

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

Processo n° 10665.001040/2005-21
Recurso n° 164.051 Voluntário
Acórdão n° 1401-00.167 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de março de 2010
Matéria IRPJ - ANOS-CALENDÁRIO: 2002 e 2003
Recorrente COOPERATIVA DOS PRODUTORES RURAIS DE ABAETÉ E REGIÃO LTDA.
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

Ementa: COOPERATIVA: CONDIÇÕES NECESSÁRIAS E SUFICIENTES.

A sociedade cooperativa se constitui de pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens e serviços, em proveito comum, sem objetivo de lucro. Para se aquilatar se um ato é cooperativo, deve-se, portanto, dar relevo ao critério funcional, desde que associado à premissa conceitual básica de que se trata de um esforço conjunto de pessoas que contribuem para a consecução de uma finalidade específica. A medida de todas as coisas para a cooperativa deve ser a identificação dessa moeda de troca, qual seja, deve-se averiguar se a atividade em questão objeto do estatuto pode ser convertida ou mensurada em esforço individualizado de cada um dos cooperados para a consecução desse objetivo.

OPERAÇÕES DE CONSUMO. VENDA DE MERCADORIAS À ASSOCIADOS.

O resultado positivo das cooperativas, proveniente de operações com associados decorrentes de vendas de mercadorias não vinculadas à atividade econômica dos associados e ao objeto da cooperativa, sujeita-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas, não podendo ser excluídas do lucro líquido para apuração da base tributável.

ATIVO PERMANENTE. ALIENAÇÃO. GANHO DE CAPITAL.

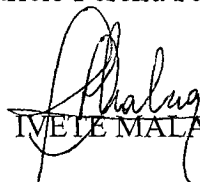
Ganhos de capital obtidos na alienação de bens do ativo permanente são receitas não operacionais e não podem ser excluídas do lucro líquido para apuração da base tributável.

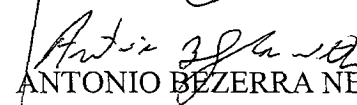
MULTA ISOLADA-

Aplica-se a multa isolada no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda pessoa jurídica por estimativa mensal deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente.”

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos dos Conselheiros André Ricardo Lemes da Silva e Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, que cancelavam a multa isolada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Ausente momentaneamente e justificadamente o Conselheiro Maurício Pereira Faro


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO - Presidente


ANTONIO BEZERRA NETO - Relator

EDITADO EM: 21 MAI 2010

Participaram, da presente sessão de julgamento, os Conselheiros: Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Antonio Bezerra Neto, Fernando Luís Gomes de Matos, André Ricardo Lemes da Silva, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira e Maurício Pereira Faro.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão nº 02-15.937, da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento Belo Horizonte-MG.

Por economia processual, adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância:

“Trata o presente processo da formalização, em 16/08/2005, da constituição de crédito tributário referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 04/13 e 283), e da aplicação da multa isolada devido a falta de recolhimento do imposto de renda pessoa jurídica sobre a base de cálculo estimada, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal, fls.05/06:

01- EXCLUSÃO INDEVIDA DE RESULTADOS POSITIVOS PROVENIENTES DE OPERAÇÕES COM ASSOCIADOS DECORRENTES DE VENDAS DE MERCADORIA NÃO VINCULADA À ATIVIDADE ECONÔMICA DOS ASSOCIADOS E AO OBJETO DA COOPERATIVA, TRATADOS PELA FISCALIZADA COMO RESULTDOS ORIUNDOS DA PRÁTICA DE ATOS COOPERATIVOS, IMPLICANDO REDUÇÃO DO LUCRO REAL ANUAL, CONFORME DEMONSTRADO NO RELATÓRIO FISCAL EM ANEXO.

GANHOS NA ALIENAÇÃO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE, TRATADOS PELA FISCLIZADA COMO DECORRENTES DA PRÁTICA DE ATOS COOPERATIVOS E EXCLUÍDOS INDEVIDAMENTE NA APURAÇÃO LO LUCRO REAL ANUAL, CONFORME DEMONSTRADO NO RELATÓRIO FISCAL EM ANEXO.

ENQUADRAMENTO LEGAL: ARTS. 182 e 250, INCISO I, DO RIR/99

JUROS DE MORA: PERCENTUAL EQUIVALENTE À TAXA REFERENCIAL DO SISTEMA ESPECIAL DE LIQUIDAÇÃO E CUSTÓDIA – SELIC PARA TÍTULOS FEDERAIS, ACUMULADA MENSALMENTE. ARTIGO 60, § 20, DA LEI Nº 9.430, DE 1996.

MULTA PROPORCIONAL PASSÍVEL DE REDUÇÃO: ART. 44, INCISO I, DA LEI Nº 9.430, DE 1996.

02- MULTAS ISOLADAS.

RECOLHIMENTO A MENOR DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA PESSSOA JURÍDICA A MENOR TENDO EM VISTA A NÃO INCLUSÃO, NO CÁLCULO DA BASE DE CÁLCULO ESTIMADA, DAS

RECEITAS DECORRENTES DA VENDA DE MERCADORIAS A ASSOCIADOS NÃO VINCULADAS À ATIVIDADE ECONÔMICA DO ASSOCIADO E AO OBJETO DA COOPERATIVA, E DOS GANHOS NA VENDA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE. OS DEMONSTRATIVOS DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO ESTIMADA MENSAL DO IRPJ ENCONTRAM-SE JUNTO AO RELATÓRIO FISCAL EM ANEXO.

ENQUADRAMENTO LEGAL: ARTS. 222, 843 E 957, PARÁGRAFO ÚNICO, INCISO IV, DO RIR/99

Inconformada, tendo sido cientificada dos autos de infração em 26/08/2005 (sexta-feira), fls. 04 a autuada apresentou impugnação em 22/09/2005, fls. 285/318, seguida dos documentos de fls. 319/400, a seguir sintetizada.

Do Mérito.

Apoiando-se em dispositivos constitucionais, legais e regulamentares (§2º, do artigo 174 e alínea “c” do inciso III, do artigo 146, da Constituição da República de 1988; artigos, 3º, 5º, 79, 80, 85, 86, 88 e 111 da Lei nº 5.764/71; artigos 182, 183, 218 e 219 do Decreto nº 3000, de 1999), jurisprudência e doutrina conclui que o resultado ou sobras líquidas obtidas através dos atos cooperativos, não pode integrar a base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica, como procedeu o fisco no Auto de Infração ora impugnado. Argumenta que:

- o objeto da cooperativa poderá ser qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, desde que não seja ilícita, inclusive existindo previsão legal autorizando que uma sociedade adote como objeto mais de um serviço, operação ou atividade.
- as principais características das cooperativas são: atividades desenvolvidas com densidade econômica, objetivarem servir aos associados e não terem o intuito lucrativo;
- os resultados positivos (sobras e não lucros) obtidos por meio de atos cooperativos não devem, nem podem, integrar a base de cálculo de tributação;
- são considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764, de 1971;
- o imposto de renda das sociedades cooperativas, em relação aos resultados obtidos nas operações ou atividades estranhas à sua finalidade, será devido à medida que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos;
- as sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidência do imposto sobre suas atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro.



- 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 (...).

E, no caso, transcrevendo dispositivo estatutário (fl. 298/300) que define os seus objetivos sociais – artigo 17 (em destaque itens I, III, V, VII, VIII e IX) e 18 - argumenta que a lei autoriza a adoção como objeto social mais de um serviço, operação ou atividade (cooperativas mistas) e que:

(...)a defesa dos interesses econômicos de seus associados não se limita em viabilizar a produção e garantir a comercialização por um preço melhor a um custo mais baixo, mas também potencializar o poderio financeiro do associado na compra dos produtos de que necessita para sua subsistência (fl.. 300)...

(...) e potencialização da produção efetivada, dentre outras medidas pela modernização de equipamentos necessários para a prestação de serviços aos associados;(fl. 309)

Quanto à venda de mercadorias a associados, transcrevendo parte do relatório fiscal, inicialmente esclarece que:

em momento algum, afirmou ou sequer insinuou que a venda de mercadorias a associados é atividade não vinculada ao seu objeto social. As informações apresentadas nas citadas fls. teve como objetivo único atender à legislação que regula a Contribuição ao PIS e a COFINS, conforme Medida Provisória nº 1.858/35. Nunca para enquadramento dos resultados obtidos nessa atividade na base de tributação do Imposto de Renda ou da CSLL.

Considera equivocada a desconsideração da autoridade fiscal da venda de mercadorias aos associados como ato cooperativo porque o ato cooperativo não tem como requisito a vinculação à atividade do associado, haja vista a disposição legal e, exemplificadamente, as cooperativas de consumo cujos atos cooperativos, na grande maioria das vezes, relação nenhuma guarda com a atividade do associado e porque a atividade mencionada encontra-se expressamente dentro dos objetivos da Impugnante e sua realização coincide exatamente com os objetivos, inclusive estatutários, para os quais foi constituída (negrito da impugnante):

Art. 17 - A Cooperativa tem por objetivo principal defender os interesses econômicos dos associados, estabelecendo uma relação direta entre a produção e o consumo, para que observando rigorosa neutralidade política e indiscriminação religiosa, racial e social se propõe a cumprir o seguinte programa de ação:

(...)

VIII – Sempre que julgar conveniente, criar e manter nos municípios de uma área de ação, armazéns cooperativos, postos

de combustíveis e derivados, e outros serviços pertinentes à atividade agropecuárias, para fornecimentos aos associados;

Conclui que a venda de mercadoria aos associados consubstancia em ato cooperativo da impugnante, e que os resultados obtidos com os atos cooperativos não integram a base de cálculo do IRPJ e, portanto o valor deve ser decotado da base de cálculo do auto de infração.

Venda de bens do ativo Permanente como ato cooperativo – equivocada desconsideração pela autoridade fiscal.

Afirma que o ato só pode ser considerado como cooperativo se visar, imprescindivelmente, a consecução dos objetivos sociais da sociedade cooperativa.

No caso, o Agente Fiscal ao desconsiderar a modernização das máquinas, equipamentos, móveis, utensílios e veículos como ato cooperativo, agiu de forma equivocada, arbitrária, injusta e ilegal, haja vista que esses atos foram praticados sem qualquer intuito de lucro e visando exclusivamente os interesses associativos, quais sejam, defender os interesses econômicos dos associados, estabelecendo uma relação direta entre a produção e o consumo, através da modernização dos meios necessários para tanto. Alega que o ganho auferido ocorreu em virtude da total depreciação dos bens alienados e da correção monetária inflacionária que elevou o valor do ativo imobilizado. Entende que a venda de ativo não gera resultado operacional de nenhuma empresa, mas é do seu objetivo, principalmente em uma sociedade cooperativa que tem como um de seus objetivos a produção.

Do erro na apuração do resultado do período.

Alega que houve equívoco na apuração da base tributável, apresentando quadro demonstrando o “resultado com receitas “não vinculadas” (terminologia usada pela fiscalização) às fls. 313.

Ao final requer o acolhimento da impugnação para:

a) seja excluído da base de cálculo adotado no Auto de Infração os resultados ou sobras líquidas obtidas por meio de atos cooperativos, uma vez que sobre tais parcelas reconhecidamente não incide o IRPJ

b) seja reconhecido como atos cooperativos os repasses de mercadorias aos associados, bem como a alienação de equipamentos e bens para modernização do ativo permanente, excluindo os resultados destas atividades cooperativas da base de cálculo do IRPJ, uma vez que sobre os resultados ou sobras advindos de atos cooperativos não incide tributação;

c) caso não haja o devido cancelamento da exigência fiscal, seja determinada a realização de perícia para a correta e real determinação da base de cálculo do IRPJ

d) seja adequada a base de cálculo dos exercícios fiscalizados e, conseqüentemente, seja novamente calculado o suposto crédito tributário

e) seja cancelada a multa isolada aplicadas pelo agente Fiscal tendo em vista a dupla aplicação de penalidade sobre o mesmo fato (bis in idem) e a exigência de tributo, devendo pois, prevalecer somente a multa proporcional."

A DRJ, por unanimidade de votos, manteve em parte o lançamento, nos termos da ementa abaixo:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2002,2003

PEDIDOS DE PERÍCIA

Devem ser indeferidos os pedidos de perícia, quando as provas produzidas e os elementos constantes nos autos são suficientes para o deslinde da questão e a formação da livre convicção do julgador.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2002,2003

COOPERATIVA:

O resultado positivo das cooperativas, proveniente de operações com associados decorrentes de vendas de mercadorias não vinculadas à atividade econômica dos associados e ao objeto da cooperativa, sujeita-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas, não podendo ser excluídas do lucro líquido para apuração da base tributável.

Ganhos de capital obtidos na alienação de bens do ativo permanente são receitas não operacionais e não podem ser excluídas do lucro líquido para apuração da base tributável.

MULTA ISOLADA-

Aplica-se a multa isolada no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda pessoa jurídica por estimativa mensal deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente."

No caso, o provimento parcial se deveu a 2(dois) motivos:

- erro material da fiscalização para apuração do valor excluído indevidamente do lucro do lucro real. No caso, deixou de considerar parte de despesas operacionais referentes à atividade tributada. O imposto de renda pessoa jurídica foi reduzido, então, de R\$ 67.915,29 para R\$.19.734,83

-reduziu-se a multa isolada do patamar de 75% para 50% em função da alteração de legislação superveniente (retroatividade benigna).

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este Conselho repisando os tópicos trazidos anteriormente, com exceção do erro material da apuração da base de cálculo já sanado pela DRJ.

É o relatório.

Voto

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo, portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, o fundamento para autuação do IRPJ foi a não tributação das receitas decorrentes de ganhos na alienação de bens do ativo permanente, bem como as receitas provenientes da venda de mercadoria a associados não vinculadas à atividade econômica do associado e ao objeto da cooperativa, constituindo-se, segundo a visão do atuante, em atos não cooperativos. Apenas as receitas com terceiros, não associados, foram computadas no cálculo do IRPJ.

Em apertada, síntese, os fundamentos básicos em que se escora a recorrente são os seguintes:

- o objeto da cooperativa poderá ser qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, desde que não seja ilícita, inclusive existindo previsão legal autorizando que uma sociedade adote como objeto mais de um serviço, operação ou atividade, como é o caso: produção e consumo. Sendo assim, a venda de mercadorias aos associados é um ato cooperativo porque o ato cooperativo não tem como requisito a vinculação à atividade do associado, haja vista a disposição legal e, a exemplo, as cooperativas de consumo cujos atos cooperativos, na grande maioria das vezes, relação nenhuma guarda com a atividade do associado e porque a atividade mencionada encontra-se expressamente dentro dos objetivos da Impugnante e sua realização coincide exatamente com os objetivos, inclusive estatutários.

- a defesa dos interesses econômicos de seus associados não se limita em viabilizar a produção e garantir a comercialização por um preço melhor a um custo mais baixo, mas também potencializar o poderio financeiro do associado na compra dos produtos de que necessita para sua subsistência

- as principais característica das cooperativas são: atividades desenvolvidas com densidade econômica, objetivarem servir aos associados e não terem o intuito lucrativo. Nessa esteira, os indigitados atos foram praticados sem qualquer intuito de lucro e visando exclusivamente os interesses associativos, quais sejam, defender os interesses econômicos dos associados, estabelecendo uma relação direta entre a produção e o consumo

Por outras palavras a recorrente se escora basicamente em 2(duas) premissas que considero falsas:

1 – são condições suficientes para a identificação de um ato cooperativo que sejam praticados sem qualquer intuito de lucro e visem de uma forma geral exclusivamente os interesses associativos, direta ou indiretamente.

2 – como corolário do item 1, o ato cooperativo não tem como requisito a vinculação nenhuma à atividade do associado, desde que esteja previsto em estatuto.

No caso da cooperativa, a finalidade não pode voltar-se diretamente para o atendimento pleno e geral dos associados, pois são os associados limitados a uma categoria de atuação, é que formam o parâmetro do seu objeto social.

Isso já estava consagrado desde o advento do Decreto-Lei nº 59, de 21 de novembro de 1966, regulamentado pelo Decreto nº 60.597, de 19 de abril de 1967:

"As cooperativas, qualquer que seja sua categoria ou espécie, são entidades de pessoas, com forma jurídica própria, de natureza civil, para a prestação de serviços ou exercício de atividades sem finalidade lucrativa, não sujeitas à falência, distinguindo-se das demais sociedades pelas normas e princípios estabelecidos na presente Lei"

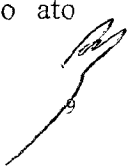
O que foi reiterado pelos arts. 3º e 4º Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971 __ que, atualmente, disciplina a Política Nacional de Cooperativismo __ nos seguintes termos:

"art. 3. Celebram contrato de sociedade cooperativa pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens e serviços, em proveito comum, sem objetivo de lucro.

art. 4. As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias de natureza civil, não sujeitas à falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características ..." (g.n)

Portanto, na cooperativa, a finalidade está vinculada à atividade própria do associado. Essa premissa é fundamental para entender situações limites, tais como por exemplo situações tais em que determinado tipo de cooperativa tem necessariamente que lidar com terceiros. Nesses casos, embora a Lei tenha ressaltado a necessidade de as transações serem sempre com os próprios cooperados, excluindo-se os terceiros, o faz por um outro motivo maior, qual seja: quando se envolvem terceiros, na maioria dos casos, desnatura-se o conceito de cooperativa no sentido de "sociedade cooperativa de pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens e serviços, em proveito comum (art. 3º da Lei nº 5.764/71).

Essa solução de fazer com que a finalidade esteja intrinsecamente vinculada à atividade própria do associado a meu ver é a mais consentânea com o princípio da razoabilidade, pois não se deixa levar nem pela concepção dita restritiva, que muitos atribuem ao Direito Positivo Brasileiro, nem muito menos por uma concepção deveras elástica como acontecer de ser no Direito Positivo Argentino, que permite às escâncaras que o ato cooperativo seja praticado com terceiros.



O artigo 4º da Lei nº 20.337, de 02.05.73, assim define o ato cooperativo:

“São atos cooperativos os realizados entre as cooperativas e seus associados e por aquelas entre si em cumprimento do objeto social e da consecução dos fins institucionais. Também o são, a respeito das cooperativas, os atos jurídicos que com idêntica finalidade realizem com outras pessoas” (g.n).

A Lei Argentina dá prevalência ao elemento funcional em detrimento ao elemento estrutural que identificam os sujeitos partícipes. Já a legislação brasileira define o ato cooperado como sendo composto por dois elementos que se integram em um todo: o critério estrutural subjetivo e o critério funcional que identifica a sua finalidade (“...para a consecução dos objetivos sociais”).

Como já disse em minha interpretação dou relevo ao critério funcional, pois acredito que ele assimila o critério subjetivo desde que associado à premissa conceitual básica de que se trata de um esforço conjunto de pessoas que contribuem para a consecução de uma finalidade específica. A medida de todas as coisas para a cooperativa deve ser a identificação dessa moeda de troca: a atividade em questão objeto do estatuto pode ser convertida ou mensurada em esforço individualizado de cada um dos cooperados para a consecução desse objetivo?

Se a resposta for afirmativa, então trata-se de ato cooperado, independentemente de envolver ou não terceiros, caso contrário, será ato não cooperado.

Em resumo, os atos-meio isentos são os que, além de essenciais à realização do objeto social da sociedade e estão diretamente relacionados com os bens ou serviços produzidos por cada associado, individualmente.

Observar que essa conceituação prescinde de se utilizar açodadamente do mecanismo de identificar transações com terceiros, para daí concluir, que isso por si só daria ensejo a reputar tais atos de não-cooperativos.

Sendo assim, as receitas provenientes da venda de mercadoria a associados, para sua mera subsistência, não as considero vinculadas à atividade econômica específica do associado, pois o esforço próprio e individualizado de seus membros não dá ensejo, não contribui para a consecução dessa atividade e como tal o resultado dessa atividade está sujeito às mesmas normas de incidência do imposto de renda pessoa jurídica.

Nessa linha de entendimento inócuo também se torna toda uma doutrina que sublinha a necessidade dos atos auxiliares para o cumprimento dos objetivos cooperativos, enfatizando-se semelhanças (conexão e mesmo interesse) e seu aspecto instrumental, ou seja, de servir de meio para atingir seu objetivo (ato cooperado).

No caso particular a recorrente não se utilizou do expediente acima (doutrina dos atos auxiliares), mas incorporou implicitamente esse conceito na medida em que reveste tais atos como se de outro objeto social se tratasse: “defesa geral do interesse econômico do associado”.

No caso me refiro aos incisos VII e VIII do art. 17 do seu estatuto sócia (fl 140), *verbis*:

“VII – Sempre que julgar conveniente, criar e manter os municípios de uma área de ação, armazéns cooperativos, postos de combustíveis e derivados, e outro serviços pertinentes às atividades agropecuárias, para fornecimento aos associados;

VIII – Entregar ao associado, quando possível, para descontar em sua folha de pagamento de leite e derivados ou produtos agrícolas, bens no valor de até 100% de seu fornecimento no mês anterior.”

Nesse particular, a posição assumida pela Secretaria da Receita Federal, no Parecer Normativo CST nº 38/80, embora versando sobre matéria distinta, as cooperativas médicas, se amolda ao caso que se cuida como se uma luva o fosse:

– Ainda por incabível qualquer alegação tendente a considerar tratar-se de cooperativa mista (art. 10, § 2º, c/c art. 7º, da lei citada), é fácil depreender que a diversificação das prestações de bens/serviços que dependem de intermediação, poderia ensejar a escalada a outras, sob alegação de afinidade, como por exemplo, fornecimento de refeições, locais de repouso e veraneio, tratamento dentário, assistência social e quiçá até serviço funerário.”

Nesse particular, mesmo que se trate de uma cooperativa mista, comportando o aspecto “consumo”, também não pode prosperar a pretensão da recorrente, pois encontra um forte óbice em previsão legal de tributação dos atos mencionados. É que veio em boa hora a Lei nº 9.532/97, positivar essa situação, especificamente em relação a atividades de consumo, que por sua própria natureza dificilmente comportaria essa caracterização de incorporar o trabalho individualizado das pessoas, dos cooperados nos produtos a serem consumidos, a não ser que eles mesmos os fabricassem.

A lei nº 9.532, de 1997, artigo 69, (reproduzido no artigo 184 do RIR/99) dispõe:

Art. 69. As sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, por meio do Ato Declaratório Normativo Cosit nº 04, de 1999, tendo em vista o disposto no art. 69 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados:

a) (...);

b) o termo “consumidores”, referido no art. 69 da Lei nº 9.532/97, abrange tanto os não-associados como também os associados das sociedades cooperativas de consumo.

Sendo assim as receitas provenientes da venda de mercadoria a associados, por comportar característica presente nas chamadas cooperativa de consumo, foi positivada em nosso ordenamento jurídico como se de ato não cooperativo fosse, sendo, portanto, tributadas.

Portanto, por 2(dois) fundamentos que se somam mantenho esse item da autuação.

Ganhos na alienação de bens do ativo permanente

Da mesma sorte, não há a menor possibilidade de a venda de ativos permanentes enquadrar-se como ato cooperado. É que tal evento tem nitidamente o caráter de mercância e de natureza não operacional até para as demais empresas, nunca se deixando vincular pelos seus objetos sociais.

Por maior motivo isso acontece também nas cooperativas onde não se vislumbra vinculação imediata alguma com o seu estatuto social, bem assim com o caráter não lucrativo das cooperativas. Ademais, por óbvio, apesar de esses eventos poderem ser considerados importantes de uma forma geral, não representa ou não contempla em seu bojo o esforço próprio e individualizado que cada um dos cooperados têm que necessariamente contribuir para o proveito comum.

Portanto, mantenho também o lançamento nesse aspecto.

Multa isolada – estimativas não pagas

Trata-se de tópico relacionado à multa isolada por falta ou insuficiência dos recolhimentos mensais por estimativa nos anos-calendário de 2000 a 2003.

No dizer do autuante:

“Ocorre que no cálculo do IRPJ mensal por estimativa, não foram incluídas as receitas decorrentes de ganhos na alienação de bens do ativo permanente, bem como as receitas provenientes da venda de mercadoria a associados não vinculadas à atividade econômica do associado e ao objeto da cooperativa, constituindo-se, portanto, em atos não cooperativos. Apenas as receitas com terceiros, não associados, foram computadas no cálculo do IRPJ mensal por estimativa.”

Cabe de início esclarecer que no tocante à multa isolada sempre fui de acordo de que há aqui a existência de duas infrações distintas. Uma coisa é o descumprimento da obrigação de recolher, até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir, o imposto apurado por estimativa; outra, completamente diferente é a caracterização de declaração inexata e da falta de recolhimento do imposto apurado no final do ano, com base no lucro real. A alíquota de 75% foi inclusive alterada posteriormente pelo legislador para ressaltar mais ainda essa constatação.

Tais infrações são passíveis de penalidades distintas, previstas em diferentes dispositivos da legislação uma incidindo isoladamente, sobre as estimativas obrigatórias não recolhidas durante o ano-calendário e outra cobrada juntamente com o imposto devido (declaração inexata). A lei em sua redação original, coincidentemente, tinha adotado o mesmo percentual de 75% para ambos os casos. Mas, esse dispositivo foi alterado pela lei nº 11.488,

de 15 de junho de 2007, dando-lhe nova redação, reduzindo a multa isolada para 50%; bem assim deixando bem claro, se dúvidas haviam, de que a referida multa isolada era cabível no caso de estimativa mensal não paga e não de tributo final não pago.

Assim, em virtude da legislação referida, ao optar pela apuração dos lucros com base no real anual a contribuinte ficou obrigada a antecipar o pagamento do imposto de renda e da contribuição social, recolhendo-os mensalmente, por estimativa.

A multa isolada recebe essa denominação apenas por ser exigida separada e independentemente do tributo, tanto que se impõe ainda quando nenhum tributo ao final do período de apuração seja devido, apenas porque o contribuinte deixou de satisfazer o recolhimento por estimativa que lhe tocava efetuar. A multa aplica-se ainda que, no final do período de apuração, venha a ser apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL.

Se a multa é cabível mesmo na hipótese de se verificar prejuízo ao final do período de apuração 2(duas) ilações estão aí pressupostas que precisam ser desveladas:

- a) a penalidade é imposta não em razão do pagamento insuficiente do tributo devido ao final da apuração, mas sim pelo falta de cumprimento de outra obrigação distinta, que é o recolhimento antecipado da estimativa mensal;
- b) descabido é também o argumento de que a multa isolada só se aplica para período não encerrado.

Portanto, importa verificar que a exigência da multa isolada independe de se apurar resultado anual tributável, decorre do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada no mês-calendário.

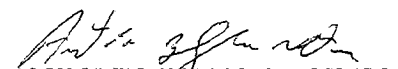
Também não se pode conceber que a aplicação da multa seja de caráter condicional. Explico melhor. O descumprimento da norma enseja a aplicação da penalidade, não tendo lógica a lei determinar que se proceda de certa maneira e se venha a ter procedimento em sentido oposto. É, pois, inadmissível que paralelamente com o dever-ser do comportamento, coexista o pretenso direito ao livre arbítrio de agir, vulnerando-se o conteúdo das determinações legais.

Afinal, não se pode admitir uma regra jurídica impositiva sem efetividade. O referido preceptivo legal veio justamente dar efetividade à regra que permite a apuração do lucro real anual, condicionada aos recolhimentos mensais por estimativa.

O não-cumprimento da obrigação tributária estabelecida nos dispositivos legais pelas pessoas jurídicas a elas obrigadas, consubstancia-se em infração tributária e oportuniza o procedimento fiscal de ofício que visa restaurar o ordenamento jurídico violado.

Mantenho, portanto, a multa isolada nos exatos termos prescritos na autuação.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.


ANTONIO BEZERRA NETO