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

Processo nº	10925.000393/2007-68
Recurso nº	517.834
Resolução nº	**1302-000.066 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data	16 de dezembro de 2010
Assunto	Solicitação de Diligência
Recorrente	COOPERATIVA REGIONAL DE ITAIPU
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

COOPERATIVA REGIONAL DE ITAIPU, já devidamente qualificada nestes autos, inconformada com a decisão da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis, Santa Catarina, que manteve, na íntegra, os lançamentos tributários efetivados, interpõe recurso a este colegiado administrativo objetivando a reforma da decisão em referência.

Trata o processo de exigências de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e Multa Isolada, relativa aos anos-calendário de 2002 a 2004, formalizadas a partir da imputação das seguintes infrações: a) determinação incorreta da base da cálculo da contribuição, vez que foram considerados, apenas, os resultados decorrentes de atos com não cooperados; e b) falta de recolhimento de antecipações obrigatórias (estimativas).

Para a Fiscalização, ausente ato legal autorizador, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido deveria ter sido determinada considerando-se os atos com cooperados e não cooperados.

Esclarece a autoridade autuante que, ainda que se considerasse apenas os atos com não cooperados, a base de cálculo estaria incorreta, visto que os resultados financeiros foram apropriados incorretamente.

Afirma, também, que diversas irregularidades foram constatadas, momento em que indicou, entre outras, as seguintes: a) segregação de "Despesas Operacionais" com base em "Coeficiente de Segregação de Despesas" elaborado de forma equivocada; b) segregação de "Despesas Financeiras" por apropriação indireta quando a despesa poderia ter sido apropriada diretamente; c) reduções da base de calculo da CSLL pela apropriação, como despesa, de antecipações concernentes às apurações das estimativas mensais de IRPJ e CSLL; d) ausência de adição, na determinação do lucro real, de provisões indedutíveis.

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação ao feito fiscal (fls. 1.573/1602), por meio da qual ofereceu, em síntese, os seguintes argumentos:

Documento de 8 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx pelo código de localização EP02.0520.10272.OJPU. Consulte a página de autenticação no final deste documento.
Documento nato-digital

- que examinando-se com a devida atenção o auto de infração, juntamente com seus anexos, seria possível afirmar que cerca de 95% dos valores exigidos resultariam diretamente de três fundamentos básicos, quais sejam: a) exigência de multa isolada conjuntamente com a multa por lançamento de ofício; b) exigência do tributo sobre resultados de atos cooperativos; e c) recomposição do resultado de atos cooperativos mediante (c. 1) a utilização de novos índices percentuais para o rateio de despesas, e (c.2) tributação das receitas financeiras com desconsideração das despesas de idêntica natureza;

- que a exigência cumulativa de ambas as multas citadas, calculadas sobre a mesma base de cálculo, seria manifestamente ofensiva ao princípio da proporcionalidade que deve informar os atos da Administração Pública, especialmente em se tratando de sanções tributárias, já que tipifica um verdadeiro *bis in idem* que atinge o patrimônio do contribuinte de maneira bastante irrazoável, motivo pelo qual tem merecido firme repúdio não apenas por parte dos especialistas na área tributária, como também dos próprios tribunais pátrios, inclusive no âmbito da Administração;

- que seria entendimento firme, inclusive junto à própria Administração Fazendária, o de que, em se tratando de sociedades cooperativas, as únicas operações com aptidão para gerar "lucro" seriam aquelas praticadas com não cooperados;

- que os resultados decorrentes das operações com cooperados denominam-se, por disposição legal, de "sobras", e não há possibilidade de se estabelecer qualquer confusão entre estas - as sobras - e o lucro suscetível de tributação tanto pelo imposto de renda como pela própria contribuição social;

- que a sociedade cooperativa, como é o seu caso, não pode ter, segundo a sua própria lei de regência, finalidade lucrativa;

- que o conceito de lucro, para efeitos tributários, seja para o imposto de renda ou para a contribuição social, pressupõe necessariamente a ocorrência de mais valia, acréscimo patrimonial próprio, ou seja aquilo que se acrescenta ao patrimônio do contribuinte;

- que, em se tratando de cooperativas, é da essência de sua natureza, nos termos em que prevista no direito positivo pátrio, que ela preste os serviços que constituem o seu objeto, sem que para isso aufira qualquer ganho;

- que o artigo 32 da Lei nº. 5.764, de 16 de dezembro de 1971, é absolutamente claro neste sentido: "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";

- que, relativamente à segregação dos resultados financeiros, ainda que se pudesse afirmar que os critérios adotados por ela não fossem os mais adequados, não haveria dúvida de que os critérios de que se valeram os Auditores Fiscais apresentam-se claramente inaceitáveis porque despidos de razoabilidade mínima, causando distorções de tal monta que podem ser vistas pela simples consideração dos resultados alcançados (sustentou que, no exercício de 2002, embora a participação de terceiros nos resultados totais da cooperativa tenha sido de 24,87 % - coeficiente, segundo ela, indicado pela própria Fiscalização – essa participação teria gerado um resultado de cerca de 47% do total; em 2003, o resultado das operações com terceiros teria alcançado o percentual de 43,19%, embora o coeficiente indicado

Documento de 8 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx pelo código de localização EP02.0520.10272.OJPU. Consulte a página de autenticação no final deste documento.
Documento nato-digital

pela própria fiscalização, relativo às operações praticadas com não associados, tenha sido de apenas 12,82%);

- que, para fins de tributação dos resultados de aplicações financeiras, adotou, basicamente, o seguinte critério: considerou tributável o valor das receitas obtidas em aplicações financeiras e integralmente dedutíveis as despesas de igual natureza pagas a instituições financeiras em decorrência de financiamentos contraídos; procede ao rateio proporcional das demais receitas e despesas de natureza financeira, formadoras das respectivas contas mas não vinculadas a operações bancárias;

- que o procedimento acima descrito foi considerado incorreto pelo agente fiscal, pois, para ele, sua adoção implicaria na compensação do resultado positivo de aplicações financeiras, ato não cooperativo, com parte do resultado positivo dos atos cooperativos, porque as despesas financeiras incorridas pela sociedade estariam mais diretamente relacionadas às operações com associados;

- que o argumento da autoridade fiscal seria claramente tendencioso e não poderia ser aceito, não sendo razoável pretender-se que as receitas financeiras não são atos cooperativos, o sendo, todavia, as despesas de idêntica natureza;

- que tanto as receitas como as despesas derivaram, em grande parte, de operações acessórias praticadas pela sociedade junto ao mercado financeiro, e elas dizem respeito às atividades gerais da sociedade, praticadas tanto com associados como não associados;

- que, ao se considerar a receita ato não cooperativo, é imperativo que se considere também a despesa como ato não cooperativo, porque igualmente não compreendida no conceito fornecido pelo dispositivo legal de regência (art. 79 da Lei nº.5.764/71);

- que, caso fosse procedente o lançamento fiscal, haveria de ser considerada a nova base de cálculo para a apuração do valor passível de ser compensado, de modo que alcançando esta rubrica o valor de R$ 1.400.738,08 (R$ 4.669.129,95 x 30 %), todo o saldo de prejuízos fiscais de exercícios anteriores (R$ 581.450,11), comportaria compensação imediata na base de cálculo de 2002, com os ajustes necessários nos exercícios seguintes;

- que o indicado no item anterior revelaria, também, a incorreção da exigência fiscal.

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis, analisando os feitos fiscais e a peça de defesa, decidiu, por meio do Acórdão nº. 07-17848, de 23 de outubro de 2009, pela procedência dos lançamentos, conforme ementa que ora transcrevemos.

> *SOCIEDADES COOPERATIVAS. OPERAÇÕES VINCULADAS A ATOS COOPERATIVOS E A ATOS NÃO-COOPERATIVOS. SEGREGAÇÃO. COEFICIENTE DE PROPORCIONALIZAÇÃO.*
>
> *Apenas as operações vinculadas simultaneamente a atos cooperativos e a atos não-cooperativos, cujos valores não possam ser discriminados diretamente em cada uma dessas categorias, deverão ser segregadas por meio de coeficiente de proporcionalização composto a partir de bases uniformes.*

Documento de 8 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx pelo código de localização EP02.0520.10272.OJPU. Consulte a página de autenticação no final deste documento.
Documento nato-digital

MULTA DE OFÍCIO APLICADA ISOLADAMENTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS.

A pessoa jurídica optante pela apuração da CSLL com base no lucro real anual deve promover o recolhimento das estimativas mensais, a título de antecipação do referido tributo, com base na receita bruta e acréscimos, ou valendo-se de balanços de suspensão ou redução. A falta de recolhimento das estimativas, na forma da lei, enseja a aplicação de penalidade, exigida isoladamente, correspondente a cinquenta por cento do valor do pagamento mensal não efetuado. Verificado o recolhimento insuficiente das antecipações mensais, é cabível a imposição de multa isolada sobre os valores não recolhidos.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA ACOMPANHADA DO TRIBUTO.

Os contribuintes que deixarem de recolher, no curso do ano-calendário, as parcelas devidas a título de antecipação (estimativa) da CSLL sujeitam-se à multa de oficio de cinquenta por cento, aplicada isoladamente, calculada sobre os valores de antecipação não pagos. Esta multa de oficio não se confunde com aquela aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual, não paga no vencimento, por não possuírem a mesma hipótese legal de aplicação. Em vista disso, o lançamento da multa isolada é compatível coma exigência de tributo apurado ao final do ano-calendário, acompanhado da correspondente multa de oficio.

DECADÊNCIA. MULTA DE OFÍCIO APLICADA ISOLADAMENTE PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. INOCORRÊNCIA.

A contagem do prazo decadencial quinquenal para formalização de lançamento de multa de oficio aplicada isoladamente, em relação às estimativas mensais da CSLL não-recolhidas ou recolhidas com insuficiência, rege-se pelo disposto no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional. Assim, seu termo inicial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Irresignada, a contribuinte apresentou o recurso de folhas 1.654/1.673, por meio do qual renova os seguintes argumentos:

- impossibilidade de incidência da CSLL sobre resultados positivos obtidos em operações praticadas com associados (ato cooperativo), em razão da ausência de fato gerador;

- ausência de embasamento legal para se desconsiderar os percentuais de rateio utilizados na segregação das despesas operacionais e dos rendimentos de aplicações financeiras;

- ausência de razoabilidade e de fundamento legal que justifique considerar-se a totalidade das receitas de aplicações financeiras como sendo operações com não associados e a totalidade das despesas financeiras como integrante do ato cooperativo;

- ilegalidade da exigência da multa isolada juntamente com a multa de ofício.

Documento de 8 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx pelo código de localização EP02.0520.10272.OJPU. Consulte a página de autenticação no final deste documento.
Documento nato-digital

É o Relatório.

Documento de 8 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx pelo código de localização EP02.0520.10272.OJPU. Consulte a página de autenticação no final deste documento.
Documento nato-digital

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

Trata a lide de exigências de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e Multa Isolada, relativas aos anos-calendário de 2002 a 2004, formalizadas a partir da imputação das seguintes infrações: a) determinação incorreta da base da cálculo da contribuição, vez que foram considerados, apenas, os resultados decorrentes de atos com não cooperados; e b) falta de recolhimento de antecipações obrigatórias (estimativas).

Mantidos os lançamentos tributários em primeira instância, a contribuinte, em sede de recurso voluntário, sustenta não ser possível a incidência da CSLL sobre resultados positivos obtidos em operações praticadas com associados (ato cooperativo), em razão da ausência de fato gerador. Diz que não existe embasamento legal para se desconsiderar os percentuais de rateio utilizados na segregação das despesas operacionais e dos rendimentos de aplicações financeiras. Argumenta que não é razoável e que não existe base legal que justifique considerar-se a totalidade das receitas de aplicações financeiras como sendo operações com não associados e a totalidade das despesas financeiras como integrante do ato cooperativo. Alega, ainda, ser ilegal a exigência da multa isolada juntamente com a multa de ofício.

A autoridade autuante, por meio do RELATÓRIO DA ATIVIDADE FISCAL de fls. 24/63, esclarece que, relativamente à CSLL, foram apuradas cinco irregularidades, quais sejam:

- exclusão do "Resultado com Associados" da base de cálculo;

- segregação de "Despesas Operacionais" com base em "Coeficiente de Segregação de Despesas" construído de forma equivocada, implicando, por seguidos períodos de apuração, em redução do "Resultado com Não-Associados";

- segregação de "Despesas Financeiras" por apropriação indireta, quando poderiam ter sido apropriadas diretamente segundo a vinculação por tipo de operação que as originou, isto é, se a despesa foi originada por operação com associados ou por operação com não-associados;

- reduções da base de cálculo pela apropriação, como despesa, de antecipações concernentes às apurações das estimativas mensais de IRPJ e CSLL; e

- ausência de adição de "Provisões Indedutíveis" ao "Resultado Líquido" (calculado nos balanços/balancetes de redução/suspensão), em vários períodos de apuração nos anos calendário de 2002 e de 2003.

A peça acusatória aponta, às fls. 10, matéria tributável total nos seguintes montantes:

Ano-calendário de 2002: R$ 3.863.679,54

Ano-calendário de 2003: R$ 3.374.562,25

Documento de 8 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx pelo código de localização EP02.0520.10272.OJPU. Consulte a página de autenticação no final deste documento.
Documento nato-digital

Ano-calendário de 2004: R$ 3.750.619,27

Tomando por base o quadro de fls. 61, os totais acima podem ser decompostos da seguinte forma:

Ano-calendário de 2002: R$ 3.863.679,54

Resultado com cooperados não tributados: R$ 2.549.241,33

Irregularidades apuradas: R$ 1.314.438,21

Ano-calendário de 2003: R$ 3.374.562,25

Resultado com cooperados não tributados: R$ 2.954.490,49

Irregularidades apuradas: R$ 420.071,76

Ano-calendário de 2004: R$ 3.750.619,27

Resultado com cooperados não tributados: R$ 3.412.660,04

Irregularidades apuradas: R$ 337.959,23

As irregularidades apuradas, como já dito, decorreram das seguintes imputações: utilização de coeficiente impróprio na segregação de despesas operacionais; ausência de apropriação, por método direto, de despesas financeiras; redução indevida da base de cálculo da contribuição em razão da dedução de antecipações obrigatórias; e falta de adição de provisões indedutíveis no cálculo da contribuição devida.

Entendendo que será necessária a apresentação de esclarecimentos complementares para que a controvérsia seja adequadamente apreciada, conduzo meu voto no sentido de converter o julgamento em diligência para que os responsáveis pelo procedimento fiscal aportem as seguintes informações:

1. confirmem que, efetivamente, os valores acima apontados, indicados como provenientes de IRREGULARIDADES APURADAS, foram determinados com base nas imputações antes descritas (impropriedade na utilização de coeficiente de segregação de despesas e na apropriação de despesas financeiras; redução indevida da base de cálculo da contribuição em razão da dedução de antecipações obrigatórias; e falta de adição de provisões indedutíveis no cálculo da contribuição devida);

2. indiquem, de forma segregada, a origem de cada uma das parcelas que compõe os montantes assinalados no item IRREGULARIDADES APURADAS;

3. esclareçam se os montantes indicados no item IRREGULARIDADES APURADAS afetaram, apenas, o resultado com os não cooperados (em caso negativo, solicita-se a indicação da parcela que afetou o resultado com cooperados);

4. apresentem as parcelas de multas isoladas que derivaram da falta de recolhimento de antecipações obrigatórias (estimativas) relativas aos resultados com cooperados (se as multas incidiram especificamente sobre a falta de recolhimento das estimativas devidas em razão dos resultados auferidos com cooperados, esclarecer que

Documento de 8 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx pelo código de localização EP02.0520.10272.OJPU. Consulte a página de autenticação no final deste documento.
Documento nato-digital

providência foi tomada em relação às insuficiências de estimativas apuradas a partir das irregularidades descritas nos subitens 2.3, 2.4; 2.5 e 2.6)

5. considerando que no Relatório da Atividade Fiscal consta, primeiramente, que a não adição de provisões indedutíveis se deu no resultado líquido calculado nos balanços/balancetes de redução ou suspensão e, posteriormente, assinala que tal fato também se deu no ajuste anual, pede-se: a) que seja informado se, de fato, as provisões indedutíveis afetaram tanto o cálculo das estimativas como do ajuste anual; e b) que seja feita a segregação dos valores que afetaram o cálculo das estimativas e dos que influíram na determinação do ajuste anual, no caso de ambos os valores terem sido considerados na IRREGULARIDADE APURADA (atendida a decomposição de que trata o item 2 acima);

6. indiquem, segregadamente, as receitas e despesas financeiras (valor e natureza) que foram consideradas relacionadas às operações com cooperados e as que foram associadas às operações com não cooperados, informando o critério utilizado para a referida segregação.

Considerado o elogiável nível de detalhamento das apurações empreendidas pelos agentes fiscais, é bem possível que parte das informações que ora se requer possa ser extraída do Relatório da Atividade Fiscal e dos papéis de trabalho que o acompanham, porém, o procedimento complementar é justificado, pois, não obstante reiteradas tentativas, não foi possível promover a conciliação dos valores segregados com os montantes submetidos à tributação.

Wilson Fernandes Guimarães – Relator

Documento de 8 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx pelo código de localização EP02.0520.10272.OJPU. Consulte a página de autenticação no final deste documento.
Documento nato-digital

Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por WILSON FERNANDES GUIMARAES em 06/01/2011 14:50:22.

Documento autenticado digitalmente por WILSON FERNANDES GUIMARAES em 06/01/2011.

Documento assinado digitalmente por: MARCOS RODRIGUES DE MELLO em 06/01/2011 e WILSON FERNANDES GUIMARAES em 06/01/2011.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 02/05/2020.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:
https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP02.0520.10272.OJPU

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:
324C66E4088CFAB319297EC386D47321B987FC79

Página inserida pelo Sistema e-Processo apenas para controle de validação e autenticação do documento do processo nº 10925.000393/2007-68. Por ser página de controle, possui uma numeração independente da numeração constante no processo.