



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

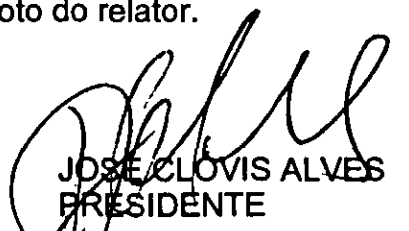
Fl.

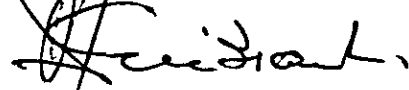
Processo nº : 11030.001589/2001-11
Recurso nº. : 147.548
Matéria : PIS/PASEP – EXS.: 1997 a 2002
Recorrente : COOPERATIVA TRITÍCOLA ERECHIM LTDA.
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ em SANTA MARIA/RS
Sessão de : 22 DE MARÇO DE 2006
Acórdão nº. : 105-15.585

PIS - LANÇAMENTOS REFLEXOS - Dada à íntima relação de causa e efeito entre o lançamento principal e o decorrente, aplica-se a este o que ficou decidido nos autos principais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por COOPERATIVA TRITÍCOLA ERECHIM LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do voto do relator.


JOSE CLOVIS ALVES
PRESIDENTE


IRINEU BIANCHI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 26 MAI 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NADJA RODRIGUES ROMERO, DANIEL SAHAGOFF, CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA (Suplente Convocada) EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, LUÍS ALBERTO BACELAR VIDAL e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.



Processo nº. : 11030.001589/2001-11
Acórdão nº. : 105-15.585
Recurso nº. : 147548
Recorrente : COOPERATIVA TRITÍCOLA ERECHIM LTDA.

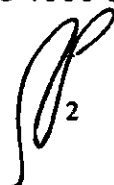
RELATÓRIO

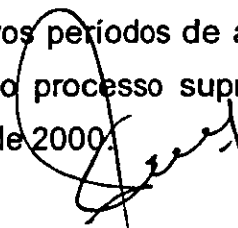
Adoto o relatório da decisão recorrida, como segue:

"A sociedade cooperativa em epígrafe foi autuada por ter a fiscalização apontado que constatou a falta de recolhimento da contribuição para o Programa de Integração Social – PIS no período de 01/10/1996 a 31/03/2001, conforme consta do Auto de Infração que se encontra às fls. 06 a 10.

"De acordo com o Termo de Verificação Fiscal que se encontra às fls. 11 a 34, a fiscalização apurou a receita tributável da cooperativa com base no percentual das aquisições de insumos de terceiros não associados, em relação às aquisições totais, no período de janeiro de 1996 a janeiro de 1999; no período de fevereiro a setembro de 1999, a base de cálculo foi apurada com base na receita bruta total, com as exclusões previstas no art. 3º, § 2º, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; no mês de outubro de 1999, a base de cálculo do PIS é composta pela Receita Bruta mensal com as exclusões previstas no art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; e, a partir de novembro de 1999, com base na receita bruta mensal, acrescida de outras receitas operacionais, com a exclusão dos valores previstos no art. 15 da Medida Provisória (MP) nº 1.858-7, de 29 de julho de 1999.

"A fiscalização informa, também, que não foram incluídos na base de cálculo os valores que foram objeto de autuação por meio do processo nº 11030.000586/00-17, e que os pagamentos efetuados pela contribuinte foram abatidos dos valores apurados pela fiscalização nos respectivos períodos de apuração, Informa, ainda, a fiscalização, que já foram considerados no processo supra os pagamentos realizados no período de fevereiro de 1999 a janeiro de 2000.


2





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 11030.001589/2001-11
Acórdão nº. : 105-15.585

“Os demais documentos produzidos ou obtidos durante a ação fiscal encontram-se às fls. 35 a 2421.

“A contribuinte impugnou a exigência com os argumentos que se encontram às fls. 2428 a 2483, que podem ser assim resumidos:

“1. Em relação ao período de janeiro a setembro de 1996, já não era mais possível a Fazenda efetuar qualquer revisão dos pagamentos efetuados, nem efetuar o lançamento de ofício, porque em relação a esses períodos de apuração ocorreu a decadência.

“2. Tendo a impugnante realizado pagamentos de Cofins no período de janeiro a setembro de 1996, conforme comprovam os DARFs anexados à impugnação, houve a homologação tácita de tais pagamentos, na forma do art. 173, Inc. I, do Código Tributário Nacional (CTN), visto que somente foi notificada do lançamento em outubro de 2001.

“3. A aquisição de pintos de um dia, ovos incubáveis, milho e farelo de soja pelo frigorífico de aves e de suínos vivos e carcaça de suínos pelo frigorífico de suínos, assim como as aquisições de feijão, arroz e trigo, são operações caracterizadas como ato cooperativo, para consecução do objetivo social da cooperativa, não se constituindo em operações tributáveis.

“4. Com relação às operações realizadas no mês de outubro de 1999, para obtenção da base de cálculo do PIS, devem ser aplicadas as exclusões da receita bruta previstas no art. 15 da MP nº 1.858, 7ª, 8ª e 9ª reedições, especialmente em relação às receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produtos do associado.

“5. Em relação à base de cálculo da Cofins relativa ao período compreendido entre 01/11/1999 e 31/03/2001, não foi observado o disposto no art. 15 da MP nº 1.858, 7ª, 8ª e 9ª reedições, bem como na Instrução Normativa SRF nº 145, de 09 de dezembro de 1999, no que diz respeito à exclusão das receitas decorrentes do



Processo nº. : 11030.001589/2001-11
Acórdão nº. : 105-15.585

beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado.

"6. Quanto aos fatos geradores ocorridos a partir de novembro de 1999, não existe pressuposto material para a incidência do PIS sobre o faturamento, receita ou receita bruta, porque os denominados atos cooperativos estão fora do campo de incidência do PIS, visto que as sociedades cooperativas não auferem receita ou faturamento quando praticam atos cooperativos.

"7. O art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, é inconstitucional, visto que assemelha os vocábulos receita bruta e faturamento, criando um novo campo de incidência e violando o disposto no art. 195, § 4º, da Constituição federal de 1988 (CF), sendo inconstitucional, ainda, por não encontrar fundamento, na data em que foi publicada, no art. 195, inc. I, da CF e por não ter sido recepcionada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998, porque conflita com o art. 34, §§ 3º e 4º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

"8. É inconstitucional a MP nº 1.858, por violar o art. 246 da CF, visto que a Emenda Constitucional nº 20, de 1998, alterou o art. 195 da CF, assim, não pode ser aplicada para a exigência do PIS. Também é inconstitucional a revogação do art. 6º, inc. I, da LC nº 70, de 1991, pelo art. 23 da MP 1.858, por violação do art. 146, inc. III, alínea "c", da CF, por dispor sobre matéria reservada à lei complementar, devendo a referida isenção continuar a ser aplicada, afastando-se a aplicação do disposto no art. 23 da referida MP.

"9. A Lei nº 9.718, de 1998 e a MO nº 1.858, de 1999, não ab-rogaram o Direito Cooperativo, porque a Lei nº 5.674, de 16 de novembro de 1971, foi recepcionada pela CF com "status" de lei complementar, pois seu conteúdo trata de um instituto jurídico próprio: o Direito Cooperativo.

"10. Não pode a fiscalização pretender tributar toda a receita dos estabelecimentos que operam no ramo de supermercados, por não ter a contribuinte apresentado a prova das vendas para com associados, porque tal entendimento está



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 11030.001589/2001-11
Acórdão nº. : 105-15.585

baseado em presunção simples, que não tem base legal e torna a exigência fiscal abusiva.

“Encerrando sua impugnação, a contribuinte requereu que o lançamento seja cancelado em sua totalidade.

“A contribuinte anexou os seguintes documentos: à fl. 2484, procuração que confere poderes de representação processual; às fls. 2485 a 2520, cópia do Estatuto Social da Sociedade; às fls. 2521 a 2530, cópia da ata da Assembléia Geral Ordinária de 12 de março de 1999; e às fls. 2532 a 2546, cópia de DARFs de recolhimento de PIS e Cofins.

A Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria (RS), no Acórdão DRJ/STM Nº 332, de 22 de março de 2002 (fls. 2550/2562), julgou procedente em parte o lançamento, determinando o cancelamento da exigência da contribuição para o PIS referente aos meses de janeiro e fevereiro de 1996 e de outubro de 1999, cujos fundamentos acham-se consubstanciados na seguinte ementa:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – PRELIMINAR – DECADÊNCIA – PRAZO – O direito de proceder ao lançamento do PIS extingue-se após dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

PRELIMINAR – ILEGALIDADE OU INCONSTITUCIONALIDADE – Compete exclusivamente ao Poder Judiciário pronunciar-se acerca da ilegalidade ou inconstitucionalidade de ato legal regularmente editado.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP – BASE DE CÁLCULO – Até o período de apuração correspondente ao mês de outubro de 1999, o PIS era devido pelas sociedades cooperativas com base no faturamento/receita bruta, somente em relação às operações praticadas com não associados, desde que fossem contabilizadas em separado.

BASE LEGAL – INCONSTITUCIONALIDADE – Cancela-se o lançamento do PIS efetuado com base em ato legal declarado inconstitucional pelo STF e assim também reconhecido pela Administração Tributária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº. : 11030.001589/2001-11
Acórdão nº. : 105-15.585

SOCIEDADE COOPERATIVA – BASE DE CÁLCULO – EXCLUSÕES – Para que possam ser excluídas da base de cálculo, as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção de associados, precisam estar segregadas nos registros contábeis da sociedade.

Cientificada da decisão (fls. 2567), a interessada, tempestivamente, interpôs o recurso voluntário de fls. 2568/2589, reavivando os termos da impugnação.

Juntou os documentos de fls. 2590/4224.

O arrolamento de bens acha-se certificado às fls. 4227.

É o Relatório.



Processo nº. : 11030.001589/2001-11
Acórdão nº. : 105-15.585

VOTO

Conselheiro IRINEU BIANCHI, Relator

Estando presentes os pressupostos de admissibilidade, o recurso voluntário merece ser conhecido.

O lançamento de que trata o presente processo refere-se a fatos geradores ocorridos em 31/01/96 à 31/03/2001 e é decorrente daquele relativo ao IRPJ, tratado no recurso número 140297, apreciado por esta Câmara e por mim relatado.

As questões fáticas foram enfrentadas no processo principal da seguinte maneira:

Atos cooperados

Consigno de imediato o entendimento majoritário desta Câmara no sentido de tornar insubsistentes os autos de infração em que, deparando-se a fiscalização com atos cooperados e não cooperados, à falta de escrituração diferenciadora dos mesmos, considera-os, em sua totalidade, como não cooperados, e portanto, sujeitos à tributação do IRPJ.

Todavia, no que diz respeito ao tópico relacionado a atividade de mercados, em que a totalidade das vendas foi considerada como ato não cooperado, a recorrente silenciou a respeito, pelo que, entendo haver concordado com as conclusões da decisão recorrida.

Quanto à comercialização de cereais, a quantificação levada a efeito pelas autoridades fiscais, seguiu uma linha de coerência que não padece de qualquer reparo.

Com efeito, as autoridades fiscalizadoras, em louvável trabalho de identificação de uns e outros, quantificou-os.

Se a recorrente não possuía escrituração segregada para atos cooperados e não cooperados, cabia à fiscalização fazê-lo, mediante a utilização de método lógico e racional.

Assim, à falta de outros elementos capazes de subsidiar a quantificação, as autoridades fiscalizadoras lançaram mão de



Processo nº. : 11030.001589/2001-11
Acórdão nº. : 105-15.585

método objetivo e confiável, qual seja, o de mensurar as atividades através das respectivas aquisições.

Obtido o percentual de aquisições feitas junto a associados e não associados, aplicou-se o mesmo às receitas obtidas, com o que, chegaram as autoridades fiscais à quantificação dos atos cooperados, segregando-os dos atos não cooperados.

Quanto ao frigorífico de aves, todavia, entendo que o método utilizado pelas autoridades fiscalizadoras não se presta para segregar atos cooperados de não cooperados, uma vez que aquela atividade se mostra multifacetada e por conseguinte, complexa.

Ou seja, o percentual obtido na aquisição de pintos, ovos, e componentes para o fabrico de ração não irá produzir reflexos idênticos nas vendas, uma vez que aquelas aquisições representam uma fase do ato cooperativo a qual irá ser complementada pela participação direta dos associados na fase principal, qual seja, a terminação (ou engorda) das aves.

Para tanto, necessária se faz uma breve digressão:

A Lei nº 5.764, de 16 de novembro de 1971, que define a Política Nacional de Cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, dispõe:

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.

Já o art. 5º do diploma legal em comento dispõe que as sociedades cooperativas podem adotar por objeto qualquer gênero de serviço, prestação ou atividade.

São vários os tipos em que as sociedades cooperativas se apresentam: cooperativas de compras em comum, cuja finalidade é fornecer bens aos seus associados; cooperativas de produção, caracterizadas pelo trabalho em comum para a produção de bens; e as cooperativas de vendas em comum, tendo como objetivo a armazenagem, o beneficiamento, a industrialização e consequentemente comercialização da produção de seus associados.

As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, não sujeitas à falência, constituídas com finalidade de prestar serviços aos associados (art. 4º).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 11030.001589/2001-11
Acórdão nº. : 105-15.585

As sociedades cooperativas, segundo a própria legislação, possuem natureza jurídica própria, ou seja, estão sujeitas a um regime jurídico próprio das sociedades cooperativas.

A expressão "natureza civil" que consta do art. 4º da lei em comento, está incorretamente colocada no texto, segundo leciona Waldirio Bulgarelli¹:

(...) portanto, de um lado no artigo 3º, conceituado de acordo com o direito societário brasileiro (tanto civil como comercial), de outro lado descrevendo as cooperativas nas suas próprias linhas e afinal enumerando suas características. Orientação correta, não fosse o grave erro cometido na descrição do artigo 4º, porque se inseriu, após a expressão "com forma e natureza próprias", a expressão "de natureza civil", com que a cooperativa no Brasil passou a ser a única sociedade com duas naturezas diferentes.

(...)

Ora, a natureza própria foi colocada no anteprojeto da OCB a significar que as cooperativas já possuem o seu direito próprio, o Direito Cooperativo, não estando por isso subordinadas quer ao Direito Comercial quer ao Direito Civil.

Em vista disso, a primeira premissa que se deve ter presente, ao analisar a tributação das sociedades cooperativas, é que essas sociedades se distinguem por completo das sociedades civis e comerciais, possuindo regime jurídico próprio.

Outro aspecto peculiar nas sociedades cooperativas é a figura do cooperado. As finalidades com que são constituídas as sociedades cooperativas e as relações jurídicas mantidas entre elas e os cooperados fazem destes últimos, associados e clientes ao mesmo tempo, fazendo com que se confundam com a própria sociedade. Em outras palavras, quando a cooperativa adquire bens ou comercializa a produção do seu associado é como se o próprio cooperado estivesse fazendo.

Sylvio Marcondes, citado por Luiz Carlos Radino Lamego, explica a chamada "dupla qualidade" do cooperado:

Declarando as cooperativas "sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias" dispondo que "são constituídas para prestar serviços aos associados", o já citado art. 4º atribui uma situação especialíssima para os

¹ BULGARELLI, Waldirio. Sociedades Comerciais. Ed. Atlas, 1991, p. 83.



Processo nº. : 11030.001589/2001-11
Acórdão nº. : 105-15.585

cooperados, em significativo contraste com a dos sócios de qualquer sociedade. Nestas, realmente, os destinatários dos serviços prestados são os terceiros, que com elas operam; os 'sócios são destinatários tão somente dos lucros daí resultantes. É possível que qualquer sociedade preste serviços a um sócio, caso em que este, eventualmente acumulará a qualidade de sócio com a posição de terceiro.

Na cooperativa, porém, essa acumulação não é acidental e, ao contrário, integra a sua própria natureza; o cooperado é, sempre e ao mesmo tempo, membro da coletividade e destinatário de seus serviços².

O art. 79 da Lei nº 5.764/71 estatui o seguinte:

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.

A norma dispõe ainda que "o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produtos ou mercadoria" (art. 79, § único).

A definição de ato cooperativo engloba todos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre esses aqueles e pelas cooperativas entre si quando associadas para a consecução dos objetivos sociais (objeto).

Nesta disposição legal - estão abrangidas todas as demais operações que dizem respeito ao objeto para o qual foi idealizada a sociedade.

"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).

As autoridades fiscais constataram que:

- a) a empresa, no frigorífico de aves, adquiriu, no período de 01/96 a 03/2001, pintos de um dia e ovos incubáveis de terceiros, os quais foram remetidos aos associados para terminação de aves.

² Direito Tributário Atual. Ed. Resenha Tributária. São Paulo, 1987/88, vol. 7/8, p. 1992.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 11030.001589/2001-11
Acórdão nº. : 105-15.585

- b) a empresa adquiriu milho, cevada e farelo de soja de terceiros, sendo que tais insumos foram utilizados na fábrica de ração, sendo esta destinada a terminação de aves de associados;
- c) por fim, foi constatado que o frigorífico de aves, no mesmo período, recebeu em transferência de outras unidades da empresa insumos (rações e concentrados), as quais foram remetidas a associados para a terminação das aves.

Em face das constatações apontadas, entenderam as autoridades fiscais que tais operações configuraram atos não cooperativos, razão pela qual apuraram índice de rateio das operações com terceiros, e determinaram o valor da receita tributável (terceiros), para então exigir IRPJ e CSLL.

Dito entendimento, ao meu ver, é equivocado, pois dá ao ato cooperativo (finalidade e objeto) entendimento restrito, ao entender que a aquisição de insumos pela cooperativa junto a terceiros, os quais destinaram-se aos associados para a terminação de aves, não configura ato cooperativo.

Abre-se um parêntesis para dizer que ao contrário das hipóteses de comercialização de cereais, como adrede veiculado, em que a venda sempre é feita a não associados, aqui, as aquisições são feitas pela cooperativa, junto a terceiros e associados e destinadas somente a associados, e mesmo assim, não como ato final, mas como ato intermediário.

Sob qualquer ângulo que se analise as operações apontadas pelos agentes fiscais, estar-se-á diante de ato cooperativo (objeto e finalidade), senão vejamos:

Quando a recorrente vai ao mercado para adquirir pintos de um dia, ovos incubáveis e milho e outros insumos para o fabrico de ração, a mesma atua com a finalidade de fornecer bens aos seus associados. Isto é o que a lei e a doutrina denominam de compra em comum. Noutras palavras, a recorrente atua como uma cooperativa de compras, em conformidade com o seu estatuto social.

Na operação de aquisição de bens (pintos de um dia, ovos incubáveis, milho para o fabrico de rações, etc.), a recorrente celebra um contrato de compra e venda com terceiros, para a consecução de seu objetivo social (objeto).

A recorrente também pratica ato cooperativo quando remete tais bens aos associados (finalidade). A recorrente e o associado, por



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 11030.001589/2001-11
Acórdão nº. : 105-15.585

isso, não celebram contrato de compra e venda (art. 79, § único, Lei nº 5.764/71).

De igual modo, quando o associado entrega sua produção (aves terminadas) à cooperativa, para fins de industrialização e comercialização, não é celebrado contrato de compra e venda entre as partes, 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, após o recebimento da produção do associado e após industrializá-la, 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 pelo frigorífico de aves, isto é, desde a aquisição de bens de terceiros (ovos incubáveis, pintos 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.

Consigne-se, finalmente, que em momento algum ficou questionada a condição de associado de todos os destinatários das aquisições de pintos, ovos e da ração para a alimentação das aves.

O mesmo não se pode afirmar quanto ao frigorífico de suínos, uma vez que os autos noticiam apenas a aquisição de carcaças e animais vivos de terceiros e de associados, caso em que, a aplicação do rateio levado a efeito pelo fisco é de todo pertinente.

Assim, quanto a este item, dou provimento parcial ao recurso voluntário para considerar como ato cooperativo toda a receita proveniente do abatedouro de aves.

Em suma, a tributação relativa à atividade de abatedouro de aves foi totalmente afastada, mantida integralmente a tributação sobre as demais atividades, de sorte que o PIS que aqui se exige será examinado neste exato contexto.

De outra parte, a decisão recorrida cancelou as exigências do PIS em relação aos meses de janeiro e fevereiro de 1996 e outubro de 1999.

MÉRITO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 11030.001589/2001-11
Acórdão nº. : 105-15.585

É assente na doutrina e na jurisprudência que o ato cooperativo não gera faturamento para a sociedade cooperativa, com o que não há receita a ser tributada pelo PIS.

Todavia, consoante o que ficou decidido no feito principal, houve perfeita identificação dos atos cooperados dos não cooperados. Os atos não cooperativos, ao contrário dos inerentes às cooperativas, estão sujeitos à incidência do PIS, porquanto nitidamente representam faturamento para a entidade.

Assim sendo, a exigência, neste particular, deve ser mantida.

Frente ao exposto, conheço do recurso e voto no sentido de dar-lhe provimento parcial.

Sala das Sessões - DF, em 22 de março de 2006.

IRINEU BIANCHI