



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

Processo n° 10925.002408/2006-41
Recurso n° 511.386 Voluntário
Acórdão n° 1101-00.434 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de fevereiro de 2011
Matéria IRPJ - Cooperativas - Segregação
Recorrente COOPERATIVA REGIONAL ITAIPU
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001

SOCIEDADES COOPERATIVAS.

COEFICIENTE DE RATEIO DE DESPESAS E ENCARGOS COMUNS. CRITÉRIO DE APURAÇÃO. Inadmissível, na determinação do coeficiente de rateio, a imputação de despesas exclusivamente a atos cooperados, sem a demonstração das razões pelas quais esta natureza lhes foi atribuída.

DESPESAS FINANCEIRAS. EVIDÊNCIAS DE VINCULAÇÃO APENAS A ATOS COOPERATIVOS. Somente as operações vinculadas simultaneamente a atos cooperativos e a atos não cooperativos deverão ser segregadas por meio de coeficiente de rateio.

MULTA ISOLADA – NÃO CUMULATIVIDADE COM A MULTA DE OFÍCIO – Se aplicada a multa de ofício ao tributo apurado em lançamento de ofício, a ausência de anterior recolhimento mensal, por estimativa, do IRPJ ou CSLL não deve ocasionar a aplicação cumulativa da multa isolada, já que esta somente é aplicável de forma isolada, de modo a se evitar a dupla penalização sobre a mesma base de incidência.

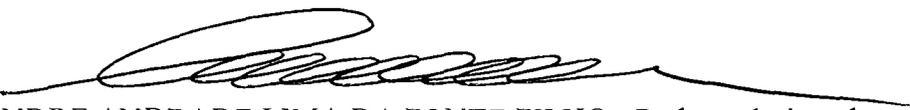
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, manter a base tributável de R\$ 19.126,67; por voto de qualidade, manter a base tributável de R\$ 210.180,48, divergindo os Conselheiros José Ricardo da Silva, Marcos Vinicius Barros Ottoni e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho; por maioria de votos afastar a aplicação da multa isolada, vencida a Conselheira Relatora Edeli Pereira Bessa, acompanhada pelo Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro; e, em consequência, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

RP EP JF


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ - Presidente.


EDELI PEREIRA BESSA - Relatora


ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO - Redator designado.

EDITADO EM: 23 AGO 2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (presidente da turma), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (vice-presidente), Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Edeli Pereira Bessa, José Ricardo da Silva e Marcos Vinícius Barros Ottoni.

Relatório

COOPERATIVA REGIONAL ITAIPU, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis/SC que, por unanimidade de votos, julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 22/12/2006, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 172.126,47.

Constatou a autoridade lançadora que a sociedade cooperativa segregou despesas operacionais, entre as operações com associados e com não-associados, de acordo com "coeficiente de segregação de despesas" construído de forma equivocada, de modo a aumentá-lo relativamente à participação das operações com não-associado e assim reduzir o "Resultado com Não-Associados". O Relatório da Atividade Fiscal às fls. 24/33 demonstra a forma de construção deste coeficiente e os efeitos de sua aplicação na apuração do resultado.

A divergência firmada pela autoridade fiscal reside no fato de a contribuinte ter considerado, na composição do coeficiente, o Resultado Bruto menos Algumas Despesas Operacionais, relativamente a algumas atividades, enquanto para outras adotou o Resultado Bruto da Atividade. Em síntese, a apuração do novo coeficiente resultou da desconsideração da dedução de algumas despesas na apuração do resultado com associados, o que elevou sua representatividade no resultado total e reduziu o coeficiente a ser aplicado para determinação da parcela das despesas comuns dedutíveis das receitas com não-associados.

A tabela abaixo reproduz parte do demonstrativo da Fiscalização, naquilo em que se refere à determinação do coeficiente, pela contribuinte de 17,27%, e pela autoridade lançadora de 14,26%, para aferição do resultado com não-associados. Nela estão destacados, em negrito, exemplos de deduções, do resultado bruto da PRODUÇÃO AGRÍCOLA MILHO, que foram desconsideradas pela autoridade lançadora para determinação do referido coeficiente:

CONTA BALANÇETE	CONTRIBUINTE				FISCALIZAÇÃO					
	TOTAL	ASSOCIADOS	TÉRCIROS		TOTAL	ASSOCIADOS	TÉRCIROS			
TOTAL PRODUÇÃO CONSUMIO	4.617.056,47	3.819.729,25	82,73%	797.327,22	17,27%	5.593.292,08	4.795.964,83	85,74%	797.327,25	14,26%
TOTAL PRODUÇÃO	704.740,69	757.098,42	96,48%	-	0,00%	1.551.200,80	1.523.358,56	98,22%	-	0,00%
PRODUÇÃO AGRÍCOLA MILHO	514.115,33	514.115,33	100,00%	-	0,00%	775.028,79	775.028,79	100,00%	-	0,00%
Receita Operacional Bruta-milho	6.355.960,71	6.355.960,71	100,00%	-	0,00%	6.355.960,71	6.355.960,71	100,00%	-	0,00%
Devolução de Vendas	(2.791,78)	(2.791,78)	100,00%	-	0,00%	(2.791,78)	(2.791,78)	100,00%	-	0,00%
Custo de Vendas-milho	(5.578.140,14)	(5.578.140,14)	100,00%	-	0,00%	(5.578.140,14)	(5.578.140,14)	100,00%	-	0,00%
Desp coml-Comissões de Vendas	(21.904,25)	(21.904,25)	100,00%	-	0,00%	-	-	-	-	-
Desp coml-Fretes e Carretos	(238.304,21)	(238.304,21)	100,00%	-	0,00%	-	-	-	-	-
Desp coml-Provisão CLD	(705,00)	(705,00)	100,00%	-	0,00%	-	-	-	-	-
PRODUÇÃO AGRÍCOLA SOJA	355.318,00	355.318,00	100,00%	-	0,00%	394.944,12	394.944,12	100,00%	-	0,00%
[...]										
PRODUÇÃO AGRÍCOLA FEIJÃO	67.377,44	67.377,44	100,00%	-	0,00%	-	-	-	-	-
[...]										
PRODUÇÃO AGRÍCOLA TRIGO	134.693,31	134.693,31	100,00%	-	0,00%	153.310,05	153.310,05	100,00%	-	0,00%
[...]										
PRODUÇÃO AGRÍCOLA CEREALS	27.642,24	27.642,24	100,00%	(907.432,29)	103,14%	27.642,24	27.642,24	100,00%	-	0,00%
[...]										
PRODUÇÃO AGRÍCOLA CEREAIS	(879.790,05)	(879.790,05)	100,00%	-	0,00%	(879.790,05)	(879.790,05)	100,00%	-	0,00%
Custos Fixos-Cereais	(879.790,05)	(879.790,05)	100,00%	-	0,00%	(879.790,05)	(879.790,05)	100,00%	-	0,00%
SUÍNOS-LEITÕES/RLPRODUTORES	335.736,61	335.736,61	100,00%	-	0,00%	407.853,12	407.853,12	100,00%	-	0,00%

Handwritten signature and initials.

[...]										
AVES	2.653,04	2.653,04	100,00%	-	0,00%	6.874,59	6.874,59	100,00%		0,00%
[...]										
LEITE	226.994,77	226.994,77	100,00%	-	0,00%	530.644,63	530.644,63	100,00%		0,00%
[...]										
MATERIA PRIMA	3.047.882,29	2.309.345,59	75,77%	738.536,70	24,23%	3.047.882,32	2.309.345,59	75,77%	738.536,73	24,23%
SUPERMERCADOS	643.124,04	479.725,07	74,59%	163.398,97	25,41%	643.124,04	479.725,07	74,59%	163.398,97	25,41%
[...]										
AGROPECUARIA	1.999.477,36	1.684.829,24	84,26%	314.648,12	15,74%	1.999.477,39	1.684.829,24	84,26%	314.648,15	15,74%
[...]										
COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES	405.280,89	144.791,28	35,73%	260.489,61	64,27%	405.280,89	144.791,28	35,73%	260.489,61	64,27%
[...]										
DERIVADOS DE CARNE	52.302,84	21.154,56	40,45%	31.148,28	59,55%	52.302,84	21.154,56	40,45%	31.148,28	59,55%
[...]										
MÁQUINAS, BATELADO E OUTROS	10.744,60	10.744,60	100,00%	-	0,00%	10.744,60	10.744,60	100,00%	-	0,00%
[...]										
INDÚSTRIA DE RAÇÕES	147.385,69	147.385,69	100,00%	-	0,00%	357.161,16	357.161,16	100,00%	-	0,00%
[...]										
RECLAM. DE SERVIÇOS	574.000,36	574.000,36	100,00%	-	0,00%	574.000,36	574.000,36	100,00%	-	0,00%
[...]										
MILHO	194.583,35	194.583,35	100,00%	-	0,00%	194.583,35	194.583,35	100,00%	-	0,00%
[...]										
DIVERSOS	379.417,01	379.417,01	100,00%	-	0,00%	379.417,01	379.417,01	100,00%	-	0,00%
[...]										

Assim, a desconsideração de despesas daquela espécie, e a adoção do Resultado Bruto para comparação entre as operações com associados e não-associados, elevou para 85,74% a representatividade das operações de produção e consumo com associados no período fiscalizado. Em consequência, o coeficiente de 17,27% foi substituído pelo de 14,26%, nos itens em que adotado para determinação da parcela imputável aos não-associados, relativas às despesas ou resultados comuns da cooperativa.

As alterações se verificaram nas seguintes rubricas, cujo total líquido fez o resultado com não associados apurado pela contribuinte ser reduzido em R\$ 19.126,67:

CONTA BALANÇETE	CONTRIBUINTE				FISCALIZAÇÃO		
	TOTAL	ASSOCIADOS	TERCEIROS	TERCEIROS	TERCEIROS	TERCEIROS	
DESPESAS OPERACIONAIS	(867.862,22)	(717.989,64)	82,73%	(149.872,58)	17,27%	(123.714,20)	14,26%
DESPESAS TÉCNICAS C/REAIS	(5.550,37)	(4.591,87)	82,73%	(958,50)	17,27%	(791,21)	14,26%
DESPESAS TÉCNICAS C/DIR	(9.734,58)	(8.053,50)	82,73%	(1.681,08)	17,27%	(1.387,67)	14,26%
Atualização com a receber cooperados	413.074,68	341.740,12	82,73%	71.334,56	17,27%	58.884,05	14,26%
Despesas Diversas	3.974,28	3.287,95	82,73%	686,33	17,27%	566,54	14,26%
APLIC. MONETÁRIA LÍQUIDA	(208.734,08)	(172.687,44)	82,73%	(36.046,64)	17,27%	(29.755,17)	14,26%
RESULTADO NÃO OPERACIONAL	40.263,83	33.310,60	82,73%	6.953,23	17,27%	5.739,65	14,26%
TOTAIS				(109.584,68)		(90.458,01)	

A Fiscalização apurou, também, *irregularidades com relação à apropriação de despesas financeiras*, consistentes na imputação de parte das "Despesas Financeiras com Associados" ao "Resultado Financeiro das Operações com Não-Associados". Para tanto, a contribuinte teria aplicado o *coeficiente de segregação de despesas* também sobre as despesas financeiras, sem atentar que nas atividades das sociedades cooperativas as Despesas Financeiras estão muitíssimo mais relacionadas às operações com associados, porque pertinentes ao custeio da atividade cooperativa (repasso aos associados), ao aumento do capital da sociedade cooperativa (subscrição de quotas partes), à expansão da infra-estrutura produtiva da organização.

Já em relação às Receitas Financeiras, a autoridade lançadora observou o inverso: a ocorrência dessas fontes de recursos nas operações com não-associados é mais do que proporcional à participação das operações com não-associados na Receita Operacional Bruta, seja porque as Receitas de Aplicações Financeiras (importante rubrica, em determinados períodos, para a formação do grupo "Receitas Financeiras") são receitas adquiridas em operações não consideradas como abrangidas pela isenção ao ato cooperado (porque de fato não o é, como demonstra a pacífica jurisprudência sobre o assunto, adiante

Handwritten signatures and initials.

exposta), seja porque aos associados é garantida condição de financiamento favorecida nas operações com a cooperativa o que reduz a fonte dessas receitas nos atos com associados.

Destacou, inclusive, que quando as despesas operacionais ocorrem nas "Operações com Não-Associados" em proporção maior do que a definida pelo "coeficiente de segregação de despesas" calculado, o critério de apropriação de despesas escolhido pelo contribuinte não é o de apropriação indireta utilizado para as demais despesas operacionais. E isto porque a apropriação indireta somente se justifica em relação às receitas e despesas que pela sua natureza ou condição não possam ser apropriadas diretamente.

Em conseqüência, discordou da segregação aplicada sobre todas as despesas financeiras, admitindo-a, no percentual de 14,26% para determinação das despesas vinculadas a operações com não-associados, apenas em relação a alguns itens que não se mostravam exclusivamente vinculados a operações com associados, abaixo discriminados (fls. 34/37):

CÓD. CONTA	Descrição	Saldo Atual (Acumulado)	Critério de Apropriação	Apurado com Rateio
3.11.02	Despesas Financeiras	1.240.052,77		3.966,31
3.11.02.01	Juros Passivos	1.217.932,65		811,99
3.11.02.01.01	Juros Pagos s/Conta Corrente de Associados	365.798,64	0,00%	-
3.11.02.01.02	Juros s/Emprést e Financ. Capital de Giro	5.694,15	14,26%	811,99
3.11.02.01.04	Juros s/Financ Para Repasse	87.952,51	0,00%	-
3.11.02.01.05	Juros s/Financ Cotas Partes	707.139,78	0,00%	-
3.11.02.01.06	Atualização Conta Corrente a Pagar	2.158,12	0,00%	-
3.11.02.01.07	Juros s/Financ Contrato de Custeio	49.093,12	0,00%	-
3.11.02.01.08	Juros s/Financiamento Investim	96,33	0,00%	-
3.11.02.02	Demais Desp Financeiras	22.120,12		3.154,33
3.11.02.02.01	Desc Concedidos	22.120,12	14,26%	3.154,33

Na medida em que a contribuinte havia apropriado, em relação a operações com não-associados, 17,27% do total do total de despesas de R\$ 1.240.052,77 - R\$ 214.146,79 -, a autoridade lançadora promoveu ajuste ao lucro real equivalente a R\$ 210.180,48, que somado às diferenças decorrentes dos demais itens alterados, resultou na base tributável de R\$ 229.307,05, no ajuste anual de 2001.

A autoridade lançadora demonstrou os valores que deixaram de ser recolhidos mensalmente sobre a base estimada do IRPJ, bem como a redução desta na apuração anual, exigido o tributo devido em 31/12/2001, com o acréscimo de multa proporcional de 75% e juros de mora, e aplicando multa isolada de 50% sobre as estimativas que deixaram de ser recolhidas de janeiro a dezembro/2001.

Impugnando a exigência, a contribuinte afirmou que *procedeu na forma usual nesses casos, contabilizando diretamente nas contas de associados e de não-associados as respectivas receitas e despesas, quando identificadas, e mediante rateio proporcional em se tratando de despesas (ou mesmo receitas) quando comuns a ambas as atividades, tudo nos termos dos diversos Pareceres Normativos expedidos pela Receita Federal em torno do assunto, tendo concluído, utilizando-se dos critérios que lhe pareceram adequados, que o índice representativo da participação de terceiros, não-associados, em seu resultado total, alcançava o percentual de 17,27% no exercício na forma usual nesses casos.*

Detalhou como procedeu em relação a rendimentos financeiros, e asseverou que a conclusão fiscal é no sentido de que *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.*

Admitiu a necessidade de segregação dos resultados, mas na medida em que os atos normativos da Receita Federal não estabelecem como deve ser apurado o coeficiente para tanto, *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.* Neste contexto, somente seria lícito ao Fisco exigir tributo caso o *coeficiente apurado pelo contribuinte revele-se claramente tendencioso, elaborado com a finalidade indisfarçável de simplesmente reduzir o resultado tributável, em prejuízo da arrecadação,* o que não é o caso, na medida em que a autoridade lançadora pautou-se nos próprios documentos elaborados pela contribuinte, reduzindo o coeficiente de segregação de 17,27% para 14,26%, apurando diferença que sequer justificaria o contencioso administrativo.

Em verdade, a inconformidade da contribuinte centrou-se, especialmente, na *insustentabilidade do argumento* construído em relação aos resultados financeiros. Defendeu que *se as receitas e as despesas financeiras não comportam rateio proporcional, como afirmado pelos Srs. Auditores Fiscais — e, até aí, o entendimento é 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 figurar como devedora junto às instituições financeiras, deve, também, ser contabilizada diretamente como despesa destas mesmas operações com terceiros.*

Assim ressaltou a distorção decorrente das conclusões fiscais: *de um resultado total no importe de R\$ 1.448.356,10, pretende a fiscalização que R\$ 517.295,34 desse resultado corresponda ao lucro obtido nas operações com não sócios, embora tais operações tenham representado, de acordo com o próprio índice por ela levantado, apenas 14,22 % do movimento total da Impugnante no respectivo período.* Acrescenta, ainda, que *das receitas financeiras obtidas pela Impugnante no período, a parte mais expressiva delas, ou seja, a importância de R\$ 413.074,68, corresponde a valores recebidos de cooperados, a título de atualização de contas, embora o critério adotado pela autuada tenha resultado no rateio proporcional destas receitas entre operações com associados e operações com terceiros, levando parte do referido montante à conta do resultado tributável.*

Acrescentou que *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 n° 262, do E. STJ, como também no próprio Parecer Normativo n° 04/84, da Receita Federal, que tratam do assunto.*

Questionou, ainda, a aplicação concomitante da multa de ofício de 75% e da multa isolada sobre as estimativas não recolhidas. E também argüiu a decadência do crédito

tributário lançado nos períodos de janeiro a dezembro de 2001, ante a ciência do lançamento somente ter sido formalizada em 22/12/2006.

Por fim, mencionou a *existência de prejuízos de exercícios anteriores, não considerados no lançamento*, apontando que a autoridade lançadora manteve a compensação de prejuízos no valor originalmente declarado, equivalente a 30% do lucro antes apurado.

A Turma Julgadora acolheu apenas este último argumento, elevando a compensação de prejuízos fiscais até o limite de 30% do lucro apurado pela Fiscalização. No mais, rejeitou a defesa da impugnante sob os seguintes fundamentos:

- Destacou o fato de que *a construção do coeficiente não obedeceu a um critério único, a uma base uniforme (em alguns casos foi baseado no "Resultado Bruto menos Algumas Despesas Operacionais" e noutros no "Resultado Bruto" ou na "Receita Bruta")* e a desnecessidade de segregação de algumas despesas, cujos títulos já evidenciavam sua natureza (*Juros Pagos sobre Conta Corrente de Associados*, *Juros sobre Financiamento de Cotas Partes* e *Juros sobre Financiamentos para Repasse*). Apontou a falta de esclarecimento acerca do item “Algumas Despesas Operacionais” e da não aplicação do coeficiente quando este resulta menor que a proporção das despesas em “Operações com Não-Associados”.
- Asseverou que as receitas financeiras de R\$ 245.805,16 e as despesas financeiras de R\$ 1.240.052,77 são *diretamente identificadas como operações com terceiros*, e a impugnante não trouxe qualquer prova de que valores de outra natureza teriam sido levados a registro *nas contas cujos nomes denotam identificação direta com atos cooperativos ou com atos não-cooperativos*.
- Rejeitou a argüição de *bis in idem* relativamente à aplicação da multa de ofício proporcional e da multa isolada, em razão das disposições legais que as estabelecem, reproduzindo *acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, coligidos pelo Conselheiro José Oleskowicz e constantes em artigo de sua lavra "Decisões Administrativas que Afastam as Multas Isoladas por Falta de Recolhimento de Antecipações de Tributo e Contribuição. Ausência de Amparo Legal" (publicado em www.jus.com.br e www.fiscosoft.com.br), perfeitamente coerentes com o teor dos lançamentos impugnados, com a legislação referida e com a interpretação adotada no voto*.
- Afastou a aplicação do art. 150, §4º do CTN, na medida em que, dentre outros aspectos, *os pagamentos mensais a título de antecipação não correspondem ao pagamento antecipado a que se refere o § 1º do art. 150 do CTN, que, uma vez homologado, tem o condão de extinguir o crédito tributário*. Considerando, assim, o prazo previsto no art. 173, I do CTN, afastou a argüição de decadência relativamente ao lançamento da multa isolada de janeiro a novembro/2001.

Cientificada da decisão de primeira instância em 26/10/2009 (fl. 941), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 11/11/2009 (fls. 942/957), no qual reпрisa os argumentos apresentados na impugnação e não acolhidos na decisão recorrida.

Reafirma que não há ato normativo especificando como deve ser apurado o índice de segregação de despesas comuns, exigindo-se apenas que a segregação seja feita, de forma que mesmo se tendo *por incorreto o coeficiente pela Recorrente encontrado, não há qualquer embasamento legal para afirmar-se que aquele adotado pela fiscalização seja o efetivamente correto*. Destaca, ainda, a irrelevância da diferença encontrada pela Fiscalização.

Relativamente às receitas de aplicações financeiras, argumenta não ser razoável 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*, além de inexistir base legal para tanto.

Aduz que as receitas e as despesas decorrem de *operações acessórias praticadas pela sociedade junto ao mercado financeiro*, ambas vinculadas a atividades com associados e não-associados, e entende imperativo que se considere a despesa financeira ato não-cooperativo, se a receita financeira assim for entendida. De outra forma, estaria sendo inobservado o art. 79 da Lei nº 5.764/71, bem como art. 43 do CTN.

E, mesmo que se considere incorreto o critério utilizado pela Recorrente de *proporcionalizar tanto as receitas como as despesas de natureza financeira relativamente à participação dos cooperados e não cooperados em seu resultado total, o critério adotado pelo procedimento fiscal no caso e endossado pela decisão recorrida muito menos pode ser tido por aceitável, já que implica ele na adoção de dois pesos e duas medidas para a apuração do quantum tributável, acarretando graves distorções no trato da matéria, porquanto significa tributar a cooperativa de forma mais onerosa do que qualquer outra empresa, onde é considerado a totalidade das receitas e a totalidade das despesas da pessoa jurídica, tributando-se apenas seu resultado positivo, ou seja, o lucro ou acréscimo patrimonial*.

Argumentando que a tributação deve incidir sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas, na forma do art. 111 da Lei nº 5.764/71 e do art. 183 do RIR/99, cita também a Súmula nº 262 do STJ e acórdãos da CSRF e da 7ª Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, contrários à *tributação sobre a própria receita* financeira.

Por fim, opõe-se à exigência de *multa isolada juntamente com a multa por lançamento de ofício, na medida em 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*. Cita jurisprudência favorável no âmbito do CARF, e pede que seja *afastada, de pronto, relativamente à exigência do imposto, a respectiva aplicação conjunta, ante sua flagrante ilegalidade, decorrente de duplicidade*.

Subsidiariamente ainda argúi a decadência do direito de o Fisco constituir a multa isolada relativamente aos fatos geradores ocorridos até 30/11/2001, dada a ciência do auto de infração ter ocorrido apenas em 22/12/2006, quando já transcorrido o prazo previsto no art. 150, § 4º do CTN. Opõe-se à aplicação do art. 173, I do CTN, citando jurisprudência do CARF no sentido de que a contagem do prazo decadencial *para o lançamento da multa isolada, deve sempre seguir a regra do próprio tributo a que ela se refere*.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Iniciando pela determinação do índice de segregação para o rateio das despesas comuns, a recorrente discorda das conclusões fiscais porque *inexiste norma estabelecendo o modo de como esse índice deva ser apurado, limitando-se tais atos apenas a estabelecer 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 sua respectiva participação em relação ao resultado total.*

Assevera a recorrente que assim procedeu. Todavia, como se observa dos cálculos realizados pela autoridade lançadora, para determinar a participação das *atividades praticadas pela Cooperativa com seus associados e com terceiros*, a contribuinte adotou procedimento que acabou por reduzir o resultado das atividades praticadas pela Cooperativa com seus associados, e por conseqüência aumentar a representatividade do resultado das atividades praticadas com terceiros, o que fez carrear para esta apuração um percentual maior das despesas comuns verificadas no período fiscalizado.

Claro está no demonstrativo elaborado pela Fiscalização que esta não concordou com a dedução, na apuração do resultado das atividades praticadas pela Cooperativa com seus associados, de despesas comerciais (comissões de vendas, fretes e carretos, provisão para créditos de liquidação duvidosa) ou despesas operacionais, algumas inclusive classificadas como “diversas”. Por sua vez, a recorrente nada fez para demonstrar a vinculação destas despesas exclusivamente ao grupo de atividades dos quais elas foram deduzidos, preferindo questionar a competência da autoridade lançadora para desconstituir sua apuração.

Ocorre que a inexistência de norma determinando a forma de apuração do índice de segregação justifica-se pela própria singeleza com a qual a matéria é tratada pelo Parecer Normativo CST nº 73/75, a evidenciar a desnecessidade de disciplina específica para este ponto:

1. Consulta-se sobre a forma de apuração dos resultados das operações que as sociedades cooperativas realizem com terceiros, consoante faculdade outorgada pelos arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764, de 16/12/71, a seguir transcritos:

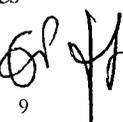
[...]

2. Situa-se a dúvida no fato de ter a referida lei considerado como renda tributária tais resultados, conforme dispõe o seu art. 111. , verbis:

[...]

3. O Parecer Normativo CST nº 155/73 já interpretou os dispositivos legais acima transcritos, menos quanto à forma de apuração dos resultados das operações com terceiros, objeto deste Parecer. [...]

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



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

6. Nessas condições, devem ser apuradas em separado as receitas das atividades próprias das cooperativas e as receitas derivadas das operações por elas realizadas com terceiros. Igualmente computados em separado os custos diretos, e imputados às receitas com as quais guardam correlação. A partir daí, e **desde que impossível destacar os custos e encargos indiretos de cada uma das duas espécies de receitas**, devem eles ser apropriados proporcionalmente ao valor das duas receitas brutas. Conseqüentemente, o lucro operacional a ser considerado para efeito de tributação corresponderá ao resultado da receita derivada das operações efetuadas com terceiros, diminuída dos custos diretos pertinentes, e, ainda, do valor dos custos e encargos, indiretos proporcionalmente relacionado com o perceptual que as receitas oriundas das operações com terceiros representem sobre o total das receitas operacionais. Feitos os cálculos nos termos descritos, ao lucro operacional que resultar sujeito à tributação serão acrescidos os resultados líquidos das transações eventuais.

É óbvio que na apuração individualizada do resultado não há porque ratear custos e despesas pertinentes exclusivamente a uma das atividades consideradas. Da mesma forma, não há dúvida que se deve considerar, na determinação do resultado de cada atividade, parcelas de custos e encargos incorridos para a execução de ambas as atividades.

Logo, se não é possível atribuir custos e despesas a cada uma das duas espécies de receitas, devem eles ser apropriados proporcionalmente. A discordância da autoridade lançadora reside, apenas, no fato de algumas despesas comerciais e operacionais terem sido deduzidas diretamente das receitas de atividades com cooperados, e a recorrente, por sua vez, não logrou demonstrar as razões pelas quais atribuiu-lhes esta natureza.

Claro está, portanto, a incompatibilidade entre o critério de rateio adotado pela contribuinte e aquele costumeiramente aceito para segregação dos resultados de atos cooperados e não cooperados, inexistindo reparos à exigência, quanto a este aspecto.

De forma semelhante, no que tange à matéria tributável apurada especificamente em face dos resultados financeiros do período fiscalizado, a recorrente não logrou desconstituir os fundamentos da exigência quando centrou sua defesa em questionar a razoabilidade de 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.*

Isto porque, como relatado, a discordância da Fiscalização residuiu na imputação de parte das “Despesas Financeiras com Associados” ao “Resultado Financeiro das Operações com Não-Associados”, além da aplicação do equivocado coeficiente de segregação de despesas àquelas comuns às duas atividades.

A autoridade lançadora descreveu genericamente que *nas atividades das sociedades cooperativas as Despesas Financeiras estão muitíssimo mais relacionadas às*

operações com associados, porque pertinentes ao custeio da atividade cooperativa (repasso aos associados), ao aumento do capital da sociedade cooperativa (subscrição de quotas partes), à expansão da infra-estrutura produtiva da organização, ao passo que nas receitas financeiras verifica-se o inverso: a ocorrência dessas fontes de recursos nas operações com não-associados é mais do que proporcional à participação das operações com não-associados na Receita Operacional Bruta, seja porque as Receitas de Aplicações Financeiras (importante rubrica, em determinados períodos, para a formação do grupo "Receitas Financeiras) são receitas adquiridas em operações não consideradas como abrangidas pela isenção ao ato cooperado (porque de fato não o é, como demonstra a pacífica jurisprudência sobre o assunto, adiante exposta), seja porque aos associados é garantida condição de financiamento favorecida nas operações com a cooperativa o que reduz a fonte dessas receitas nos atos com associados.

Todavia, sua análise não se limitou a isto, mas sim direcionou-se à identificação das contas de despesas que denotavam decorrer exclusivamente de operações com cooperados, para assim glosar a dedução de parcela destas na determinação do resultado com não cooperados. E justificou tal glosa afirmando que a apropriação indireta somente se justifica em relação às receitas e despesas que pela sua natureza ou condição não possam ser apropriadas diretamente.

Veja-se, no quadro abaixo, as despesas financeiras que, no entender da Fiscalização, decorriam exclusivamente de operações com associados:

CÓD. CONTA	Descrição	Saldo Atual (Acumulado)
3.11.02.01.01	Juros Pagos s/Conta Corrente de Associados	365.798,64
3.11.02.01.04	Juros s/Financ Para Repasse	87.952,51
3.11.02.01.05	Juros s/Financ Cotas Partes	707.139,78
3.11.02.01.06	Atualização Conta Corrente a Pagar	2.158,12
3.11.02.01.07	Juros s/Financ Contrato de Custeio	49.093,12
3.11.02.01.08	Juros s/Financiamento Investim	96,33

De outro lado, a recorrente mais uma vez nada esclareceu acerca do motivo da segregação de parcela destes saldos para fins de apuração do resultado das operações com não cooperados.

Não se trata aqui, portanto, de definir a natureza dos resultados auferidos junto ao mercado financeiro, ou de classificá-los exclusivamente como decorrentes de atos cooperados ou não cooperados, sendo descabidos os argumentos deduzidos pela recorrente quanto a estes aspectos.

O procedimento fiscal centrou-se no critério de rateio das despesas comuns a estas atividades, e para afastar a exigência cumpriria à contribuinte, tão só, demonstrar que as despesas financeiras questionadas referiam-se, também, a operações com não cooperados.

Ausente qualquer prova neste sentido, a imputação fiscal subsiste como formalizada.

Assim, mantida a exigência do principal, correta se mostra a aplicação da multa de ofício proporcional de 75%.

Quanto à multa isolada, a recorrente questiona o fato de ela ter sido formalizada concomitantemente com a multa de ofício aplicada sobre o ajuste anual, em decorrência da mesma infração.

Ocorre que a legislação fixa como regra a apuração trimestral do lucro real ou da base de cálculo da CSLL, e faculta aos contribuintes a apuração destes resultados apenas ao final do ano-calendário caso recolham as antecipações mensais devidas, com base na receita bruta e acréscimos, ou justifiquem sua redução/dispensa mediante balancetes de suspensão/redução.

Se assim não procedem, desde a redação original da Lei nº 9.430/96 estava assim disposto:

Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

[...]

§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

[...]

IV -isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

[...]

Conclui-se, daí, que o legislador estabeleceu a possibilidade de a penalidade ser aplicada mesmo depois de encerrado o ano-calendário correspondente, e ainda que evidenciada a desnecessidade das antecipações, nesta ocasião, por inexistência de IRPJ ou CSLL devidos na apuração anual. Para exonerar-se da referida obrigação, cumpria à contribuinte levantar balancetes mensais de suspensão, e evidenciar a inexistência de base de cálculo para recolhimento das estimativas durante todo o ano-calendário.

Ausente tal demonstração, resta patente a inobservância da obrigação imposta àqueles que optam pela apuração anual do lucro. Logo, para não se sujeitar à multa de ofício isolada, deveria a contribuinte ter apurado e recolhido os valores estimados com os acréscimos moratórios calculados desde a data de vencimento pertinente a cada mês, e não meramente determinar o valor que, ao final, ainda remanesceu devido nos cálculos do ajuste anual.

Ou seja, para desfazer espontaneamente a infração de falta de recolhimento das estimativas, deveria a contribuinte quitá-las, ainda que verificando que os tributos devidos ao final do ano-calendário seriam inferiores à soma das estimativas devidas. Apenas que a quitação destas estimativas, porque posteriores ao encerramento do ano-calendário, resultaria em um saldo negativo de IRPJ ou CSLL, passível de compensação com débitos de períodos subseqüentes, à semelhança do que viria a ocorrer se a contribuinte houvesse recolhido as antecipações no prazo legal.

Já se a contribuinte assim não age, o procedimento a ser adotado pela Fiscalização difere desta regularização espontânea. Isto porque seria incongruente exigir os

valores que deixaram de ser recolhidos mensalmente e, ao mesmo tempo, considerá-los quitados para recomposição do ajuste anual e lançamento de eventual parcela excedente às estimativas mensais.

Assim, optou o legislador pela dispensa de lançamento do valor principal não antecipado, e reconhecimento dos efeitos de sua ausência no ajuste anual, com conseqüente exigência apenas do valor apurado em definitivo neste momento, sem levar em conta as estimativas, porque não recolhidas. E, para que a falta de antecipação de estimativas não ficasse impune, fixou-se, no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430/96, a penalidade isolada sobre esta ocorrência, distinta da falta de recolhimento do ajuste anual, como já explicitado.

Observe-se, ainda, que a norma antes citada recebeu a seguinte redação pela Medida Provisória n.º 351/2007, posteriormente convertida na Lei n.º 11.488/2007:

Art. 14. O art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei n.º 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;



II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

..... ”

Nestes termos, em ambos os dispositivos estão presentes idênticos elementos para aplicação da penalidade: permanece ela isolada, aplicável aos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL por pessoa jurídica (art. 2º da Lei nº 9.430/96), mesmo se apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL ao final do ano-calendário. A única distinção é o percentual aplicado, agora de 50% e não mais de 75%, o que inclusive motivou a aplicação de retroatividade benigna, prevista no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, pela autoridade lançadora.

Impróprio, assim, falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais – obrigação acessória imposta aos optantes pela apuração anual das bases tributáveis – e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período.

A interessada também argúi, subsidiariamente, a decadência do direito de o Fisco constituir a multa isolada relativamente aos fatos geradores ocorridos até 30/11/2001, dada a ciência do auto de infração ter ocorrido apenas em 22/12/2006, quando já transcorrido o prazo previsto no art. 150, § 4º do CTN.

Ocorre que, como dito, o recolhimento de estimativas nada mais é do que obrigação acessória imposta àqueles que optam pela apuração anual do IRPJ e da CSLL. Não se trata, pois, de pagamento do próprio tributo e, por esta razão, não se sujeita à homologação tácita prevista no art. 150, §4º do CTN.

A regra de contagem do prazo decadencial para lançamento das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas é definida em razão do regime a que se sujeita o tributo devido no ajuste anual. Se há apuração, declaração ou recolhimento que autorize a aplicação do art. 150 do CTN, e a exigência de eventual diferença apurada no ajuste anual é possível em até 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, o mesmo prazo terá a autoridade lançadora para aplicar a multa isolada decorrente de eventual falta de recolhimento de estimativas durante o correspondente ano-calendário.

E, no presente caso, na medida em que o lançamento se deu antes de expirados 5 (cinco) anos contados a partir da ocorrência do encerramento do período de apuração anual (31/12/2001), é desnecessário perquirir se a contagem do prazo decadencial para lançamento de diferenças apuradas no ajuste anual poderia ser feita com base no art. 150 do CTN, pois, mesmo nestas circunstâncias, não teria se verificado a decadência.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.


EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

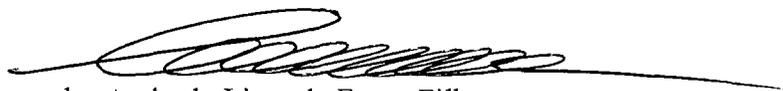
Voto Vencedor

Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Redator designado.

Peço vênica para discordar da ilustre Relatora em relação às suas razões sobre a aplicação da multa isolada concomitantemente com a multa de ofício aplicada sobre o ajuste anual, em decorrência da mesma infração.

As hipóteses de aplicação previstas para ambas as multas são diferentes e excludentes, não comportando interpretação conciliatória. Segundo o inciso I do §1o do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, a multa de ofício será aplicada juntamente com o tributo apurado por lançamento de ofício (regra geral). A multa isolada em questão, por sua vez, não é aplicável na hipótese de lançamento de ofício de tributo, mas apenas de aplicação isolada de multa, quando a estimativa mensal não é recolhida. Ou seja: se aplicada a multa de ofício ao tributo apurado em lançamento de ofício, a ausência de anterior recolhimento por estimativa do referido imposto não deve ocasionar a aplicação cumulativa da multa isolada, já que esta somente é aplicável de forma isolada, de modo a se evitar a dupla penalidade sobre a mesma base de incidência.

Assim, entendo que não há como subsistir a multa lançada isoladamente, concomitantemente com a multa de ofício, quando ambas são calculadas sobre as mesmas receitas consideradas como omitidas. Voto, portanto, para dar provimento ao recurso da Recorrente nesta parte, para afastar a multa isolada.



Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho