



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.004306/2005-72
Recurso nº : 154.959
Matéria : CSLL - Ex(s): 2000 a 2005
Recorrente : COOPerval COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL VALE DO IVAÍ LTDA
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR
Sessão de : 08 de novembro de 2007
Acórdão nº : 103-23.272

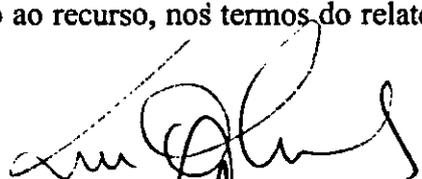
NEGOCIAÇÃO DIRETA COM TERCEIROS. ATO NÃO-COOPERATIVO. PRODUÇÃO PRÓPRIA. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA - A negociação direta entre a Cooperativa e terceiros, configurando produção própria, sem interferência do cooperado na sua concretização deixa de traduzir a característica essencial do ato cooperativo, sujeitando-se, portanto, à incidência tributária, eis que a sociedade cooperativa tem como traço distintivo os objetivos voltados para os associados, e não para a sociedade.

AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE NÃO-ASSOCIADOS. ATO NÃO-COOPERATIVO. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA - Quando a cooperativa adquire produtos de não associados, mesmo que para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de suas instalações, o ato não é cooperativo e o resultado positivo é tributável.

SOCIEDADES COOPERATIVAS. CONTABILIZAÇÃO DE RESULTADOS COM NÃO-COOPERADOS - As sociedades cooperativas devem contabilizar em separado os resultados das operações com não cooperados, de forma a permitir o cálculo de tributos, e, em não o fazendo, cabe ao autuante proceder à segregação dos resultados de não-cooperados, e exigir os tributos assim devidos de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COOPerval COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL VALE DO IVAÍ LTDA.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA
PRESIDENTE


ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.004306/2005-72
Acórdão nº : 103-23.272

Formalizado em: **10 DEZ 2007**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Aloysio José Percínio da Silva, Leonardo de Andrade Couto, Antonio Carlos Guidoni Filho, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Paulo Jacinto do Nascimento. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Márcio Machado Caldeira.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.004306/2005-72
Acórdão nº : 103-23.272

Recurso nº : 154.959
Recorrente : COOPerval COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL VALE DO IVAÍ LTDA

RELATÓRIO

Versam os autos sobre Recurso Voluntário interposto por Cooperval – Cooperativa Agroindustrial do Vale do Ivaí Ltda., em face de decisão proferida pela 2ª Turma, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba, a qual julgou procedente o lançamento, tendo ementado assim o seu aresto:

“Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

Ementa: NULIDADE. CIÊNCIA PESSOAL INCONSISTÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO.

É válida a ciência do auto de infração recebida pessoalmente pelo diretor da empresa, por previsão legal, descabendo suscitar nulidade sob alegação de que o contrato social prevê citação somente na figura do Diretor-Presidente juntamente com outro Diretor, eis que a disposição das partes não se sobrepõe às normas de ordem pública.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. FALTA DE COMPROVAÇÃO DAS ALEGAÇÕES. PROVA DOCUMENTAL. APRESENTAÇÃO NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO.

Indefere-se pedido de diligência para verificação de outras notas fiscais não juntadas na impugnação, por ser prescindível, quando a litigante não logra comprovar suas alegações, através dos documentos fiscais juntados, tendo, além disso, precluído de seu direito de apresentação de novas provas documentais, e não sendo caso das exceções legalmente previstas.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004

Ementa: NEGOCIAÇÃO DIRETA COM TERCEIROS. ATO NÃO-COOPERATIVO. PRODUÇÃO PRÓPRIA. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

A negociação direta entre a Cooperativa e terceiros, configurando produção própria, sem interferência do cooperado na sua concretização deixa de traduzir a característica essencial do ato cooperativo, sujeitando-se, portanto, à incidência tributária, eis que a sociedade cooperativa tem como traço distintivo os objetivos voltados para os associados, e não para a sociedade.

AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE NÃO-ASSOCIADOS. ATO NÃO-COOPERATIVO. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.004306/2005-72
Acórdão nº : 103-23.272

Quando a cooperativa adquire produtos de não associados, mesmo que para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de suas instalações, o ato não é cooperativo e o resultado positivo é tributável.

SOCIEDADES COOPERATIVAS. CONTABILIZAÇÃO DE RESULTADOS COM NÃO-COOPERADOS.

As sociedades cooperativas devem contabilizar em separado os resultados das operações com não cooperados, de forma a permitir o cálculo de tributos, e, em não o fazendo, cabe ao autuante proceder à segregação dos resultados de não-cooperados, e exigir os tributos assim devidos de ofício.

Lançamento Procedente”

O lançamento guerreado, que versa sobre CSLL, está assim descrito:

- Exclusões ao Lucro Líquido antes da CSLL sobre o Lucro – Resultados de Sociedades Cooperativas: no período de 12/2001, 12/2002, 12/2003 e 12/2004. Enquadramento legal nos arts. 2º e §§ da Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988; art. 19 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; arts. 85, 86 e 111 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971. Multa de 75%;

O Recurso Voluntário traz, em síntese, as mesmas razões expendidas em sede de impugnação, que são resumidamente, as seguintes:

I. Preliminarmente, suscita a nulidade do auto de infração por falta de citação válida, já que, nos termos do previsto no estatuto social, a citação deve recair sobre a pessoa do Diretor-Presidente, Sr. Hécio Rabassi, junto com mais um Diretor, o que não ocorreu. Alega que os fiscais exorbitaram de sua função e induziram o Sr. Fernando Nardine, diretor vice-presidente, a assinar o auto de infração, quando este foi até a SRF para protocolizar uma petição que comprovava o pagamento do parcelamento e a inexigibilidade do PIS e da Cofins, peça esta desconsiderada pelo fiscal;

II. Contesta o entendimento dos auditores fiscais, de que o contribuinte teria explorado diversas áreas rurais visando produção própria de cana de açúcar, descaracterizando o ato cooperativo;

III. Discorda da interpretação dada pelos autuantes, de que a produção rural por conta própria, por parte da cooperativa, sem a participação efetiva do associado, extrapola o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.004306/2005-72
Acórdão nº : 103-23.272

conceito de ato cooperativo contido no art. 79 da Lei nº 5.674/71. Entende que a própria legislação que regula as cooperativas prevê a possibilidade de relação com não associados;

IV. Rejeita a assertiva das autoridades fiscais, segundo a qual o contribuinte assumiu o papel de produtora rural por conta própria. Explica que a autuada cultivava cana de açúcar visando a produção de álcool etílico combustível e açúcar para utilizar plenamente suas instalações industriais e atingir seus objetivos sociais, com a distribuição das sobras, ao final do exercício, para seus associados, conforme previsto na legislação. Esclarece que são estritamente necessários para a manutenção da Cooperval, não tendo nenhuma outra finalidade senão o ato cooperativado, bem como a viabilidade da cooperativa;

V. Reclama que os auditores fiscais, tomando por base dois contratos firmados pela autuada, enquadraram-nos como contratos de arrendamento, considerando-os tributáveis, e estenderam esse entendimento para outros contratos. Afirma que não há nenhum impedimento legal que, em contrato de qualquer natureza, se possa efetuar adiantamentos por conta do contrato, ou se faça aditivo a ele. Aponta ainda que não existe impeditivo para que se possa efetuar um contrato de qualquer natureza, colocando nas formas de cumprimento deste contrato, pagamento em soja, sal, litros de óleo diesel, batata ou qualquer outra forma de satisfação do contrato. Discorda dos autuantes, que entenderam ter havido pagamento fixo, pois, no primeiro ano de contrato, entre 14/10/2002 e 14/10/2003, os parceiros receberam 45 sacas de soja; no segundo ano 50 sacas e assim por diante;

VI. Entende que a presunção por si só não basta para imputar um apenamento ao contribuinte. Afirma ser errôneo o ato cometido pelos fiscais, que se apoiaram em hipóteses para autuar a impugnada, e não tiveram o cuidado necessário para conferir os documentos apresentados. Alega que um simples indício de infração não autoriza a fiscalização a lavrar um auto de infração arrimado apenas na suposição (presunção não contemplada em lei) de que houve o ilícito, sob pena de configurar-se cobrança de imposto que não se sabe se realmente é devido;

VII. Pede que o cálculo da CSLL seja feito de conformidade com a tabela Demonstrativo de Segregação de Resultados Cooperados e não Cooperados, às fls. 303/307, que corresponde ao resultado contábil do período, ajustado pelas adições determinadas, pelas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.004306/2005-72
Acórdão nº : 103-23.272

exclusões admitidas e pelas compensações de base de cálculo negativa, conforme a tabela Demonstrativo da Compensação de Bases Negativas, às fls. 308/311, corroborado pelo Demonstrativo da Compensação de Prejuízos Fiscais, às fls. 298/302, e Resumo da CSLL-Lucro Real, às fls. 312/316;

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.004306/2005-72
Acórdão nº : 103-23.272

VOTO

Conselheiro, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, Relator

O recurso preenche as condições para a sua admissibilidade.

Dele conheço.

Preliminar

No processo administrativo fiscal, as hipóteses de nulidade estão previstas nos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, assim, a declaração de nulidade somente pode ser suscitada em caso de lavratura por pessoa incompetente, hipótese esta que não se vislumbra no caso em tela. Possíveis irregularidades, incorreções e omissões cometidas no auto de infração não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Quanto à regularidade da intimação, tem-se que no processo administrativo fiscal, as intimações são disciplinadas pelo art. 23, do Decreto nº 70.235, de 6 de março, de 1972, nos seguintes termos:

"Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo"

O dispositivo citado é norma de direito público, o que significa que não pode ser derogada por disposição do particular. A recorrente, ao pretender que a intimação seja realizada na pessoa de seu Diretor-Presidente juntamente com outro Diretor, pleiteia que o disposto no estatuto social da cooperativa prevaleça sobre uma norma de ordem pública, o que é inviável.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.004306/2005-72
Acórdão nº : 103-23.272

A leitura da norma em apreço demonstra as diversas formas possíveis de intimação e essa diversidade de possibilidades permite concluir que o legislador não pretendeu delimitar ou restringir as formas de intimação, mas, ao contrário, permitiu o uso de outros meios, sendo nítida sua inspiração no princípio da instrumentalidade das formas, segundo o qual as formalidades perdem relevância em face da obtenção do finalidade do ato, conforme ensinam os processualistas Antonio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco, na obra Teoria Geral do Processo, 17ª edição, 2001, Editora Malheiros, São Paulo, pg. 343:

“O princípio da instrumentalidade das formas quer que só sejam anulados os atos imperfeitos se o objetivo não tiver sido atingido (o que interessa afinal é o objetivo do ato, não o ato em si mesmo). [...] Estatuindo a lei que a consecução do objetivo visado pela determinação da forma processual faz com que o ato seja válido ainda se praticado contra a exigência legal (CPC, art. 244).”

Ora, a finalidade do ato, aqui discutida, só pode ser a eficácia da ciência do contribuinte, que pode ser obtida de várias formas: pessoalmente, por via postal, via telegráfica, meio eletrônico ou qualquer outro meio. Não haveria nenhuma dúvida quanto à validade da ciência, caso o auto de infração tivesse sido enviado pelos Correios. Por que motivo, então, não poderia o contribuinte receber esses documentos pessoalmente, na pessoa de seu Diretor Vice-Presidente, ou Diretor-Financeiro? Se o auto de infração e demais documentos poderiam ter sido recepcionados pelo porteiro da cooperativa, no caso de intimação por via postal, não é razoável afirmar que um diretor não tenha legitimidade para tomar ciência dessa mesma correspondência.

Releva notar, por derradeiro, que a intimação cumpriu o seu objetivo, qual seja, dar ciência do lançamento ao sujeito passivo, que se defendeu e vem se defendendo normalmente das acusações que lhe foram imputadas, não tendo sofrido, por via de consequência, qualquer limitação ao seu direito de defesa.

II. Ainda como preliminar, argüiu a falta de motivação da decisão, alegando que faltou à decisão recorrida decisão acerca da base de cálculo da CSLL, declarada a menor, e quanto à multa de ofício.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.004306/2005-72
Acórdão nº : 103-23.272

Carece de razão a recorrente, a decisão recorrida apreciou todos os tópicos de sua defesa inclusive, a multa de ofício, cuja aplicação é cogente, uma vez que decorre de lei, não necessitando, portando maiores digressões.

Note-se por oportuno, que ainda que os tópicos em apreço não houvessem sido apreciados, a matéria e fundo da impugnação foi totalmente decidida. Nessa situação, ainda que o acórdão tivesse deixado de apreciar um ou outro ponto, ainda assim não seria caso de nulidade, uma vez que o julgador não está obrigado a responder a todos os questionamentos expendidos pela parte.

Preliminares rejeitadas.

Mérito

A recorrente contesta o entendimento de que o contribuinte teria explorado diversas áreas rurais visando produção própria de cana de açúcar, descaracterizando o ato cooperativo.

Cita doutrina que leciona que “o ato cooperativo é o suposto jurídico, ausente de lucro e de intermediação, que realiza a organização cooperativa em cumprimento de um fim preponderantemente econômico e de utilidade social”. Sustenta que não há como dizer que descumpra o que está descrito na legislação, vez que atende os requisitos exigidos e cumpre seus fins sociais.

Não há reparos a fazer na decisão recorrida.

Inicialmente, esclareça-se que os atos aqui discutidos, os quais, a recorrente sustenta tratar-se de atos cooperativos, na verdade, referem-se a contratos de parceria rural, firmados entre a cooperativa autuada e proprietários de terra, que os autuantes descaracterizaram para, considerá-los como sendo contratos de arrendamento, sendo relevante notar que a recorrente não logrou desconstituir a prova carreada para os autos.

A compreensão do que seja considerado ato cooperativo ou ato não-cooperativo, que tem por repercussão a incidência ou não de tributos, pressupõe o conhecimento



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.004306/2005-72
Acórdão nº : 103-23.272

do regime jurídico das sociedades cooperativas. A Lei das Cooperativas – Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, em seus primeiros artigos oferece o delineamento das características desse tipo de sociedade:

“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.”

“Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:”

“Art. 7º As cooperativas singulares se caracterizam pela prestação direta de serviços aos associados. (Grifou-se)”

A característica essencial, portanto, das sociedades cooperativas, repousa na idéia central de que a sociedade é constituída em função das pessoas, ou seja, dos cooperados, que unem esforços para o exercício de uma dada atividade econômica.

A figura das pessoas físicas dos cooperados se sobressai sobre a da pessoa jurídica da sociedade, de modo que as atividades desempenhadas pela cooperativa são voltadas para os objetivos dos associados, e não para a associação em si.

Quando uma sociedade cooperativa pratica atos, o faz em nome dos cooperados, tanto assim que o artigo 83, da Lei das Cooperativas dispõe que “...a entrega da produção do associado à sua cooperativa significa a outorga a esta de plenos poderes para a sua livre disposição, inclusive para gravá-la e dá-la em garantia de operações de crédito realizadas pela sociedade...”.

Esse caráter pessoal das cooperativas, que faz com que ela gire em torno de seus associados, é resumido por Waldirio Bulgarelli, em seu livro Sociedade Comerciais, São Paulo: Atlas, p. 254, 255, a seguir citado:

Nas sociedades cooperativas, como já pusemos em relevo, a ‘affectio societatis’ está em função do ‘intuitus personae’, já que a sociedade gira



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.004306/2005-72
Acórdão nº : 103-23.272

em torno das pessoas que a compõem; tanto que a participação do associado é 'dupla': como 'associado' e como 'cliente', ou seja, como usuário dos serviços da sociedade, e a sua estrutura é plenamente democrática, sendo a contribuição patrimonial limitada e até inexistente, em muitos casos, como nas cooperativas em que não há capital social. Desta forma, teríamos no quadro assinalado: f) sociedades cooperativas - os sócios prestam 'contribuição-patrimonial-limitada ou ilimitada e contribuição pessoal-máxima.

Compreendido esse traço distintivo das sociedades cooperativas, dele decorrem duas conseqüências importantes, que são pertinentes ao presente caso: a) atos praticados pela cooperativa envolvendo terceiros são atos não-cooperativos; b) atos praticados pela cooperativa, agindo em nome próprio, sem participação direta de cooperado, são atos não-cooperativos. A seguir desenvolvem-se essas duas idéias.

Nos termos do art. 79¹ da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, abaixo transcrito, os atos cooperativos são aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. Os contratos, ora questionados, foram firmados pela cooperativa junto a terceiros, proprietários de terra, não se enquadrando, portanto, como ato cooperativo.

O ato que decorre precipuamente do exercício da atividade de cooperado em favor da Cooperativa, somente ele e, exclusivamente, ele pode praticá-lo, sem que se possa enxergar a possibilidade de uma delegação de poderes no exercício da atividade, ainda que para uma extensão da prestação além dos objetos sociais. Por isso mesmo atos praticados por quem não seja cooperado, mesmo que possam ajudar os cooperados em sua prestação, definitivamente não são atos cooperativos, mas atos não cooperativos. O eufemismo de procurar separar o ato cooperado entre ato meio e ato fim não faz qualquer sentido e no fundo via do mesmo se busca

¹ Do 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.

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. (Grifou-se)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.004306/2005-72
Acórdão nº : 103-23.272

uma integração impossível de associação à luz da norma de comportamento estatutária.

Já por aí se vê, que sob o manto da pseudoprática do ato cooperativo meio, a contratação com terceiros é no fundo um dissimulado exercício de atividade mercantil que tem por escopo fugir de uma incidência tributária, que acaba no fundo por acarretar uma verdadeira concorrência desleal, com aquelas sociedades que pagam, regularmente seus impostos, em atividades iguais e que não se constituíram sob a forma cooperativa.

Em realidade, se quer por no âmbito cooperativo, a produção própria - parte dela, contratada entre a cooperativa e terceiro, sem interferência do cooperado - ao invés, da prevalência da atividade do produtor rural cooperado frente aos ideais imaginados no plano cooperativo. Por isso mesmo deve ser repelida qualquer possibilidade de caracterizar-se aquilo que se pretende com ato meio cooperativo, como verdadeiramente parte do ato cooperativo. Não o é nunca o será, salvo modificação legislativa! É da essência da definição do ato cooperativo a sua realização pelo cooperado com legítimo titular do mesmo na relação contratual entre ele e a cooperativa e não uma eventual extensão.

A recorrente cita os artigos 85 e 86 da Lei Cooperativista, para lembrar situações de operações externas não indispensáveis à existência ou ao funcionamento das sociedades cooperativas. Entretanto, o art. 87² do mesmo instrumento legislativo prevê a incidência de tributos relativamente às operações efetuados com terceiros, mencionadas naqueles artigos.

Sem destoar desse entendimento, a legislação tributária prescreve a incidência de imposto sobre as atividades estranhas à finalidade das cooperativas, entre as quais, aquelas previstas nos artigos 85 e 86 da Lei nº 5.764/71, conforme dispõe o art. 183³ do RIR/99, nos seguintes termos:

³ 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):



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.004306/2005-72
Acórdão nº : 103-23.272

A propósito dos atos praticados pelas cooperativas, agindo em nome próprio, sem intervenção por parte de seus associados, sua caracterização como ato não-cooperativo igualmente advém da própria natureza pessoal da sociedade cooperativa, a que já se fez alusão anteriormente.

Esse entendimento não destoia da jurisprudência do Conselho de Contribuintes, que vêm decidindo que a negociação direta entre a cooperativa e o terceiros, sem interferência do cooperado, afasta-se da característica essencial do ato cooperativo, sujeitando-se à tributação.

Destarte, a produção própria de cana de açúcar, decorrente dos contratos questionados não é ato cooperativo, uma vez que na condição de única responsável pela produção da cana de açúcar, a cooperativa assumiu os riscos inerentes à exploração da atividade rural, sendo irrelevante a alegação de que as sobras decorrentes da produtividade alcançada teriam sido rateadas entre aqueles que forneceram cana diretamente ou cederam suas terras.

Ademais, como a recorrente deixou de segregar e oferecer à tributação os resultados correspondentes à entrada de cana de açúcar adquirida de terceiros, a autoridade fiscal apurou, para cada ano calendário, o percentual de recebimento de cana entre cooperados e não cooperados, conforme planilhas de fls. 50/108, tomando esses percentuais como critério de apuração para o cálculo do IRPJ devido.

A propósito, pareceu-me extremamente razoável o critério adotado pela Fiscalização na estruturação do lançamento quando, anotando que o sujeito passivo não possuía uma divisão entre receitas de atos cooperativos e receitas de atos não cooperativos, buscou avaliar o percentual de participação de uma e outra atividade. Nada condenável, até porque a falta de segregação contábil opera contra o sujeito passivo que não cuidou (ou mesmo não quis

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."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.004306/2005-72
Acórdão nº : 103-23.272

cuidar ou não tinha interesse) de revelar à autoridade lançadora o seu verdadeiro lucro na atividade não cooperada para assim tentar fugir da incidência tributária pertinente.

Provimento negado.

Contratos de parceira agrícola

Insurge-se a recorrente contra a decisão que manteve descaracterização de contratos de parceria agrícola, enquadrando-os como contratos de arrendamento, e, por via de consequência, tributáveis.

Segundo descrito no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 06/11, o contribuinte contratou a exploração de diversas áreas rurais destinadas à produção própria de cana de açúcar, cuja atividade não se caracteriza como ato cooperativo. A remuneração pelo uso da terra era contratada sob dois instrumentos contratuais.

No primeiro, em contrato padrão denominado contrato de parceria agrícola, consta que a cooperativa entregará anualmente ao proprietário da terra 20% da cana de açúcar colhida em cada safra.

O segundo contrato consistia em um aditivo ao contrato primitivo, geralmente com data do dia seguinte, e que corresponde aos valores efetivamente pagos pelo uso da terra, modifica a cláusula que trata da remuneração, assegurando ao proprietário da terra uma retribuição prefixada equivalente a produtos, cana ou soja.

A meu sentir, entendeu acertadamente o fisco, pois é exatamente isso o que os termos aditivos constantes dos autos denotam: que o pagamento pelo uso da terra não tem qualquer vinculação com a colheita ou com o tipo de produto plantado, ou seja, a renda era paga independentemente de haver ou não produção.

É o caso, por exemplo, do contrato de parceria com o Sr. Amadeu José Duarte Lanna (Fazenda Santa Helena), às fls. 18/22: a) o contrato foi assinado em 14/10/2002, com aditivo firmado em 15/10/2002, e início de pagamento da renda em 02/12/2002 (antes do plantio); b) plantou-se cana, com pagamento de renda em sacas de soja; c) renda gratuita (sem



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.004306/2005-72
Acórdão nº : 103-23.272

risco) com a assinatura do contrato; d) remuneração calculada em soja e pagamento documentado com notas fiscais de aquisição de cana.

Outro exemplo é o contrato de parceria com o Sr. Ricardo Pazzanese, Reinaldo Pazzanese e Renato Pazzanese (Fazenda Cascata), às fls. 26/35: a) contrato foi assinado em 01/07/2000, com aditivo firmado em 02/07/2000, início de pagamento da renda previsto para 10/07/2000 (antes do plantio da cana); b) remuneração assegurada em toneladas de cana de açúcar; c) datas de pagamento estipuladas no contrato, independentemente de produção; d) pagamento documentado como aquisição de cana.

Note-se que, apesar de fazer referência ao termo parceria rural, todos os contratos, sem exceção, apresentam características próprias do arrendamento rural, especialmente quando estes garantem ao proprietário da terra uma retribuição prefixada equivalente a produtos (soja ou cana), independentemente de haver ou não produção. Ausentes, portanto, para os proprietários da terra, quaisquer riscos inerentes à exploração da atividade. Veja-se, por exemplo, os contratos de Maria Simer Lachimia e João Lachimia, Maria de Lourdes Lachimia e outros; Benedito Aparecido Godoy; Zélia Dalva do Nascimento Leal, dentre outros.

Ademais, estou convicto que a produção rural por conta própria por parte da cooperativa, sem a participação efetiva do associado, extrapola o conceito de ato cooperativo contido no art. 79 da Lei nº 5.674/71.

A questão derradeira ao deslinde dos autos cinge-se à distinção entre as figuras do contrato de arrendamento e do contrato de parceria. A necessidade da distinção decorre do fato de o legislador ter conferido tratamento tributário diverso para essas duas modalidades de contratação rural.

O arrendamento é equiparado a rendimento de aluguel, sendo o IRRF exigido somente de uma das partes da relação contratual. Já no contrato de parceria, o imposto é exigido de ambos os contratantes, na proporção dos rendimentos auferidos. É o que se conclui da leitura dos arts. 49 e 59 do RIR/99, que disciplinam o arrendamento e o contrato de parceria, respectivamente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.004306/2005-72
Acórdão nº : 103-23.272

Observe-se que a própria legislação tributária estabelece um requisito para efeito de caracterização do contrato de parceria. O parágrafo único do art. 59 do RIR/99, condiciona os efeitos tributários dispostos nesse artigo à assunção dos riscos inerentes à exploração da atividade contratada. Esse cuidado prestado pelo legislador tributário, na realidade, decorre da própria essência dessa modalidade contratual. Confirmamos, para tanto, a disciplina legal dos contratos rurais de arrendamento e de parceria, introduzidos pelos arts. 1º, 3º, e 4º, do Decreto no 59.566, de 14 de novembro de 1966, que regulamenta as Seções I, II, e III, do Capítulo IV do Título III da Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964 - Estatuto da Terra:

“Art 1º O arrendamento e a parceria são contratos agrários que a lei reconhece, para o fim de posse ou uso temporário da terra, entre o proprietário, quem detenha a posse ou tenha a livre administração de um imóvel rural, e aquele que nela exerça qualquer atividade agrícola, pecuária, agro-industrial, extrativa ou mista (art. 92 da Lei nº 4.504 de 30 de novembro de 1964 - Estatuto da Terra - e art. 13 da Lei nº 4.947 de 6 de abril de 1966). (Grifou-se)

Art 3º Arrendamento rural é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de imóvel rural, parte ou partes do mesmo, incluindo, ou não, outros bens, benfeitorias e ou facilidades, com o objetivo de nêle ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agro-industrial, extrativa ou mista, mediante, certa retribuição ou aluguel, observados os limites percentuais da Lei. (Grifou-se)

§ 1º Subarrendamento é o contrato pelo qual o Arrendatário transfere a outrem, no todo ou em parte, os direitos e obrigações do seu contrato de arrendamento.

§ 2º Chama-se Arrendador o que cede o imóvel rural ou o aluga; e Arrendatário a pessoa ou conjunto familiar, representado pelo seu chefe que o recebe ou toma por aluguel.

§ 3º O Arrendatário outorgante de subarrendamento será, para todos os efeitos, classificado como arrendador.

Art 4º Parceria rural é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso específico de imóvel rural, de parte ou partes do mesmo, incluindo, ou não, benfeitorias, outros bens e ou facilidades, com o objetivo de nêle ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agro-industrial, extrativa vegetal ou mista; e ou lhe entrega animais para cria, recria, invernagem, engorda ou extração de matérias primas de origem animal, mediante partilha de riscos do caso fortuito e da força maior do empreendimento rural, e dos frutos, produtos ou lucros havidos nas proporções que estipularem, observados os limites percentuais da lei (artigo 96, VI do Estatuto da Terra). (Grifou-se)

Parágrafo único. para os fins deste Regulamento denomina-se parceiro outorgante, o cedente, proprietário ou não, que entrega os bens; e parceiro-outorgado, a pessoa ou o conjunto familiar, representado pelo seu chefe, que os recebe para os fins próprios das modalidades de parcerias definidas no art. 5º.”

A leitura da norma acima transcrita denota um traço distintivo entre os contratos rurais de arrendamento e parceria estipulado, tanto pela lei civil, quanto pela legislação



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.004306/2005-72
Acórdão nº : 103-23.272

tributária, que é a existência ou não do risco assumido pelo outorgante, de forma que inexistindo a assunção do risco, não se tem contrato de parceria.

No caso dos autos, restou bem caracterizada a prática, da ora recorrente, elaborar Termos Aditivos, ao contrato original - alterando a forma de retribuição pelo uso da terra, sempre passando de uma participação no resultado da produção para um valor equivalente a determinado número de sacas de soja ou de toneladas de cana de açúcar - o que foi feito pelo contribuinte em todos os demais contratos constantes do Anexo I, volumes I e II, do processo administrativo nº 10950.000976/2006-09, que tem por objeto o lançamento do IRRF, em face do mesmo contribuinte, tendo por base os mesmos fatos relatados no presente caso.

Ora, é sabido que tanto para a doutrina quanto para a jurisprudência civilistas, o que importa no âmbito das relações contratuais, é a intenção das partes, a despeito da qualificação que tenham dado a seu instrumento obrigacional. Assim, tenho que descaracterização dos contratos, objeto do recurso, se operou porque restou comprovado que os mesmos não refletiam a realidade material do pacto e as próprias vontades que os contratantes detinham ao firmá-los.

Assim, a repercussão da descaracterização desses contratos está em que a produção de cana de açúcar, na forma pactuada pela Cooperval, foi acertadamente considerada como produção própria, e não como ato cooperativo, como quer a recorrente.

Em face do exposto, está correta a decisão recorrida, que nada mais fez do que aplicar a lei ao fato concreto.

Presunção de ato não cooperativo.

Produção de Terceiros.

A recorrente entende que a presunção por si só não basta para imputar um apenamento ao contribuinte. Afirmar ser errôneo o ato cometido pelos fiscais, que se apoiaram em hipóteses para autuar a impugnada, e não tiveram o cuidado necessário para conferir os documentos apresentados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.004306/2005-72
Acórdão nº : 103-23.272

Alega que um simples indício de infração não autoriza a fiscalização a lavrar um auto de infração arrimado apenas na suposição (presunção não contemplada em lei) de que houve o ilícito, sob pena de configurar-se cobrança de imposto que não se sabe se realmente é devido.

Argumenta que, como exceção da presunção legal claramente tipificada, até a prova material concreta do fato infringente, a qual ratificaria o ilícito praticado, qualquer fato ocorrido se fulcra apenas em mera suposição (presunção), que se não estiver tipificada em lei, não tem valor probante para arrimar qualquer exigência concernente à repercussão tributária relativa à obrigação principal.

Não tem razão a recorrente.

A fiscalização não trabalhou com nenhum tipo de presunção. Ao contrário, os autos estão a demonstrar que foi efetuado extenso trabalho de auditoria fiscal na documentação contábil e fiscal da ora recorrente.

Assim, é de todo improcedente a reclamação exposta pela recorrente, de que a fiscalização teria presumido que todas as referidas notas fiscais correspondiam a entrada de mercadoria de não-cooperados, eis que os autuantes corretamente segregaram as entradas, qualificando tanto os ingressos de cooperados como os adquiridos de terceiros, sendo estes considerados atos não-cooperativos, sujeitando-se à incidência dos tributos federais, tudo com base em extenso trabalho de auditoria fiscal realizada na escrituração contábil, jurídica e fiscal da ora recorrente.

Base de cálculo da CSLL

A recorrente apresenta tabela de fl. 298/302, onde, em função dos percentuais de participação na relação cooperados x não cooperados, por ela apurada, obtém os seguintes dados a tributar:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.004306/2005-72
Acórdão nº : 103-23.272

PERÍODO DE APURAÇÃO	VALOR CORRETO	LUCRO REAL
2001	136.725,60	136.725,60
2002	1.321.880,82	1.321.880,82
2003	436.053,66	436.053,66
2004	2.545.821,46	2.545.821,46

Pede que o cálculo da CSLL seja feito de conformidade com a tabela Demonstrativo de Compensação de bases negativas, às fls. 303/307.

Foram apuradas duas infrações referentes a custos e despesas indedutíveis.

A primeira, ocorrida no ano calendário de 2004, constatada a partir de lançamento a débito da conta 5020203-07701.1 - "Perdas da Indústria", e a crédito da conta "Perdas a Compensar", conforme fls. 113/115, cujo saldo decorria de resultados contábeis negativos apurados em anos anteriores (prejuízos acumulados), e que, efetivamente deveria figurar no balanço patrimonial como conta redutora do patrimônio líquido. Foi adicionado ao lucro líquido o valor de R\$ 12.338.814,86, considerado indedutível em razão da inexistência do custo contabilizado.

A outra, se refere à conta 7020101-17104.2 - "Cana de açúcar - Provisão", ocorrida em 2001, 2002 e 2004, em que foram constatados lançamentos a débito dessa conta, às fls. 116/129, que foram considerados não dedutíveis por se tratar de complemento (bonificação) de preço de cana concedido apenas aos fornecedores cadastrados como cooperados (sócios), que assim deve afetar somente o resultado decorrente de atos cooperativos.

Além disso, parte da provisão teve como beneficiária a própria Cooperval, sendo, portanto, incabível a apropriação da despesa, vez que a realização da provisão implica o reconhecimento de uma receita do departamento agrícola. Os autuantes destacam ainda que o custo é indedutível porque se trata de uma liberalidade da empresa, e não atende aos requisitos de usualidade, normalidade e necessidade do dispêndio em relação à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.004306/2005-72
Acórdão nº : 103-23.272

Também foi demonstrada irregularidade com respeito a rendimentos de aplicações financeiras, tendo em vista que o contribuinte não tributou integralmente os juros sobre capital próprio recebidos da empresa Pasa – Paraná Operações Portuárias S/A, conforme fls. 111/112, em 2002, no valor de R\$ 89.688,23. Esse valor foi integralmente adicionado para fins de apuração da CSLL, sem aplicação dos percentuais acima referidos, uma vez que se trata de receita estranha à atividade social da cooperativa.

Os fatos indicam que a apuração da CSLL, ora discutida, foi elaborada de forma correta pelas autoridades fiscais, não subsistindo, portanto, as alegações da recorrente, porque na apuração da base de cálculo da CSLL, os auditores partiram da constatação da existência de resultados oriundos de atos não-cooperativos, o que obrigaria a cooperativa a segregar as receitas, de forma a possibilitar a apuração dos tributos incidentes, regra esta prevista até mesmo na Lei nº 5.674/71, em seu art. 87:

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. (Grifou-se)

Como a recorrente deixou de segregar em sua contabilidade as operações efetuadas com não-cooperados, o fisco elaborou as planilhas de fls. 49/110, computando-se as entradas de cana de açúcar, classificando-as em cooperado, terceiro e produção própria, sendo as duas últimas consideradas como ato não-cooperado, a fim de se obter os percentuais de recebimento de cana entre cooperados e não-cooperados, para cada ano calendário, resultando nos valores da tabela abaixo:

ANO CALENDÁRIO	COOPERADOS	NÃO-COOPERADOS
2000	87,8294%	12,1706%
2001	85,4147%	14,5853%
2002	75,4355%	24,5645%
2003	70,1726%	29,8274%
2004	71,8635%	28,1365%



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.004306/2005-72
Acórdão nº : 103-23.272

Tendo sido constatados custos e despesas indedutíveis, os autuantes apuraram a base de cálculo da CSLL devida através da aplicação desses percentuais às adições ao lucro líquido de cada período, conforme demonstrativos às fls. 11/15.

Observe-se que a recorrente não contesta as infrações acima mencionadas, tanto assim que, ao elaborar os demonstrativos de segregação de resultados, às fls. 303/307, considera todos os valores de adições ao lucro líquido. As divergências existem somente em relação aos percentuais de resultados de cooperados e de não-cooperados.

Assim, em vista do que foi decidido nos itens anteriores, não há como acolher o pedido da impugnante, no sentido de reduzir a base de cálculo da CSLL, já que as planilhas sugeridas foram formuladas a partir da premissa do acolhimento dos pedidos analisados naqueles itens, que foram todos indeferidos.

Provimento negado.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar as questões preliminares argüidas e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Sala de Sessões – DF, em 08 de novembro de 2007

ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE