



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

Processo n° 10925.000394/2007-11
Recurso n° 887.871 Voluntário
Acórdão n° **1301-00.948 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 13 de junho de 2012
Matéria IRPJ - FALTA DE RECOLHIMENTO E MULTA ISOLADA
Recorrente COOPERATIVA REGIONAL ITAIPU
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2003, 2004, 2005

Ementa:

SOCIEDADE COOPERATIVA. OPERAÇÕES COM ASSOCIADOS E OPERAÇÕES COM TERCEIROS. SEGREGAÇÃO.

A utilização, pela entidade cooperativa, de bases diversas na segregação dos resultados auferidos com cooperados e não cooperados, impõe uniformização por parte da autoridade fiscal, de modo a eliminar a distorção provocada na determinação dos coeficientes correspondentes.

SOCIEDADE COOPERATIVA. DESPESAS FINANCEIRAS, APROPRIAÇÃO DIRETA. POSSIBILIDADE.

Presentes condições que possibilitem promover a apropriação direta das despesas financeiras incorridas, não há de se falar em rateio proporcional dos referidos dispêndios.

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. MULTA PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA. INEXISTÊNCIA.

Não há de se falar em aplicação concomitante sobre a mesma base de incidência quando resta evidente que as penalidades, não obstante derivarem do mesmo preceptivo legal, decorrem de obrigações de naturezas distintas.

MULTA ISOLADA. DECADÊNCIA.

Na ausência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial previsto no parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional aplica-se às constituições de crédito tributário relativo às antecipações obrigatórias de que trata o art. 2º da Lei nº 9.430/96. No caso, o termo *a quo* para a contagem do referido prazo é data da ocorrência do fato gerador do imposto relativo às **citadas antecipações, isto é, 31 de dezembro, data a partir da qual nasce o**

direito de a Fazenda Pública revisar as atividades exercidas pelo sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade, negar provimento ao recurso voluntário nos pontos que refutava o lançamento do IRPJ e, por voto de qualidade, manter o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento do imposto sobre a base estimada, vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, Carlos Augusto de Andrade Jenier e Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior.

“documento assinado digitalmente”

Alberto Pinto Souza Junior

Presidente

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Alberto Pinto da Souza Junior, Paulo Jakson da Silva Lucas, Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

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 Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Multa Isolada, relativas aos anos-calendário de 2002 a 2004, formalizadas a partir da imputação das seguintes infrações: a) determinação incorreta da base de cálculo do imposto (redução indevida das receitas financeiras auferidas com não associados) e b) falta de recolhimento de antecipações obrigatórias (estimativas).

Afirma a Fiscalização que foram constatadas, ainda, as seguintes irregularidades:

i) segregação de "Despesas Operacionais" com base em "Coeficiente de Segregação de Despesas" elaborado de forma equivocada;

ii) segregação de "Despesas Financeiras" por apropriação indireta quando a despesa poderia ter sido apropriada diretamente;

iii) reduções da base de cálculo da CSLL (*sic*) pela apropriação, como despesa, de antecipações concernentes às apurações das estimativas mensais de IRPJ e CSLL; e

iv) ausência de adição, na determinação do lucro real, de provisões indedutíveis.

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação ao feito fiscal (fls. 1.551/1.570).

Transcrevo, a seguir, relato feito em primeira instância acerca dos argumentos de defesa trazidos pela autuada.

Inconformada com o lançamento tributário, a sociedade cooperativa - representada por seu presidente e representante legal Marcos Antônio Zordan -, impugna a exigência fiscal por meio da petição de f. 1.551 a 1.570, e anexos, mediante os seguintes argumentos:

...

6. O procedimento fiscal entendeu, para a recomposição destes resultados, que não apenas os índices de segregação de despesas encontrados pela Impugnante em cada período (26,18%, 14,80% e 17,73%, respectivamente) encontram-se incorretos, como também os próprios critérios de alocação de receitas e despesas financeiras entre as atividades com associados (atos cooperativos) e aquelas praticadas com terceiros (operações

tributáveis), incorreções estas que teriam por efeito a redução do resultado tributável da sociedade.

7. Quanto aos índices, afirma-se que, na forma como elaborado pela Impugnante, foram eles calculados com base nos resultados parciais de cada atividade (produção de milho, produção de soja, produção de feijão, supermercados, combustíveis e lubrificantes, agropecuária, etc.), o que envolve grandezas de ordem diversa, de maneira que se descaracterizam totalmente como indicadores médios ponderados, que é o que deveriam ser, tornando-se, por isso, inadequados para medir o nível de participação das operações com não-associados no total das operações praticadas pela cooperativa. Conforme demonstrativos realizados pelos Srs. Auditores Fiscais, na forma como entendem correta, esses índices representativos da participação de terceiros nos resultados da Cooperativa seriam, respectivamente, de 24,87%, 12,82% e 22,73%, diferentes, portanto, daqueles utilizados pela Impugnante em seus cálculos.

8. [...]

9. [...]

10. [...]

11. Significa dizer, então: a ver dos Srs. Auditores Fiscais receita financeira é ato não cooperativo, devendo ser levado à tributação; a despesa financeira, entretanto, está totalmente relacionada às operações praticadas com associados, não podendo ser levada à conta das operações com terceiros.

12. Sem prejuízo do respeito que fazem por merecer os Srs. Auditores Fiscais, pensa a Impugnante que o auto de infração não procede por qualquer dos motivos indicados, merecendo ser cancelado em sua totalidade. Primeiro que tudo, cabe registrar que a Impugnante não contesta os atos legais invocados no procedimento para justificar o lançamento. Com efeito, dúvidas não há de que a cooperativa está obrigada a segregar, em seus registros fiscais, as operações praticadas com associados e com terceiros, a teor do que determinam os artigos 87 e 111 da Lei nº 5.764/71. E é certo, igualmente, que os custos diretos devem ser computados em separado, imputando-se-os às receitas a que se referirem, procedendo-se o rateio proporcional daqueles que forem comuns a ambas as atividades, conforme orientação contida no Parecer Normativo CST nº 73/75, da própria Receita Federal.

13. Tudo isso foi observado pela Impugnante. A questão, contudo, não está na ausência de segregação de despesas, a qual, como já afirmado, é realizada regularmente pela Impugnante. O que ocorreu foram divergências, de um lado quanto à fórmula de apuração do índice de rateio, com vistas à proporcionalização das despesas comuns, e de outro quanto aos critérios a serem utilizados para o registro de receitas e despesas financeiras.

14. Quanto aos coeficientes de segregação de despesas (índices de rateio), entende a Impugnante que o procedimento fiscal não pode ser aceito pela simples razão de que inexistente, mesmo nos próprios atos normativos expedidos pela Receita Federal a respeito do assunto (PN CST nº 73/75, 38/80, 04/84 e 49/86), qualquer esclarecimento, por mínimo que seja, estabelecendo o modo como deve ser apurado o citado coeficiente.

15. Tais normativos limitam-se a dispor que, ocorrendo despesas comuns às atividades praticadas pela Cooperativa com seus associados e com terceiros, devem elas ser rateadas proporcionalmente entre uns e outros, de acordo com a sua respectiva participação em relação ao resultado total da sociedade. Não descem, todavia, ao detalhe de esclarecer como deve ser apurado o índice, se com base no movimento físico de mercadorias entregues por associados e terceiros, se com base no movimento financeiro, se com base na receita bruta, etc. Basta que se os examine, se houver dúvidas.

16. Não há, neste quadro, qualquer referência legal que autorize a conclusão de que aquele elaborado pelo contribuinte esteja incorreto e aquele construído pelo Fisco esteja correto ou vice-versa. Inexistente regramento específico para o caso, é até possível afirmar-se, em cada caso concreto, que ambos os números encontrados — pelo Fisco e pelo contribuinte — estejam incorretos, ou que ambos estejam corretos, produzindo efeitos equivalentes ao longo de um determinado período.

17. Ora, se não há, mesmo na "legislação administrativa", qualquer regra estabelecendo, ainda que implicitamente, que o coeficiente deve ser apurado na forma como o fizeram os Srs. Auditores Fiscais no caso presente, e não aquela da Impugnante, não há base legal para se afirmar que um acha-se correto e outro não. Da mesma forma que seria extremamente difícil - por ausência de base legal - afirmar-se que uma eventual terceira opinião concluindo que ambos estão incorretos, seria ela, a terceira opinião, a equivocada.

18. Sendo assim, entende a Impugnante que o que há de prevalecer em casos tais é o bom senso, o equilíbrio, a serenidade. Caso o coeficiente apurado pelo contribuinte revelese claramente tendencioso, elaborado com a finalidade indisfarçável de simplesmente reduzir o resultado tributável, em prejuízo da arrecadação, é evidente que não estará o Fisco, em tais situações, impedido de desconsiderá-lo completamente, e contra isso não poderá o contribuinte, que terá agido de má-fé, esgrimir (sic) qualquer alegação no sentido de que, à falta de regramento específico, estaria ele livre para construí-lo à sua inteira conveniência, mesmo em detrimento do Fisco. É óbvio que isso não é sequer moralmente aceitável.

19. Entretanto, não é este, à toda evidência, o caso tratado, o que sobressai, com toda clareza, dos próprios demonstrativos que acompanham o auto de infração. Basta que se examine, com um mínimo de atenção, as planilhas de "Recálculo do

Coeficiente de Segregação de Despesas com Redefinição dos Resultados Líquidos com Associados e Não-Associados", anexadas logo após os demonstrativos designados de "Papel de Fiscalização — Ajuste Anual — IRPJ a Lançar". Mencionadas planilhas contêm, em sua parte esquerda, os demonstrativos de resultados com separação entre associados e não associados elaborados pela Impugnante, e em sua parte direita os recálculos efetuados pelos Srs. Auditores Fiscais.

20. No ano-calendário de 2002, a Impugnante apurou um resultado de operações com terceiros (Resultado antes do IR/CS) no importe de R\$ 795.221,79, quando de acordo com o recálculo dos Srs. Auditores Fiscais, este resultado deveria ser de R\$ 1.565.432,73, ocorrendo, portanto, uma diferença de R\$ 770.210,94. No mesmo demonstrativo, contudo, é possível verificar que, em razão da realocação de receitas e despesas financeiras, o resultado líquido da Impugnante foi elevado em exatos R\$ 756.807,97, o que significa dizer que, não fossem as divergências existentes sobre a forma de tributação de rendimentos financeiros, a diferença decorrente da simples alteração dos índices de rateio de despesas alcançaria um valor de R\$ 13.402,97, insignificante se confrontada com os números alcançados.

21. O mesmo pode ser dito em relação aos demais exercícios fiscalizados. No ano-base de 2003, o resultado apurado pela Impugnante em suas operações com terceiros alcançou a importância de R\$ 755.557,29, quando deveria ter alcançado, segundo o recálculo efetuado pelos Srs. Auditores Fiscais, o valor de R\$ 1.645.393,47, constatando-se uma diferença, portanto, na ordem de R\$ 889.836,18. No mesmo demonstrativo, porém, é possível ver que, em face das mesmas divergências quanto ao modo de tributar-se os rendimentos financeiros, o respectivo resultado desses rendimentos foi elevado em R\$ 854.914,40, por onde se constata que, não fossem tais divergências, a diferença resultante dos índices de rateio de despesas seria de apenas R\$ 34.921,78, igualmente pequena se confrontada com os números finais encontrados.

22. No ano-calendário de 2004 ocorre um fato curioso: a Impugnante apurou um prejuízo fiscal, em suas operações com terceiros, no montante de R\$ 7.204,44. Pelo recálculo efetuado pelos Srs. Auditores Fiscais, mediante utilização do índice que entendem correto para o período, a Impugnante teria que ter apresentado um resultado positivo de R\$ 332.118,53, constatando-se, assim, uma diferença de R\$ 339.319,978. Entretanto, no recálculo elaborado pela fiscalização houve elevação do rendimento financeiro líquido da cooperativa em R\$ 385.380,54. O que significa reconhecer que, não existissem as divergências relativas à tributação dos rendimentos financeiros, a simples alteração do índice de rateio de despesas do período teria beneficiado a própria Impugnante, mediante redução de sua base de cálculo em mais R\$ 46.060,57.

24. Aliás, se o procedimento fiscal tivesse por fundamento apenas esse ponto, certamente que não estaria a Impugnante instaurando o contencioso administrativo, como o faz através da presente defesa, porque as diferenças então encontradas seriam, como já se percebeu, de valores inexpressivos, que não justificariam, em face da relação custo/benefício, a instauração de um processo administrativo, oneroso que é tanto para o contribuinte como para o próprio Poder Público.

25. Os valores exigidos à Impugnante não decorrem, portanto, senão em pequena parte, da utilização de coeficientes de segregação de despesas pretensamente inadequados. A quase totalidade da exigência (cerca de 98%) decorre do segundo motivo declinado pelos Srs. Auditores Fiscais no auto de infração, ou seja, da alegada irregularidade na forma de oferecimento à tributação dos rendimentos financeiros, em cada período, especialmente em face do entendimento manifestado pelos mesmos no sentido de que, em se tratando de cooperativas, a receita financeira é ato com terceiros e a despesa financeira é ato cooperativo.

26. No particular, mais uma vez, o entendimento fiscal não reúne condições mínimas de ser acolhido. A impugnante tem oferecido regularmente à tributação o resultado de suas receitas financeiras, fazendo-o da seguinte forma: a) considera tributável a totalidade das receitas resultantes de aplicações no mercado financeiro, contabilizando-as como receitas de atos não cooperativos; b) considera dedutível a totalidade das despesas incorridas nas operações bancárias em que figura como devedora, debitando-as ao resultado das operações com terceiros; e c) rateia proporcionalmente entre operações com associados e operações com terceiros todas as demais receitas e despesas de natureza financeira, inclusive aquelas decorrentes de atualização de contas a pagar e contas a receber exclusivamente de cooperados, aos quais, em princípio, deveriam ser vinculadas diretamente ao ato cooperativo.

27. O procedimento fiscal, no entanto, considerou incorretos os critérios descritos, sob o fundamento de que tanto as receitas como as despesas financeiras não são comuns às operações praticadas com associados e com terceiros, mas específicas de cada tipo de atividade, o que significa dizer que não são passíveis de rateio proporcional, devendo ser levadas diretamente a cada setor de atividade como segue: as receitas financeiras decorrem de operações não passíveis de serem consideradas como abrangidas pela isenção ao ato cooperativo, pelo que devem ser levadas diretamente e em sua totalidade ao resultado das operações com terceiros; já as despesas financeiras estão muitíssimo mais relacionadas às operações com associados, devendo, assim, ser contabilizadas como despesas do ato cooperativo (!!!..).

28. A insustentabilidade do argumento, com a devida licença, salta aos olhos. Ora, se as receitas e as despesas financeiras, especialmente aquelas decorrentes de operações praticadas

junto ao mercado financeiro, não comportam rateio proporcional, como afirmado pelos Srs. Auditores Fiscais - e, até aí, o entendimento é plenamente aceitável -, então há que se fazer uso de um critério único para determinar a sua destinação, qual seja o critério da origem da receita ou despesa. É razoável, neste quadro, afirmar-se que a receita financeira deve ser levada, direta e integralmente, à conta do resultado tributável, porque originada de uma operação bancária efetuada pela cooperativa (operação com terceiros, não associados), embora com recursos de seus associados. Mas, se esse for o critério a ser utilizado, é necessário admitir-se que toda a despesa financeira incorrida pela empresa nas operações em que figure como devedora junto às instituições financeiras, deve, também, ser contabilizada diretamente como despesa destas mesmas operações com terceiros.

29. O que não faz qualquer sentido é lançar mão de um critério quando ele se apresenta favorável, e pretender-se que ele não se aplica na mão inversa, por desfavorável. Com o devido respeito, este assim proceder tipifica clara manipulação da base de cálculo do tributo, inaceitável sob qualquer ângulo que se examine a questão. Essa manifesta incoerência é que compromete irreversivelmente o lançamento fiscal ora impugnado: não é razoável pretender-se que a receita financeira obtida junto a uma instituição financeira deva ser considerada rendimento tributável, enquanto que as despesas incorridas pelo contribuinte junto ao mesmo mercado sejam irrelevantes para o cálculo do tributo. Ou se consideram ambas como operações estranhas ao ato cooperativo, ou não se considera nenhuma.

30. Isso só é o suficiente para demonstrar a improcedência do lançamento realizado. Até porque os critérios adotados pela Impugnante revestem-se de muito mais coerência e produzem resultados muito mais equilibrados do que aqueles pretendidos pela ação fiscal. Quanto a isso, aliás, basta que se atente para a absurda distorção causada pela aplicação do entendimento fiscal: no ano-base de 2002, de um resultado total no importe de R\$ 3.332.970,46, pretende a fiscalização que R\$ 1.565.432,73 desse resultado, ou seja 46,97%, corresponda ao lucro obtido nas operações com não associados, embora essas operações tenham representado, de acordo com o próprio índice por ela apontado como correto, apenas 24,87% do movimento total da Impugnante no respectivo período. No ano-base de 2003, o resultado total apurado alcançou R\$ 3.625.738,57 e a participação de terceiros nas operações da cooperativa foi de apenas 12,82%, segundo apurado pela própria fiscalização; todavia, essa pequena participação de terceiros junto à cooperativa teria gerado um resultado de R\$ 1.566.013,48, equivalente a cerca de 43,19% do resultado total. Efeitos semelhantes ocorrem em 2004.

31. Há mais, contudo. O descompromisso dos Srs. Auditores Fiscais com qualquer propósito que não fosse o de, a qualquer custo, elevar a carga tributária da Impugnante, fica bastante claro em outro detalhe do levantamento fiscal, onde, apesar de

afirmar que os critérios por ela adotados não são corretos, eles foram convenientemente ignorados, quando em proveito do Fisco. Basta conferir: no ano-calendário de 2003, a Impugnante registrou receitas financeiras, decorrentes de atualização de contas a receber exclusivamente de cooperados, no importe de R\$ 743.924,94. Para manter a coerência com os critérios que utiliza, procedeu ao rateio dessas receitas, entre operações associados e não associados, levando ao resultado tributável uma parcela no valor de R\$ 110.139,22. E registrou também despesas resultantes de atualização de contas a pagar, englobando associados e não associados, no importe de R\$ 258.944,58, igualmente rateadas entre operações com associados e com não associados. Aqui, o procedimento fiscal houve por bem em entender que a despesa vinculava-se unicamente ao ato cooperativo, embora relacionada com as atividades gerais da cooperativa; mas a receita, originada de atualização de contas a receber exclusivamente de associados, era, mesmo, de ser rateada entre operações com associados e com terceiros (!...).

32. *O procedimento fiscal, além de incorrer no inaceitável "equivoco" de afirmar que receitas financeiras decorrentes de aplicações no mercado são operações com terceiros, mas não as despesas respectivas, pois estas seriam atos cooperativos, o que, por si só, já é bastante para demonstrar que o entendimento é falso, vai um pouco mais além, ao concordar que o rateio também pode ser aceito, no caso, cumulativamente, desde que em proveito do Fisco. Não é preciso maior esforço para se constatar que o entendimento fiscal é que não se reveste de um mínimo de coerência.*

33. *Verifica-se, portanto, Srs. Julgadores, que o lançamento fiscal improcede, no caso, pela absoluta ausência de coerência na forma encontrada pelos Srs. Auditores Fiscais para a tributação dos rendimentos financeiros do período, o que o torna irrecusavelmente ilegal. Se é verdade que receitas e despesas financeiras devem ser imputadas diretamente às contas, e não mediante rateio como o fez a Impugnante, então impõe-se que ambas, quando resultantes de operações bancárias, sejam levadas diretamente ao resultado de operações com terceiros, não se podendo ter como sequer razoável a pretensão de alocar a receita em uma conta e a despesa em outra, pois isso é o que causa distorções inaceitáveis em ambos os resultados, e não o procedimento adotado pela Impugnante.*

34. *Note-se, aliás, que o rateio proporcional somente é realizado pela Impugnante em relação às receitas e despesas que não têm origem em operações bancárias. Em se tratando de receitas ou despesas vinculadas a operações praticadas com bancos, são elas levadas diretamente à conta das operações com terceiros. A divergência ocorre porque, de acordo com o entendimento manifestado pelos Sr. [sic] Auditores Fiscais, essas receitas e despesas devem, sim, ser contabilizadas diretamente, mas não nas respectivas contas de um mesmo resultado: a receita deve compor o resultado tributável; a despesa deve reduzir o*

resultado do ato cooperativo. Com o devido respeito, não há qualquer cabimento nesta pretensão.

35. Além disso, o procedimento fiscal culmina por incorrer em outra manifesta ilegalidade, qual seja a de tributar a receita como se fosse ela, por si só, sinônimo de renda, quando sabidamente não o é. Conquanto seja verdade que as receitas financeiras decorrentes de aplicações, quando obtidas por cooperativas, devem ser oferecidas à tributação pelo imposto de renda, também não há dúvidas de que o que se tributa é o resultado dessas aplicações e não a receita em si mesmo, o que está claro não apenas no enunciado da Súmula nº 262, do E. STJ, como também no próprio Parecer Normativo nº 04/84, da Receita Federal, que tratam do assunto.

DO DESCABIMENTO DA EXIGÊNCIA DE MULTA ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE DE IMPOSIÇÃO DE DUPLA PENALIZAÇÃO PELA MESMA FALTA.

Nos subitens 36 a 41, a cooperativa impugna a exigência da multa de ofício aplicada isoladamente; argumenta que já foi penalizada, no lançamento, pela multa de ofício ordinária de 75 %, e que a concomitância de ambas constitui-se em *bis in idem* (f. 1.566) e é "[...] manifestamente ofensiva ao princípio da proporcionalidade que deve informar os atos da Administração Pública, especialmente em se tratando de sanções tributárias, [...]" (f. 1.566); transcreve também ementas de acórdãos do então Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (f. 1.566 e 1.567).

Adicionalmente, alega nos subitens 40 e 41 a decadência dos períodos anteriores a março de 2007 [sic] (subitem 41., f. 1.568), visto que o Auto de Infração apenas foi concluído em data de 21/3/2007 e notificado à Impugnante em 3/4/2007 (f. 1.568); transcreve as ementas de dois acórdãos do então Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, relativos à contagem do quinquênio em relação ao lançamento por homologação, nos termos do disposto no art. 150, § 4º do CTN. Transcreve-se (f. 1.568):

40. Não fosse isso o bastante, no caso em tela foi ela calculada sobre todos os meses do ano-calendário de 2002, sendo certo que relativamente aos fatos geradores ocorridos até o mês de março daquele exercício, já se havia consumado, quando da formalização do lançamento (03/04/2007), o prazo decadencial concedido à Fazenda Pública para a constituição de seu crédito tributário, [.j.

41. Assim é que, tendo em vista que o auto de infração impugnado foi concluído em data de 21/03/2007 e notificado à Impugnante em 03/04/2007, tem-se que o lançamento relativo aos fatos geradores ocorridos até março de 2007 [sic] encontram-se fulminados pela decadência.

DA EXISTÊNCIA DE PREJUÍZOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES, NÃO CONSIDERADOS NO LANÇAMENTO

Neste item (subitens 42 a 44, f. 1.568 e 1.569), a impugnante alega contar com prejuízo fiscal utilizável para reduzir o valor do lucro real tributável, nos seguintes termos:

42. Nos demonstrativos de ajustes anuais do lucro real relativos aos exercícios fiscalizados - anos-calendário de 2002, 2003 e 2004 -, mantiveram os Srs. Auditores Fiscais a compensação de prejuízos de exercícios anteriores pelos mesmos valores então informados pela Impugnante, ou seja de R\$ 238.566,54 em 2002, R\$ 226.666,89 em 2003 e R\$ 139.617,79 em 2004, que correspondiam aos limites máximos previstos na legislação, que é, em cada período, de 30 % (...) do lucro real tributável antes da compensação. A Impugnante possuía, em data de 31.12.2001, um saldo de prejuízos a compensar, no importe de R\$ 599.117,77, parte do qual utilizado nas compensações antes mencionadas.

43. Considerando que a base de cálculo do tributo restou elevada, no ano-calendário de 2002 para a importância de R\$ 1.888.020,90, e a se considerar procedente o lançamento o montante compensável no exercício haveria de ser majorado na mesma proporção, até o limite legal de 30% (...), elevando-se para o valor de R\$ 566.406,27 para aí, então, encontrar-se a nova base de cálculo sobre a qual deveria incidir o tributo, ajustando-se a compensação relativa ao ano-base seguinte (2003) para o saldo que ainda podia ser compensado, ou seja R\$ 32.711,50.

44. Com a manutenção do valor original indicado pela Impugnante, o lançamento culminou por encontrar, no ano-base de 2002 um saldo a pagar em valor maior que aquele que poderia ser exigido, não fossem os defeitos antes apontados na presente impugnação. Ou seja, ainda que o lançamento fosse legítimo - e ele não o é -, mesmo assim os valores passíveis de serem exigidos à Impugnante não seriam aqueles nele assinalados, vez que no ano-base de 2002 deixou de ser considerado o valor máximo passível de compensação no exercício.

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. 07-18062, de 13 de novembro de 2009, pela procedência dos lançamentos.

O referido julgado restou assim ementado:

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.

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

A pessoa jurídica optante pela apuração do IRPJ 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) do IRPJ sujeitam-se à multa de ofício de cinquenta por cento, aplicada isoladamente, calculada sobre os valores de antecipação não pagos. Esta multa de ofício não se confunde com aquela aplicada sobre o IRPJ apurado no ajuste anual, não pago no vencimento, por não possuírem a mesma hipótese legal de aplicação. Em vista disso, o lançamento da multa isolada é compatível com a exigência de tributo apurado ao final do ano-calendário, acompanhado da correspondente multa de ofício.

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

A contagem do prazo decadencial quinquenal para formalização de lançamento de multa de ofício aplicada isoladamente, em relação às estimativas mensais do IRPJ 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 1.624/1.639, por meio do qual renova parte da argumentação expendida na peça impugnatória. Nessa linha, apresenta razões em relação aos seguintes aspectos:

- 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;
- consumação do prazo decadencial em relação aos fatos geradores ocorridos até o dia 31 de março de 2002 (MULTA ISOLADA).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

Esclareço, preliminarmente, que o recurso impetrado pela sociedade cooperativa tem natureza parcial, eis que ali resta consignado: “*Sem embargo do merecido respeito, entende a Recorrente que conquanto a decisão recorrida não tenha sido proferida com o necessário acerto em todos os seus termos, ... pugnará a Recorrente por sua reforma apenas nos pontos que adiante serão abordados,...*”.

Passo, pois, a apreciar os argumentos expendidos na peça recursal.

PERCENTUAL DE RATEIO – DESPESAS OPERACIONAIS

Afirma a Fiscalização (RELATÓRIO DA ATIVIDADE FISCAL - fls. 22/55) que, a partir da análise da documentação contábil e fiscal da entidade, foi identificado erro na determinação de coeficiente de segregação de despesas. Diz que referido coeficiente foi composto pela soma de grandezas diversas, reduzindo-se, com isso, o resultado submetido à tributação (resultado com não associados).

Em sua peça de defesa, a sociedade cooperativa sustenta que não há na legislação, mesmo nos próprios atos normativos expedidos pela Receita Federal a respeito do assunto, qualquer esclarecimento estabelecendo o modo como o coeficiente em questão deve ser apurado. Afirma que, de todo modo, não há qualquer embasamento legal para afirmar-se que o coeficiente utilizado pela Fiscalização seja o efetivamente correto. Destaca, ainda, a pequena diferença entre os coeficientes determinados pela Fiscalização e os por ela utilizados.

Cabe, de imediato, um reparo: o Parecer Normativo CST nº 73/75, apreciando a questão, esclarece que, “... *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*”.

No mais, não identifico na peça de defesa trazida pela Recorrente contestação direta ao motivo utilizado pela Fiscalização para desconsiderar os coeficientes de segregação de despesas operacionais utilizados por ela na determinação do resultado com terceiros, qual seja, o uso de grandezas diversas (RESULTADO BRUTO DA ATIVIDADE e RESULTADO BRUTO DIMINUÍDO DE ALGUMAS DESPESAS).

Destaca a Fiscalização que a utilização dessas denominadas “grandezas diversas” descaracterizou o coeficiente de segregação, tornando-o inadequado para mensurar o nível de participação das operações com não-associados no total da operações da sociedade. Em que pese tal constatação, a Recorrente, ressaltando a pouca diferença entre os coeficientes apurados pela Fiscalização e os utilizados por ela, não traz ao processo qualquer justificativa capaz de explicar a aplicação de metodologia diferenciada na determinação dos citados

Tenho, pois, por procedente a metodologia empregada pela Fiscalização, eis que, neste caso, a providência adotada visou, apenas, uniformizar a base de proporcionalização.

SEGREGAÇÃO DE DESPESAS FINANCEIRAS

Aqui, o argumento da Fiscalização foi de que a sociedade cooperativa promoveu apropriação indireta das despesas financeiras, quando, respeitada a vinculação por tipo de operação (“com associado” ou “com não-associado”), referida apropriação poderia ter sido feita de forma direta. Sustenta a Fiscalização que, em regra, as despesas financeiras decorreram de operações realizadas com associados, de modo que a utilização do mesmo coeficiente utilizado para segregar as despesas operacionais gerou transferência indevida de despesas em operações com associados para o resultado das operações com não-associados. A título exemplificativo, a Fiscalização aponta as seguintes despesas: JUROS PAGOS SOBRE CONTA CORRENTE ASSOCIADOS e JUROS SOBRE FINANCIAMENTOS DE COTAS PARTES. Destacam os atuantes a ocorrência, neste caso, de duplo efeito, visto que além do desvio para o resultado com não-associados de despesas que deveriam ser computadas no resultado com associados, o coeficiente de segregação utilizado foi, conforme o item anterior, superestimado.

A Recorrente, por sua vez, afirma que considerou tributável a totalidade de suas receitas resultantes de aplicações financeiras. Quanto às despesas, considerou como dedutível na apuração do resultado com não-associados a totalidade das despesas incorridas nas operações bancárias em que figurou como devedora, e, relativamente às demais despesas financeiras, promoveu rateio proporcional entre operações com associados e operações com não-associados.

Nos termos da súmula STJ nº 262, resta fora de dúvida a incidência do Imposto de Renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas sociedades cooperativas.

A questão, pois, dirige-se no sentido de verificar se, para fins de tributação do resultado financeiro, seria possível, como alega a Fiscalização, distribuir as despesas financeiras segundo as operações realizadas com associados e não-associados.

Na linha do esposado no Parecer Normativo CST nº 73/75, quando se trata de segregação de RECEITAS (operações com cooperados e operações com terceiros), não existe dificuldade. O problema, na verdade, repousa na apuração do RESULTADO, isto é, no momento em que, às receitas, devem ser computados os custos e despesas inerentes a cada um desses itens (operações com cooperados e operações com terceiros). A referida dificuldade, à evidência, relaciona-se aos denominados custos indiretos e despesas e encargos comuns às atividades com associados e às operações com terceiros.

De acordo com o Relatório da Atividade Fiscal, a Recorrente segregou as despesas financeiras por meio de três métodos, quais sejam: a) com a utilização do coeficiente de segregação das despesas operacionais; b) apropriação exclusiva ao resultado das operações com não-associados; e c) apropriação combinada (parte com o coeficiente de segregação, parte com apropriação exclusiva).

Visando demonstrar a impropriedade das metodologias adotadas pela entidade, a Fiscalização, tomando por base determinado período (dezembro de 2004), discriminou analiticamente o saldo final da conta 3.11.02 – DESPESAS FINANCEIRAS. A

partir de tal providência, ressaltou que não se poderia apropriar ao denominado RESULTADO COM NÃO-ASSOCIADOS, por exemplo, despesas como JUROS PAGOS SOBRE CONTA CORRENTE ASSOCIADOS; JUROS SOBRE FINANCIAMENTO DE COTAS PARTES; e JUROS SOBRE FINANCIAMENTOS PARA REPASSE.

Diferentemente do alegado pela Recorrente, observo que a Fiscalização, para as despesas financeiras que entendeu de natureza comum, isto é, que tanto poderiam estar vinculadas às operações com associados como a não-associados, aplicou o coeficiente de segregação (vide TABELA 7, fls. 41, Relatório da Atividade Fiscal).

Nessa linha, foram consideradas despesas financeiras sem possibilidade de apropriação direta as seguintes rubricas: Descontos Concedidos Acertos; Descontos Concedidos; Juros sobre Empréstimos e Financiamento Capital de Giro; e Juros sobre Financiamento Investimento. Como passíveis de apropriação direta ao resultado com não-associados foram indicadas: Juros Pagos s/Contas Corrente de Associados; Atualização Conta Corrente a Pagar; Juros sobre Empréstimos Governo Federal EGF; Juros sobre Financiamento para Repasse; Juros sobre Financiamento Cotas Partes; e Juros sobre Financiamento Contrato de Custeio.

Observo, inclusive, que as autoridades autuantes cuidaram de declinar, no Relatório da Atividade Fiscal (fls. 43), os critérios adotados para o recálculo, para fins de apropriação ao resultado das operações com não-associados, das despesas financeiras.

Não encontra respaldo nos autos, portanto, a afirmação da Recorrente de que a totalidade das despesas financeiras incorridas foi considerada como integrante do ato cooperativo.

Assim, não obstante a constatação pela Fiscalização de que, consideradas as rubricas contábeis auditadas, a maior parte das despesas financeiras, dada a sua evidente vinculação, poderiam ser apropriadas diretamente ao resultado das operações com associados, parcela, determinada por meio de rateio, foi devidamente levada à apuração do resultado com não-associados, não havendo que se falar, pois, em tributação sobre a receita.

MULTA ISOLADA

Entende a Recorrente que a aplicação da multa isolada conjuntamente com a multa proporcional significa penalizar duplamente o contribuinte pela mesma falta. Adita que, tendo sido notificada em 03 de abril de 2007, não havia mais possibilidade de constituição de qualquer crédito relativamente aos fatos geradores ocorridos até 31 de março de 2002.

No que diz respeito à aplicação cumulativa da multa em apreço com a incidente sobre o imposto apurado, filio-me ao entendimento esposado na decisão recorrida no sentido de que inexistente duplicidade de incidência sobre um mesmo fato, pois, na situação sob análise, estamos diante de duas infrações distintas, quais sejam: a) falta de recolhimento do imposto em razão de declaração inexata prestada à Receita Federal; e b) falta de recolhimento das antecipações obrigatórias (estimativas).

Em convergência com o decidido em primeira instância, entendo que a norma legal aplicada (art. 44 da Lei nº 9.430/96) revela obrigações distintas que, uma vez inobservadas, podem ensejar a aplicação da sanção. A primeira, consubstanciada no dever de **recolher imposto e contribuição com base em estimativa a que se submetem as pessoas**

jurídicas que, por opção, apuram o resultado tributável anualmente; a segunda, decorrente da opção ~~a que se refere a obrigação anterior~~ referida anteriormente, surge em consequência da eventual apuração de saldo positivo no resultado tributável anual.

Quanto à alegada caducidade do direito, penso, em divergência com o esposado na decisão recorrida, que não se trata de aplicação das disposições do inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional.

Entendo que a verificação acerca do recolhimento das antecipações obrigatórias previstas pelo art. 2º da Lei nº 9.430/96 submete-se, integralmente, às regras aplicáveis ao Imposto de Renda, vez que citado recolhimento constitui, tão-somente, parte das obrigações daqueles que, por opção, apuram o resultado fiscal anualmente.

Nessa linha, a regra de decadência no caso vertente, em que inexistente conduta dolosa, não é outra se não a estampada no parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional. Contudo, na medida em que o recolhimento antecipado representa parte das obrigações inerentes à apuração do imposto com base em período anual, o fato gerador a ser levado em conta na aplicação da referida norma é o relativo ao imposto determinado no final do citado período de apuração, isto é, 31 de dezembro.

Submetendo-se o Imposto de Renda ao denominado lançamento por homologação, somente a partir da ocorrência do seu fato gerador (no caso de período anual, 31 de dezembro) é que nasce para a Fazenda o direito de revisar as atividades exercidas pelo sujeito passivo, entre as quais o recolhimento antecipado exigido em virtude de sua opção.

Assim, considerando que o fato gerador mais antigo ocorreu em 31 de dezembro de 2002 e o lançamento foi efetivado em 03 de abril de 2007, descabe falar em caducidade.

Por todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

Sala das Sessões, em 13 de junho de 2012

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães