



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.002407/2006-05
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.240 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de novembro de 2022
Recorrente COOPERATIVA REGIONAL AURIVERDE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

SOCIEDADES COOPERATIVAS. TRIBUTAÇÃO PELA CSLL DE ATOS COOPERATIVOS.

Conforme Súmula CARF nº 83, “o resultado positivo obtido pelas sociedades cooperativas nas operações realizadas com seus cooperados não integra a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, mesmo antes da vigência do art. 39 da Lei no 10.865, de 2004”

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. O resultado financeiro determinado na Súmula 262 do STJ não é a diferença entre receitas e despesas financeiras, mas o resultado positivo obtido pela aplicação financeira.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA ACOMPANHADA DO TRIBUTO.

Conforme Súmula CARF nº 105, “a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício

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

Inexistindo a concomitância entre multa isolada e de ofício e subsistindo somente a multa de ofício não existe a controvérsia no tocante a decadência, uma vez que a multa isolada não deve existir junto com a multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para, (i) reconhecer a não tributação, pela CSLL, do ato cooperativo, nos termos da Súmula CARF nº. 83, no montante tributável foi de R\$ 12.576.799,76; e, (ii) anular a concomitância das multas isoladas e de ofício nos moldes determinados pela Súmula CARF nº. 105.

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

Antônio Paulo Machado Gomes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Iagaro Jung Martins, Jandir Jose Dalle Lucca, Antonio Paulo Machado Gomes, Paulo Mateus Ciccone (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária.

Relatório

O presente processo administrativo fiscal trata-se de auto de infração (fls. 9 a 32) referente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativo aos anos-calendário de 2001, 2002, 2003 e 2004 lavrado contra a Cooperativa Regional Auriverde, ora Recorrente. Resumidamente, a autoridade fiscal identificou as seguintes inconsistências na apuração da CSLL da recorrente: (i) aplicação indevida de coeficientes de proporcionalidade entre atos cooperados e não cooperados sobre a receita e despesa financeira; (ii) não incidência da CSLL sobre o ato cooperativo; (iii) multa isolada pelo recolhimento a menor de estimativas; e (iv) multa de ofício pelo recolhimento a menor de CSLL.

Inconformada com o lançamento tributário, a Recorrente impugnou (fls. 1864 a 1880) o auto de infração alegando, basicamente, (i) que os coeficientes de proporcionalidade estão de acordo com a legislação e a melhor técnica contábil vigente, (ii) que não pode haver incidência da CSLL sobre atos cooperativos, pois o auferimento de sobras por Cooperativa não caracteriza o fato gerador da referida contribuição, (iii) que não pode haver concomitância de multa isolada e de ofício, (iv) que há decadência da multa isolada aplicada referente às competências entre abril e novembro de 2001 e (v) a fiscalização não considerou no lançamento realizado a compensação da Base de Cálculo Negativa da CSLL existente da Recorrente.

Por sua vez, a DRJ, através do Acórdão 07-17.982 (fls. 1975 a 2003), acatou a argumentação para compensação de Base de Cálculo Negativa da CSLL não considerada no auto de infração, uma vez que essa existia, e rejeitou a argumentação contra (i) os coeficientes de

proporcionalidade aplicados sobre a receita e despesa financeira, (ii) incidência da CSLL sobre o ato cooperativo, (iii) concomitância de multa isolada e de ofício e (iv) decadência em relação à multa isolada.

Segundo a DRJ, (i) os coeficientes de proporcionalidade devem ser aplicados somente àquelas receitas e despesas comuns aos atos cooperados e não cooperados, sendo que receitas e despesas específicas devem ser alocadas aos respectivos atos cooperados e não cooperados e que a fiscalização demonstrou que foi aplicada proporcionalidade pela Recorrente sobre receitas de atos não cooperados e sobre despesas de atos cooperados, reduzindo, assim, a base de cálculo de atos não cooperados. Além disso, (ii) por falta de previsão legal, os atos cooperativos até 31/12/2004 seriam tributados, uma vez que a isenção de CSLL sobre atos cooperativos somente ocorreu após a publicação do art. 39 da Lei 10.865/2004. Já no tocante à concomitância da multa isolada e de ofício, a DRJ afirmou (iii) que se trata de multas independentes, razão pela qual ambas poderiam ser aplicadas. Já sobre a decadência, essa não poderia existir, (iv) pois a multa isolada tem como fundamento o artigo geral de decadência, art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN) e não o alegado pela Recorrente em sua impugnação o § 4º do art. 150 do CTN.

A Recorrente tomou ciência do referido Acórdão em 09/12/2009 (fl. 2007) e protocolou o seu Recurso Voluntário (fls. 2.010 a 2.031) em 22/12/2009.

(i) Em seu recurso voluntário a Recorrente defendeu a impossibilidade da incidência da CSLL sobre atos cooperativos, pois “em se tratando de sociedades cooperativas, as únicas operações com aptidão para gerar “lucro”, em seu sentido técnico (mais-valia, ganho, acréscimo patrimonial) são aquelas de seu objeto social praticadas com não associados. Os resultados das operações praticadas com associados denominam-se, por disposição da própria lei de regência, de “sobras” e, com a devida licença, não há possibilidade de se estabelecer qualquer confusão entre elas e o lucro suscetível de tributação tanto pelo imposto de renda como pela própria contribuição social” (fl. 2015). Além disso, argumentou que o ato cooperativo não implica operação de mercado nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, conforme art. 79 da Lei nº. 5.764/71, portanto, não há lucro (base de cálculo) nos atos cooperativos. Além disso, apresentou diversas ementas de Acórdãos do Conselho Administrativo que tratavam da não incidência da CSLL sobre atos cooperativos. E, por fim, fez uma distinção entre isenção e não incidência e reafirmou “a contribuição social instituída pela Lei nº. 7.689/88 que somente incide sobre o lucro apurado pela pessoa jurídica, conceito com o qual não se confundem as denominadas sobras apuradas por sociedades cooperativas, de tal modo que, o que não incidia antes não passa a incidir agora por força, unicamente, da redação canhestra ofertada ao dispositivo” (fl. 2020).

(ii) Referente ao coeficiente de proporcionalidade aplicado sobre a receita e despesa financeira, a Recorrente alegou que o critério de proporcionalidade foi aplicado tanto na receita, como na despesa financeira, ao entendimento de que tanto as receitas como as despesas são comuns a ambos os atos ou às atividades. Além disso, alegou que não há “razoabilidade nem fundamento legal que justifique se considerar a totalidade das receitas como sendo operações com não associados, porque praticadas com instituições financeiras, e a totalidade das despesas financeiras incorridas pela cooperativa junto às mesmas instituições financeiras, como integrantes do ato cooperativo, porque decorrentes de operações bancárias realizadas em seu proveito” (fl. 2021). Assim, continuou a defender seu ponto de vista: “Tanto a receita como a despesa derivam de operações acessórias praticadas pela sociedade junto ao mercado financeiro,

e elas dizem respeito às atividades gerais da cooperativa, praticadas tanto com associados como com não associados. A se considerar a receita como ato não cooperativo, porque não compreendida no conceito fornecido pelo artigo 79 da Lei nº. 5.764, de 1971, é imperativo que se considere, de igual modo, também, a despesa como ato não cooperativo, porque igualmente não compreendida no conceito fornecido pelo referido dispositivo legal” (fl. 2021).

Além desses argumentos, a Recorrente tem o entendimento de que o que deve ser tributado é o resultado positivo e entende como resultado positivo a diferença positiva entre a receita e a despesa financeira. E, que, seria esse também o entendimento definido o artigo 111 da Lei nº. 5.764/71 e o artigo 183 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto no 3.000/1999), bem como nos Pareceres Normativos CST nº. 38/80 e 04/86, assim como na própria Súmula nº. 262 do Superior Tribunal de Justiça, a qual determina textualmente que “incide o Imposto de Renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas” (Súmula 262 do STJ). Dessa forma, a Recorrente conclui que não se devem tributar somente as receitas financeiras e apresenta duas ementas de Acórdãos nesse sentido de deduzir das receitas financeiras as despesas financeiras. Conclui, então, que “para se ter o perfeito alcance do conceito de renda previsto no artigo 43 do CTN e por consequência ao próprio enunciado da Súmula 262 do STJ, que, ou se considera, integralmente, receitas e despesas financeiras como sendo decorrentes de operações com não associados, apurando, desse confronto, o lucro a ser tributado, ou se considera proporcionalmente, como o fez a Recorrente” (fl. 2023 e 2024).

(iii) Sobre a concomitância da multa isolada com a multa de ofício, a Recorrente entende que o argumento da DRJ de que as respectivas bases de cálculo das multas não são as mesmas, pois a multa de ofício tem como base de cálculo o resultado real apurado, findo o exercício, e outra basear-se em valores estimados mensalmente, por conta daquele mesmo resultado anual. Contudo, a Recorrente argumenta que essa afirmação não condiz com a realidade dos fatos, uma vez que os negócios jurídicos geradores dos resultados da empresa são exatamente os mesmos, quer se faça a apuração por período anual, quer se faça a apuração estimada mês a mês, para efeitos de antecipações. Dessa forma, a exigência cumulativa de ambas as multas, calculadas sobre o mesmo resultado tributável, “revela-se manifestamente ofensiva ao princípio da proporcionalidade que deve informar os atos da Administração Pública em geral, e especialmente em se tratando de sanções tributárias, porque significa penalizar duplamente o contribuinte pela mesma falta” (fl. 2026). A Recorrente apresenta várias ementas de Acórdãos do CARF rechaçando a concomitância da multa isolada com a multa de ofício.

(iv) No tocante ao prazo decadencial de exigência da multa isolada, a Recorrente sustenta que o prazo decadencial para cobrança das multas isoladas até novembro de 2001 expirou nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, o qual determina cinco anos contados do fato gerador da obrigação e apresenta várias ementas de Acórdãos do CARF que afirmam que o prazo decadencial para o lançamento da multa isolada deve sempre seguir a regra do próprio tributo a que ela se refere, que no caso em tela, trata-se da CSLL, cujo lançamento é por homologação. Logo, o prazo para o fisco efetuar o lançamento, inclusive da multa isolada, é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. Portanto, a Recorrente sustenta que “a Fazenda Pública dispõe do prazo de cinco anos, contados do fato gerador, para constituir os tributos em relação aos quais a legislação atribui ao contribuinte o dever de efetuar o lançamento, independente de ter havido ou não pagamento por ele. Segue-se que a multa isolada aplicada sobre os fatos geradores ocorridos no período de julho a novembro de 2001, achava-se fulminada pela decadência, uma vez que em

relação a tais fatos geradores, já se havia decorrido mais de cinco anos quando da notificação do lançamento da Recorrente, ocorrida em data de 22 de dezembro de 2006.

Por fim, realiza o seguinte pedido (fls. 2030 e 2031):

“DO PEDIDO

42. Em face do exposto, demonstrada que se encontra a improcedência de todos os itens que compõem o lançamento fiscal formalizado contra a Recorrente, e, por conseguinte, o próprio desacerto da decisão proferida em primeira instância, espera a Recorrente que o presente recurso seja conhecido e provido em todos os seus termos, para o fim de:

a) anular a exigência cumulativa das multas isoladas com aquela outra dita de ofício ou, em assim não entendendo esse E. Câmara, reconhecer a decadência para o lançamento dos fatos geradores relativos a referidas multas isoladas, ocorridos no período de julho a novembro de 2001;

b) reconhecer e declarar a não tributação do ato cooperativo, pela CSLL, por absoluta ausência de fato gerador e;

c) acatar o critério da proporcionalidade adotado pela Recorrente para tributar, pela contribuição questionada, os seus rendimentos obtidos com aplicações financeiras, ou, não sendo este o entendimento, determinar a correção do lançamento fiscal para que se lance a conta do campo tributável não só a totalidade das receitas oriundas de aplicações financeiras, como também a totalidade das despesas de idêntica natureza com o que se estará alcançando o lucro ou o resultado tributável, conforme dispõe o artigo 43 do CTN e a Súmula 262 do STJ.

É o relatório

Voto

Conselheiro Antônio Paulo Machado Gomes, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade; pode-se dele conhecer.

No tocante à exigência cumulativa das multas isoladas com a multa de ofício, conforme Súmula CARF nº 105, “a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº. 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo que a multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício”.

Portanto, deve-se anular as multas isoladas, restando somente a multa de ofício. E, assim, perde-se o objeto do pedido de decadência para o lançamento dos fatos geradores relativos a referidas multas isoladas, ocorridos no período de julho a novembro de 2001, mesmo tendo em vista a Súmula CARF nº. 104, a qual estabelece que, o “lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL, submete-se ao

prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN”, uma vez que, a multa isolada não pode ser exigida ao mesmo tempo que a multa de ofício.

Já referente ao pedido de reconhecer e declarar a não tributação do ato cooperativo pela CSLL, por absoluta ausência de fato gerador, conforme Súmula CARF nº. 83, “o resultado positivo obtido pelas sociedades cooperativas nas operações realizadas com seus cooperados não integra a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, mesmo antes da vigência do art. 39 da Lei nº. 10.865, de 2004”. Dessa forma, deve-se refazer o auto de infração, excluindo-se deste, a tributação da CSLL sobre atos cooperativos.

Por fim, sobre o critério da proporcionalidade adotado pela Recorrente para tributar, pela contribuição questionada, os seus rendimentos obtidos com aplicações financeiras, ou, não sendo este o entendimento, deve-se determinar a correção do lançamento fiscal para que se lance a conta do campo tributável não só a totalidade das receitas oriundas de aplicações financeiras, como também a totalidade das despesas de idêntica natureza com o que se estará alcançando o lucro ou o resultado tributável. Conforme dispõe o artigo 43 do CTN e a Súmula 262 do STJ, têm-se as seguintes considerações a fazer:

Apesar de a Recorrente afirmar que a Súmula 262 do STJ quando fala em resultado está querendo caracterizar a diferença entre receitas e despesas financeiras, não é este o entendimento extraído da Súmula. Pois, parece evidente que quando a Súmula 262 do STJ determina que incida o Imposto de Renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas, ela está afirmando que o resultado da aplicação financeira é o juro obtido pela aplicação financeira principal. Ou seja, a Súmula 262 do STJ está afirmando que o resultado é a diferença entre o valor aplicado (principal) menos o valor recebido (montante). Sabe-se em matemática financeira que montante é o valor final da transação, isto é, montante é calculado pela soma do capital com os juros. Portanto, quando a Súmula 262 do STJ fala em resultado está querendo dizer sobre os juros recebidos, o ganho auferido ou quaisquer outros proventos recebidos nos moldes definidos no inciso I e II do art. 43 do CTN. Veja o inciso II da ementa dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº. 88.179-PR (98.0076296-5) que compõe um dos precedentes da Súmula 262 do STJ:

“II - As aplicações de sobra de caixa no mercado financeiro, efetuadas pelas Cooperativas, por não constituírem negócios jurídicos vinculados à finalidade básica dos atos cooperativos, sujeitam-se à incidência do imposto de renda.”

Depreende-se do reproduzido inciso que estão sujeitos à incidência do imposto de renda aqueles juros recebidos pelas aplicações financeiras de sobras de caixa da cooperativa e não a diferença entre receitas e despesas financeiras.

Cabe-se aqui destacar que, conforme o CPC 39, as receitas financeiras derivam dos Ativos Financeiros e as despesas financeiras derivam dos Passivos Financeiros. Logo, não há necessidade das despesas financeiras para geração das receitas financeiras, diferentemente, da necessidade dos custos operacionais para geração das receitas operacionais. Veja as definições de ativo financeiro e passivo financeiro do CPC 39:

“11. Os termos seguintes são utilizados neste Pronunciamento com os seguintes significados:

Instrumento financeiro é qualquer contrato que dê origem a um ativo financeiro para a entidade e a um passivo financeiro ou instrumento patrimonial para outra entidade.

Ativo financeiro é qualquer ativo que seja:

- (a) caixa;
- (b) instrumento patrimonial de outra entidade;
- (c) direito contratual:
 - (i) de receber caixa ou outro ativo financeiro de outra entidade; ou
 - (ii) de troca de ativos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade sob condições potencialmente favoráveis para a entidade;
- (d) um contrato que seja ou possa vir a ser liquidado por instrumentos patrimoniais da própria entidade, e que:
 - (i) não é um derivativo no qual a entidade é ou pode ser obrigada a receber um número variável de instrumentos patrimoniais da própria entidade; ou
 - (ii) um derivativo que será ou poderá ser liquidado de outra forma que não pela troca de um montante fixo de caixa ou outro ativo financeiro, por número fixo de instrumentos patrimoniais da própria entidade. Para esse propósito, os instrumentos patrimoniais da própria entidade não incluem os instrumentos financeiros com opção de venda classificados como instrumentos patrimoniais de acordo com os itens 16A e 16B, os instrumentos que imponham a obrigação a uma entidade de entregar à outra parte um pro rata como parte dos ativos líquidos da entidade apenas na liquidação e são classificados como instrumentos patrimoniais de acordo com os itens 16C e 16D, ou os instrumentos que são contratos para futuro recebimento ou entrega de instrumentos patrimoniais da entidade.

Passivo financeiro é qualquer passivo que seja:

- (a) uma obrigação contratual de:
 - (i) entregar caixa ou outro ativo financeiro a uma entidade; ou
 - (ii) trocar ativos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade sob condições que são potencialmente desfavoráveis para a entidade; ou
- (b) contrato que será ou poderá ser liquidado por instrumentos patrimoniais da própria entidade, e seja:
 - (i) um não derivativo no qual a entidade é ou pode ser obrigada a entregar um número variável de instrumentos patrimoniais da entidade; ou
 - (ii) um derivativo que será ou poderá ser liquidado de outra forma que não pela troca de um montante fixo em caixa, ou outro ativo financeiro, por um número fixo de instrumentos patrimoniais da própria entidade. Para esse propósito, os instrumentos patrimoniais da entidade não incluem instrumentos financeiros com opção de venda que são classificados como instrumentos patrimoniais de acordo com os itens 16A e 16B, instrumentos que imponham à entidade a obrigação de entregar à outra parte um pro rata de parte dos ativos líquidos da entidade apenas na liquidação e são classificados como instrumentos patrimoniais de acordo com os itens 16C e 16D, ou instrumentos que são contratos para futuro recebimento ou entrega de instrumentos patrimoniais da própria entidade.”

Veja que um instrumento financeiro é qualquer contrato que dê origem a um ativo financeiro para a entidade e a um passivo financeiro ou instrumento patrimonial para outra entidade. Ou seja, completamente desconectados já que um ativo financeiro é um valor a receber

de uma entidade e o passivo financeiro é um a pagar à outra entidade sem ligações entre esses ativos e passivos.

Portanto, a Súmula 262 do STJ refere-se a resultado, não como a diferença entre receitas e despesas financeiras, mas sim como ao resultado positivo obtido por um ativo financeiro. Além disso, verifica-se pela Súmula em comento que toda receita financeira auferida pelas Cooperativas advindas de sobras de caixa são atividades estranhas à Cooperativa e devem ser tributadas como atos não cooperativos.

Já no tocante ao critério da proporcionalidade das despesas financeiras adotado pela Recorrente versus ao critério utilizado pela fiscalização, cabe-se destacar que a proporcionalidade somente pode ser aplicada sobre as despesas comuns, pois aquelas específicas devem ser alocadas diretamente ao resultado de atos cooperativos e não cooperativos.

Verifica-se do relatório do auto de infração que a autoridade fiscal teve esse cuidado ao lançar à CSLL segregando as despesas financeiras específicas do ato cooperativo e não cooperativo e rateando aquelas despesas comuns.

Dessa forma, deve-se rejeitar a argumentação da Recorrente no tocante a acatar o seu critério da proporcionalidade para tributar, pela CSLL, os seus rendimentos obtidos com aplicações financeiras, bem como o seu entendimento de determinar a correção do lançamento fiscal para que se lance a conta do campo tributável não só a totalidade das receitas oriundas de aplicações financeiras, como também a totalidade das despesas de idêntica natureza.

Portanto, tendo em vista todo o exposto, VOTO POR DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para (i)_reconhecer e declarar a não tributação do ato cooperativo, pela CSLL, nos termos da Súmula CARF nº. 83, cuja base tributável foi de R\$12.576.799,76 e (ii) anular a concomitância das multas isoladas e de ofício nos moldes determinados pela Súmula CARF nº. 105.

É como eu voto.

Antônio Paulo Machado Gomes