/71; e (iii) os extrínsecos implicitamente previstos pela Lei nº 5.764/71.

Por fim, os atos não cooperativos intrínsecos são divididos em duas espécies, que são os atos-meio e os atos auxiliares ou acessórios.

A lei n. 5.764/71 traz a definição legal de tais institutos. Destaco aqui, os arts. 79, 86, 87, 88 e 111:

“Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

Art. 88. Poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas para melhor atendimento dos próprios objetivos e de outros de caráter acessório ou complementar.

Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei.”

A leitura dos dispositivos acima, pode levar à conclusão de que a classificação dos atos cooperativos é restrita e que toda operação que envolva a participação de terceiros está desenquadrada deste conceito.

Contudo, entendo, não é somente este método interpretativo (literal) que deva ser utilizado no caso em tela, vez que a interpretação literal é apenas o início do processo de hermenêutica, que não se encerra na literalidade ou gramática do texto e demanda a utilização de outras técnicas como a sistemática ou finalística.

Seguindo este racional, trago neste voto, outros dispositivos legais que nos permitirão efetuar uma **interpretação sistemática** do que seja a atividade cooperada e nos leve à correta conclusão acerca da respectiva tributação.

Nesta direção, podemos partir da própria Constituição Federal que assim dispõe em seus arts. 146, III, "c" e 174, § 2º:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

§ 2º A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo

Pois bem, o art. 146, III, 'c' da Constituição Federal estabelece que cabe à lei complementar dar o adequado tratamento tributário aos atos praticados pelas sociedades cooperativas. Verifica-se aqui que o legislador constituinte estabeleceu uma especial atenção e uma forma legislativa qualificada (lei complementar) para tratar da questão da tributação das cooperativas.

Conforme bem destacado no acórdão 9303001.882 (Rel. Conselheiro Rodrigo Cardoso Miranda), quanto à interpretação do que seria o "adequado tratamento tributário", dispõe Fábio Junqueira de Carvalho:

“Tratamento tributário adequado ao ato cooperativo é aquele que neutraliza a carga tributária na atuação cooperativa, de modo que a arrecadação fiscal não exceda aquela que normalmente ocorreria caso o associado atuasse isoladamente, sem a “ajuda” da cooperativa.” (CARVALHO, Fábio Augusto Junqueira de; MURGEL, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva. A incidência da CPMF sobre a movimentação financeira das cooperativas. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, nº 35, ago. 1998. p. 2632)

A preocupação do legislador constituinte em dar tratamento especial às cooperativas pode ser confirmada pela leitura do art. 174, § 2º, da Constituição Federal que prevê que a lei deve apoiar e estimular o cooperativismo e outras formas de associativismo.

Tais apontamentos de natureza constitucional nos levam à conclusão de que a **Lei nº 5.764/71**, sendo anterior à promulgação da CF/88, tempo em que o cuidado especial com o cooperativismo ainda não era matéria constitucional, **deve ser interpretada de forma sistemática com o texto constitucional que lhe é posterior.**

Assim seguindo este racional, devemos aplicar uma interpretação não somente sistemática mas também finalística da Lei n. 5.764/71 de modo a concluir que a sociedade cooperativa visa ao exercício de uma atividade econômica, para a qual os seus associados se obrigam a contribuir com bens ou serviços, que ao final se destinam ao mercado.

Desta forma, é inevitável que o tratamento diferenciado dado ao ato cooperativo interno (ou ato-fim previstos no art. 79 da Lei nº 5.764/71) deve abranger alguns atos-meio, realizados com o mercado.

Do caso concreto

No caso em tela, a finalidade da ora Recorrente é a de receber a produção (suínos, aves e leite cru) de seu associados, industrializar tais produtos e comercializá-los no mercado. Veja, o ato cooperativo da Recorrente acontece pelo recebimento da produção dos associados.

Desta forma, o percentual adotado pela Recorrente para calcular seus atos cooperativos se baseia nas entradas (suínos, aves e leite cru) advindas de seus cooperados. No mesmo sentido, no caso de entradas provenientes de não-associados, tais operações compõem a parcela de atos não cooperativos da Recorrente.

Me parece correto o procedimento adotado pela Recorrente, qual seja, o de apurar o percentual de seus atos cooperativos tendo por base as entradas e não as saídas dos produtos, pois, é na entrada que se dá o exercício de sua função de cooperativa.

De qualquer forma, temos que o ponto central da discussão aqui é que o conceito de "entradas" adotado pelo fisco (quaisquer insumos - produto intermediário, material de embalagem etc..) é mais elástico do que aquele adotado pela Recorrente (produto primário).

Neste ponto, cabe trazer o quanto previsto no art. 183 do RIR/99:

*Art. 183. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica **pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade**, tais como (Lei nº 5.764, de 1971, arts. 85, 86, 88 e 111, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 2º):*

*I - de **comercialização ou industrialização**, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, **de produtos adquiridos de não associados**, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais;*

II - de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais;

III - de participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares. (grifos nossos)

Se a previsão é a de que há tributação da operação de comercialização ou industrialização de produtos adquiridos de não associados, temos que se os produtos industrializados ou comercializados tiverem sido adquiridos de associados, não haverá tributação.

Cabe aqui uma questão: qual é o produto que é industrializado e posteriormente comercializado pela Recorrente? Me pareceu, após análise de documentação apresentada nos autos, de que se trata de carne suína, aves e leite em suas diversas formas de apresentação.

Aliás, considerando que tratamos aqui de uma Cooperativa Agropecuária, logicamente, estamos tratando de produtos Agropecuários. A função da cooperativa é receber produtos rurais para industrialização e, para completar o ciclo industrial, adquire e aplica produtos intermediários e embalagens como instrumentos complementares para cumprir sua função social de cooperativa.

Vejamos a definição do conceito de produto rural, previsto na LC 11/71:

Art. 15

(...)

§ 1º Entende-se como produto rural todo aquele que, não tendo sofrido qualquer processo de industrialização, provenha de origem vegetal ou animal inclusive as espécies aquáticas, ainda que haja sido submetido a beneficiamento, assim compreendidos os processos primários de preparação do produto para consumo imediato ou posterior industrialização, tais como descaroçamento, pilagem, descaroçamento limpeza, abate e seccionamento de árvores, pasteurização, resfriamento, secagem, aferventação e outros do mesmo teor, estendendo-se aos subprodutos e resíduos obtidos através dessas operações a qualificação de produtos rurais.

O dispositivo acima define de forma objetiva que o produto rural é aquele de origem animal ou vegetal que se encontre em estado natural ou **rudimentarmente industrializado** e que tenha como destino o seu consumo final ou utilização como matéria-prima para posterior industrialização.

A Ordem de Serviço INSS/DAF n. 159/97 traz o conceito de industrialização rudimentar:

"8.2 - INDUSTRIALIZAÇÃO RUDIMENTAR: Processo de transformação do produto rural, realizado pelo produtor rural, pessoa física, alterando-lhe as características originais, como, por exemplo, a farinha, o queijo, a manteiga, o iogurte, o carvão vegetal, o café moído ou torrado, o suco, o vinho, a aguardente, o doce caseiro, a lingüiça, a erva-mate, a castanha de caju torrada, o açúcar mascavo, a rapadura, etc."

O art. 240 da IN SRP n. 3/05 traz definição semelhante:

IV - industrialização rudimentar, o processo de transformação do produto rural, realizado pelo produtor rural pessoa física ou pessoa jurídica, alterando-lhe as características originais, tais como a pasteurização, o resfriamento, a fermentação, a embalagem, o carvoejamento, o cozimento, a destilação, a moagem, a torrefação, a cristalização, a fundição, dentre outros similares;

Vemos aqui que a dita industrialização rudimentar se restringe a um processo primário de alteração do produto, sem maior complexidade ou adoção de tecnologia, são meras melhorias do produto rural que não lhe retiram suas características naturais.

Dito isso, entendo que as embalagens, os materiais intermediários e mesmo a energia elétrica consumida no processo de industrialização da Recorrente, são **meros insumos** secundários da cadeia produtiva mas não se confundem com o produto rural que é matéria-prima cuja produção representa a atividade "core" dos associados.

Para completar este raciocínio, é preciso ter bem claro o conceito do termo insumo.

O insumo pode ser tanto um fator de produção (capital, máquinas etc.) como uma matéria-prima. Assim, ao passo que matéria-prima pode ser considerada um insumo, temos que o insumo ultrapassa o conceito de matéria-prima.

A matéria-prima é o material basilar, o mais importante do produto, no caso em tela, os suínos, aves e leite cru. Contudo, para transformar tal matéria-prima no produto final, a Recorrente lança mão da utilização de outros insumos em seu processo produtivo. Tais insumos podem ser alterados - utilizar outro tipo de embalagem, outra empresa de frete, energia solar ao invés de elétrica e etc., contudo, para a fabricação de derivados de suínos, sempre será necessário o suíno e o mesmo acontece com os produtos de ave e leite.

Todas essas observações servem para subsidiar minha conclusão de que o art. 183 do RIR/99 ao determinar a tributação do resultado positivo das operações das cooperativas em relação aos produtos adquiridos de não associados, **no caso de cooperativas agropecuárias, alcança as operações de aquisição de produtos rurais de não associados e não de outros tipos de produtos ou insumos.**

Assim, no caso em tela, deve a Recorrente oferecer à tributação o resultado das operações em que adquire os suínos, aves e leite cru de não associados, contudo, não deve oferecer à tributação as operações em que tais produtos rurais foram adquiridos de seus associados e que tão somente os insumos secundários utilizados no processo produtivo é que foram adquiridos de terceiros.

Sendo assim, o lançamento fiscal é equivocado.

Conclusão

Diante do exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário para no mérito DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto!

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator