



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10.331-000.102/93-37  
RECURSO Nº : 114.278  
MATÉRIA : IRPJ e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO  
RECORRENTE : COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DO BAIXO PARNAÍBA LTDA.  
RECORRIDA : DRJ EM FORTALEZA - CE  
SESSÃO DE : 20 DE AGOSTO DE 1997.  
ACÓRDÃO Nº : 108-04.483

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - REEXAME DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL.** É correto o procedimento fiscal adotado para o reexame da escrituração contábil referente ao mesmo exercício, quando este procedimento está expressamente determinado pelo sr. Superintendente da Receita Federal, conforme se verifica da Decisão nº 07/92, acostada aos autos às fls. 243/244.

**IRPJ - SOCIEDADES COOPERATIVAS - IN SRF Nº 73/75 - ADOÇÃO DA PROPORCIONALIDADE PARA A DETERMINAÇÃO DOS CUSTOS E DESPESAS.** A IN SRF nº 73/75 determina, em seu item 6, que sendo impossível destacar os custos e encargos indiretos de cada uma das duas espécies de receitas — as obtidas através dos atos praticados com cooperados e as obtidas através dos atos praticados com não cooperados — devem os mesmos ser apropriados proporcionalmente ao valor das duas receitas brutas.

**IRPJ - ACRÉSCIMOS LEGAIS - TRD.** O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, calculados à taxa de 1% ao mês, se a lei não dispuser de modo contrário. A partir da vigência da Lei nº 8218/91, incidem juros de mora equivalentes à TRD sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional

**MULTA DE MORA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS.** É descabida a cobrança da multa por atraso na entrega da DIRPJ, no lançamento, quando já lançada a multa de ofício.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10.331-000.102/93-37  
ACÓRDÃO Nº. : 108-04.483

**PRINCÍPIO DA DECORRÊNCIA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. Em virtude da estreita relação de causa e efeito entre o lançamento principal, cujo recurso foi parcialmente provido, e o decorrente, igual decisão se impõe quanto a lide reflexa.**

Recurso parcialmente provido.

Vistos relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DO BAIXO PARNAÍBA LTDA.,

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar arguida, e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso, para cancelar a exigência da multa por atraso na entrega da declaração, bem como excluir a incidência da TRD excedente a 1% (um por cento) ao mês, no período de fevereiro a julho de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS - Presidente

  
MARIA DO CARMO S.R. DE CARVALHO - Relatora

FORMALIZADO EM: 16 DEZ 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSÉ ANTONIO MINATEL, NELSON LÓSSO FILHO, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, JORGE EDUARDO GOUVÊA VIEIRA, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR e MARIA HELENA POJO DO REGO (Suplente Convocada).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº. : 10.331-000.102/93-37  
ACÓRDÃO Nº. : 108-04.483  
RECURSO Nº. : 114.278  
RECORRENTE : COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DO BAIXO PARNAÍBA LTDA,

**RELATÓRIO**

Cooperativa Agropecuária do Baixo Parnaíba Ltda., já qualificada nos autos, através do seu presidente, recorre a este Egrégio Conselho de Contribuintes da decisão do sr. Delegado da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza - CE, que julgou procedente os lançamentos consubstanciados nos autos de infração de fls. 03 (IRPJ) e 65 (CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO).

Foram detectadas as seguintes infrações: a) Redução da base de cálculo do IRPJ, em função da inclusão de receitas provenientes da venda de leite a terceiros — não associados (ato não cooperativo), no valor de NCZ\$ 20.845.040,41, do total dos rendimentos não tributáveis das sociedades cooperativas, e b) inclusão, como despesa do exercício fiscalizado, do total do saldo devedor da conta de correção monetária, no valor de NCZ\$ 930.559,00, inobservando o critério de proporcionalidade existente entre os resultados de Atos Cooperativos e Atos não Cooperativos, infringindo, destarte, os artigos 129 e 645 do RIR/80 - aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, 111 da Lei nº 5.764/71 e instruções contidas nos Pareceres Normativos CST nºs 155/73; 33 e 38/80; 04/86 e 49/87.

Foi cobrada ainda a multa por atraso na entrega da Declaração de Rendimentos, de 1% ao mês ou fração, sobre o imposto de renda lançado, atualizado, decorrente de atraso na entrega da declaração de rendimentos, conforme disposto no artigo 17 do DL 1967/82 e IN SRF nº 11/83.

Nas alegações impugnativas o contribuinte concorda que houve erro no preenchimento dos quadros 14 e 15. No quadro 14 — Demonstração do Lucro Real — deixara de adicionar, no item 14/11 a parcela do saldo devedor da conta de correção monetária indedutível, conforme determina o Parecer Normativo nº 04/86 e no item 14/16, deixou de excluir os resultados não tributáveis de sociedades cooperativas, referente ao lucro operacional obtido em atos cooperativos. À falta destes ajustes, consequentemente errou também no preenchimento do quadro 15, onde foi apurado, indevidamente, imposto a pagar.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES**

PROCESSO Nº. : 10.331-000.102/93-37  
ACÓRDÃO Nº. : 108-04.483

Ato seguido, através do demonstrativo do lucro real, conclui pela improcedência da ação fiscal, tendo em vista que, no período fiscalizado, houve a apuração de prejuízo fiscal.

Em razão das divergências existentes no processo quanto aos resultados apurados, tornou-se necessário apensar aos autos, os documentos relacionados no documento de fls. 90/91, determinando-se a realização de diligência, apontando, ao final, o parecer conclusivo ressaltando-se os valores dos itens relacionados.

Este parecer conclusivo não foi apresentado.

Decidindo a lide a Autoridade "a quo" manteve parcialmente o lançamento, excluindo da matéria tributável a parcela adicionada ao lucro líquido para a determinação do lucro real, no valor de NCZ\$ 3.557.876,00 indevidamente contida na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, informando que na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro deverá ser adicionada somente a parcela correspondente ao saldo devedor da conta de correção monetária.

Cientificado desta decisão apresenta recurso voluntário a este E. Conselho de Contribuintes alegando, em preliminares, que o presente auto de infração refere-se ao reexame do exercício de 1990, exercício este já fiscalizado em 1992. As seguintes informações são destacadas: O termo de início foi lavrado em 05/10/92 e Termo de Encerramento em 14/10/92, cientificado do mesmo através de AR, datado de 19/10/92, protocolado sob o nº 10.384-008.009/92-94. Anexa, por cópia, o processo em referência.

Sobre a descrição dos fatos que resultaram os lançamentos dos créditos tributários dos autos de infração, formalizados através de ambos os processos, informa que ambos estão relacionados ao exame de um mesmo exercício e embasamento fático, ou seja, redução indevida do resultado tributável das Sociedades Cooperativas.

Que o segundo lançamento, referente ao mesmo exercício, somente seria possível se autorizado pela autoridade competente e, em face da ausência desta autorização, o segundo lançamento é nulo por vício formal. Cita, para fundamentar os



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº. : 10.331-000.102/93-37  
ACÓRDÃO Nº. : 108-04.483

argumentos expensados, o artigo 642, parágrafo segundo do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 e, para reforçar estes entendimentos, diversos Acórdãos deste E. Colegiado.

Quanto ao mérito, discorda dos fundamentos que levaram a Autoridade "a quo" a julgar parcialmente procedente o lançamento impugnado. Para embasar seus argumentos, relaciona os atos que tratam da interpretação da Lei nº 5.764/71 e que, no auto de infração sub judice, os Pareceres Normativos nºs 73/75 e 114/75 não foram citados, tampouco foram adotados pela fiscalização os procedimentos neles contidos, levando o Julgador a cometer o equívoco ao analisar o processo, posto que, nestes atos é que estão contidas as disposições adotadas por ela para demonstrar o prejuízo apurado no exercício em comento.

Nos termos consubstanciados no Parecer Normativo CST nº 73/75, a recorrente elaborou o demonstrativo de receitas e despesas, saldo devedor da conta de correção momentária, resultados eventuais e resultado operacional de cada atividade, para apontar, novamente, que o resultado sujeito à incidência tributária — Resultado correspondente aos atos não cooperados — refere-se a resultado negativo.

Argumenta que não concorda com a cobrança dos encargos referentes a juros de mora com base na TRD no período antecedente a Agosto de 1991 e, por derradeiro, requer seja julgado improcedente o lançamento sub judice, por tratar-se de ato de extrema justiça.

Apresentando contra-razões ao recurso, o Procurador da Fazenda Nacional rechaça os argumentos aduzidos na preliminar, assim se expressando:

**"6. A preliminar de irregularidade do procedimento de fiscalização desenvolvido pelas dignas autoridades autuantes, que haveria de ter violado ao disposto no art. 642 do RIR/80, em absoluto ocorreu. É fato, comprovado por documentos anexados aos presentes autos, que a cooperativa recorrente esteve sob fiscalização em outubro de 1992, tendo sido analisado os possíveis fatos geradores referente ao exercício de 1990 - ano-base de 1989 (Proc. Adm. 10.331-000.164/91-22), tendo sido, inclusive, lavrado correspondente auto de infração (fls. 285). Tal autuação fiscal, já na primeira instância administrativa veio a ser julgada improcedente, decisão confirmada pelo Superintendente da Receita Federal. Na oportunidade de tal julgamento, o próprio Superintendente determinou**



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10.331-000.102/93-37

ACÓRDÃO Nº. : 108-04.483

**expressamente a adoção de providências solicitadas na informação prestada pela DIVITRI/SRRF/3a. nº 03/92, que outra não foi a de que fosse promovida uma revisão na declaração do exercício então fiscalizado (docs. fls. 243/247).**

**A determinação do senhor Superintendente da 3a. Região, a teor do disposto no art. 642 § 2º do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/80), legitimou o exercício da segunda fiscalização, contra a qual se insurge a recorrente. Urge, assim, repelir a preliminar levantada na pela recursal”.**

Quanto ao mérito, propõe a manutenção do lançamento.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

PROCESSO Nº. : 10.331-000.102/93-37  
ACÓRDÃO Nº. : 108-04.483

**VOTO**

**CONSELHEIRA - MARIA DO CARMO S.R. DE CARVALHO - Relatora**

Recurso tempestivo, assente em lei. Dele tomo conhecimento.

A irregularidade do procedimento fiscal, argüida pelo recorrente em preliminares, não merece guarida, vez que a autorização para a revisão do lançamento está expressamente contida na DECISÃO nº 07/92, anexada por cópia aos autos às fls. 243/244, razão pela qual deve ser rejeitada a preliminar argüida.

Quanto ao mérito, melhor sorte não cabe à recorrente.

Analisando-se os documentos de fls. 99 a 217 — cópia do razão analítico da recorrente, verifica-se que inexistente escrituração discriminada para os atos comerciais praticados entre os cooperados e não cooperados.

Quando na impugnação demonstra por atividade e proporcionalidade, as receitas, os custos e as despesas operacionais, verifica-se que os custos e despesas com atos cooperados representam 13,92% e 17% respectivamente, da receita total, obtendo desta feita, um lucro operacional.

Com referência aos atos praticados com não cooperados, os custos representam 96,90% e as despesas 17%, sobre a receita total, o que significa um prejuízo operacional.

Analisando-se este fato contábil, verifica-se que o lucro operacional obtido através das transações comerciais efetuadas com atos cooperados está sendo absorvido pelo prejuízo operacional apurado pelas operações comerciais realizadas com atos não cooperados. E mais, estes custos e despesas não são devidamente escriturados de forma a vislumbrar a correta demonstração do prejuízo apurado.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº. : 10.331-000.102/93-37  
ACÓRDÃO Nº. : 108-04.483

O contribuinte, ao analisar a decisão recorrida, alega que a “afirmação da autoridade julgadora não representa o que de fato fez a fiscalização, tendo em vista que a Autoridade realmente apurou aos custos diretos, os custos indiretos e encargos, mas, na hora de apurar os resultados tributáveis e não tributáveis das Sociedades Cooperativas, não aplicou o previsto no PN/CST 73/75 e 114/75, que é o de calcular os resultados operacionais dos atos cooperativos, como visto anteriormente, este que deveria ser excluído do lucro líquido para determinação do lucro real. O que a fiscalização fez de fato, foi aplicar o percentual da receita com associados sobre o lucro líquido após a Contribuição Social, e chamou esta parcela de resultado operacional com associados e excluiu, na determinação do lucro real (fl. 05), o que convenhamos, este procedimento não está previsto em ato normativo, como afirmou a autoridade julgadora.”

O Parecer Normativo CST nº 73/75, ao analisar os artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71, no item 3, 4, 5 e 6, assim preceituou:

“3. - O Parecer Normativo CST nº 155/73 já interpretou os dispositivos legais acima transcritos, menos quanto à forma de apuração dos resultados das operações com terceiros, objeto deste parecer. Viu-se então, que a ISENÇÃO de que gozavam as cooperativas com base no artigo 23 do RIR vigente — Decreto nº 58.400/66 — oriundo do artigo 31 da Lei nº 4.506/64, foi substituída pela NÃO INCIDÊNCIA, “ex vi” do disposto no artigo 18 do Decreto-lei nº 59, de 21.11.66. Nos termos do referido artigo 18, ficaram abrangidos pela não incidência os resultados positivos das operações sociais. Tributados, portanto, os provenientes de transações alheias aos objeto social das cooperativas (transações eventuais). Revogado que foi o Decreto-lei nº 59/66, pelo art. 111 da Lei nº 5.764/71, e vistos os termos do supratranscrito artigo 111 desta mesma lei, ficaram fora do campo da incidência do imposto de renda os resultados das “atividades inerentes a este tipo societário” (cooperativas), e sujeitos ao tributo os derivados de transações eventuais e os de operações realizadas com terceiros. (cf. PN. 155/73 cit).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES**

PROCESSO Nº. : 10.331-000.102/93-37  
ACÓRDÃO Nº. : 108-04.483

**4. Passemos à apuração dos resultados das cooperativas, para os efeitos fiscais. Não oferece dificuldades o cômputo, em separado, dos resultados líquidos das transações eventuais, assim considerados, inclusive, os derivados de participações societárias. Tais resultados devem ser oferecidos à tributação, integralmente.**

**5. Também não oferece dificuldades a apuração em separado, das receitas das atividades inerentes às cooperativas e das provenientes das operações com terceiros. Contudo, para se chegar aos resultados operacionais correspondentes a cada uma das espécies de receitas em questão, dever-se-ia atribuir a uma e outra, separadamente, os respectivos custos, despesas e encargos. Ora, se é relativamente fácil imputar os custos diretos pertinentes a cada uma das mencionadas espécies de receita, nem sempre ocorre o mesmo com relação à apropriação dos custos indiretos e demais despesas e encargos comuns às atividades próprias e às operações com os não associados.**

**6. Nestas condições, devem ser apuradas em separado as receitas das atividades próprias das cooperativas e as receitas derivadas das operações por elas realizadas com terceiros. Igualmente computados 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, devem eles ser apropriados proporcionalmente ao valor das duas receitas brutas. Conseqüentemente, o lucro operacional a ser considerado para os efeitos de tributação corresponderá ao resultado da receita derivada das operações efetuadas com terceiros, diminuída dos custos diretos pertinentes, e, ainda, do valor dos custos e encargos indiretos proporcionalmente relacionado com o percentual que as receitas oriundas das operações com terceiros representam sobre o total das receitas operacionais. Feitos os cálculos nos termos descritos, ao lucro operacional que resultar sujeito à tributação serão acrescidos os resultados líquidos das transações eventuais. (grifei).**

Isto posto, entendo correto o procedimento fiscal impugnado, vez que levantou a receita operacional obtida através da comercialização efetuada com os cooperados e com os não cooperados. Verificou-se qual o percentual que a receita obtida com os atos cooperados representava sobre a receita total, obtendo, desta feita, também o percentual respectivo aos atos não cooperados.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

PROCESSO Nº. : 10.331-000.102/93-37  
ACÓRDÃO Nº. : 108-04.483

Da mesma forma, foram identificados os custos e as despesas.

Este procedimento somente foi efetuado porque a fiscalização verificou que a contabilidade do contribuinte não discrimina os atos praticados com os cooperados e não cooperados e também não apresenta contabilização em separado das receitas, dos custos e despesas incorridos com atos cooperados e não cooperados. Assim sendo, entendo correto o procedimento fiscal adotado, posto que aplicou a proporcionalidade citada no item 6 do Parecer Normativo retromencionado.

Tratemos a seguir da TRD cobrada como juros de mora no período antecedente a Agosto de 1991.

Esta taxa foi instituída pela Medida Provisória nº 294, a mesma que extinguiu o BTN e o BTNf, a partir de fevereiro de 1991. O artigo 7º desta MP determinou que os impostos, as multas e demais obrigações fiscais e parafiscais e os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, para com o Fundo de Participação PIS/PASEP e com o Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, os passivos de empresas concordatárias e de instituições em regime de intervenção, liquidação extrajudicial, falência em administração especial temporária, seriam atualizados, a partir de fevereiro de 1991, pela TR ou pela TRD, que substituiriam o BTN e o BTNf respectivamente.

Este dispositivo fiscal entrou em vigor na data da sua publicação.

Verificou-se, entretanto, que os pronunciamentos judiciais sobre a aplicação da TRD como índice de atualização monetária foram desfavoráveis à sua aplicabilidade.

A Lei nº 8.218/91, de 20 de Agosto de 1991, reconheceu a impossibilidade da cobrança de juros sobre as prestações e obrigações não vencidas, como também a imprestabilidade da TRD como índice de atualização monetária. Essa lei passou a vigir somente a partir de 01.08.91.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº. : 10.331-000.102/93-37  
ACÓRDÃO Nº. : 108-04.483

Desta feita, em relação ao período que medeou Fevereiro a Agosto de 1991, é imperioso admitir que os juros de mora a serem cobrados pela Fazenda Pública não podem ser diversos daquele determinado pela norma vigente, anterior à Lei 8.218/91, que determinava que o crédito tributário, não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, calculados à taxa de 1% ao mês.

Quanto ao lançamento da multa pelo atraso na entrega da DIRPJ, entendo ser incabível referido lançamento, tendo em vista a precedência do lançamento da multa mais gravosa, ou seja, a multa de ofício.

Por decorrência, foi lançada a Contribuição Social sobre o Lucro.

É caso cediço de que no lançamento reflexivo há estreita relação de causa e efeito com o lançamento principal, porque ambos repousam em um mesmo embasamento fático. Assim, entendendo-se verdadeiros ou falsos os fatos alegados, tal exame enseja decisões homogêneas em relação a cada um dos lançamentos.

Nestas circunstâncias, o exame feito no lançamento principal, ensejado pelo mesmo suporte fático, serve também para os demais. Não quer dizer-se com isso que a decisão de um vincula-se a de outro. Entretanto, não havendo no processo decorrente algum elemento novo que seja apto a alterar a convicção do julgador, por questão de coerência, a decisão deve ser tomada em igual sentido.

Face ao exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência da multa por atraso na entrega da DIRPJ bem como excluir a incidência da TRD excedente a 1% (um por cento) ao mês, no período que medeia Fevereiro a Julho de 1991.

Sala das sessões (DF), 20 de agosto de 1997.

  
CONSELHEIRA - MARIA DO CARMO S.R. DE CARVALHO - Relatora