



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.721644/2016-32
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.104 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de agosto de 2021
Recorrente COOPERATIVA DE PRODUÇÃO E CONSUMO CONCORDIA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. VINCULAÇÃO

Os julgadores de primeira instância somente estão vinculados a decisões judiciais e administrativas nas situações expressamente previstas na legislação. A falta de pronunciamento sobre decisões não vinculantes, apresentadas em alegações recursais, não torna nulo o acórdão recorrido.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRINCÍPIOS. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 02

Não compete a este Conselho a análise de argumentos fundamentados na violação a princípios com o fim de se afastar norma por inconstitucionalidade, conforme inteligência da Súmula CARF nº 2.

COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA

Uma vez demonstrado pela fiscalização que houve compensação indevida de prejuízos e de base de cálculo negativa, cabe à impugnante o ônus de provar a irregularidade da glosa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

ATOS COOPERATIVOS E NÃO COOPERATIVOS. CRITÉRIO DE APURAÇÃO. NECESSIDADE DE CONTROLES DE SEGREGAÇÃO DE RESULTADOS

Necessária a comprovação da efetiva segregação de resultados entre atos cooperativos e não cooperativos, por meio de escrituração contábil, acompanhada de demais documentos hábeis e controles que lhe dão suporte, a fim de se excluírem da tributação os resultados com atos cooperativos. Correto o critério de segregação de resultados efetuados por atividade, com base no Parecer Normativo CST nº 73/75, e que somente pode ser afastado mediante apresentação de provas por parte do contribuinte.

SOCIEDADES COOPERATIVAS MISTAS. ATIVIDADE DE SUPERMERCADO. POSSIBILIDADE DE ENQUADRAMENTO DAS.

RECEITAS DE VENDAS DE MERCADORIAS COMO ATO COOPERATIVO. IMPOSSIBILIDADE DE GLOSAS POR PRESUNÇÃO

Nas cooperativas mistas, de produção e consumo, o ato cooperativo compreende a venda de mercadorias na atividade “supermercado” a associados, em linha com objeto do estatuto da cooperativa, e somente se sujeita às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União nos casos de comprovação de vendas a não associados, ou no caso de abusos devidamente comprovados. Eventual glosa de resultados positivos não deve ser realizada em face da presunção de que determinadas mercadorias não estão vinculadas à atividade econômica dos associados e ao objeto da cooperativa.

SOCIEDADES COOPERATIVAS. DESPESAS FINANCEIRAS. VINCULAÇÃO A RECEITAS FINANCEIRAS

Rendimentos de aplicações financeiras constituem resultados de atos não cooperativos, e apenas as despesas financeiras vinculadas a essas aplicações podem compor o resultado tributável.

SOCIEDADES COOPERATIVAS. VENDA DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. TRIBUTAÇÃO

A venda de bens do ativo imobilizado realizada por cooperativa é ato não cooperativo, sendo o seu resultado, portanto, tributável.

DISTRIBUIÇÃO DE RESULTADO DE ATO NÃO COOPERATIVO A EMPREGADOS. DESTINAÇÃO DO FATES AO PLANO DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS. IMPOSSIBILIDADE

O Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (FATES), somente pode ser destinado à assistência técnica, educacional ou social, de familiares e empregados. Portanto, não pode ser utilizado para participação a título de distribuição de resultados em pecúnia.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA CARF Nº 105

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, II, "a", da Lei nº 9.430, de 1996, pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, caso em que não se aplica a súmula CARF nº 105.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**TRIBUTAÇÃO REFLEXA**

Aplicam-se aos lançamentos decorrentes da CSLL as mesmas razões de decidir referentes às exigências à título de IRPJ.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar as glosas de receita e a realocação de despesas e custos diretos relativos à atividade de Supermercado, de forma que a Unidade de Origem proceda à nova apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL para fins de determinação da exigência tributária. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 1201-005.103, de 17 de agosto de 2021, prolatado no julgamento do processo 10925.721363/2016-80, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Sergio Magalhaes Lima, Thiago Dayan da Luz Barros (Suplente convocado), Lucas Issa Halah (Suplente convocado), e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de acórdão de primeira instância, que julgou improcedente a Impugnação do sujeito passivo contra lançamento relativo à Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL).

As circunstâncias da autuação e os argumentos de Impugnação estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto que, em síntese, refere-se à manutenção do crédito tributário apurado em decorrência de classificação indevida de receitas como ato não cooperado, bem como de demais resultados como não tributáveis, além de compensação indevida de prejuízos.

Cientificado do acórdão recorrido, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, aduzindo, resumidamente, os mesmos argumentos apresentados quando da impugnação ao lançamento, acrescentando apenas mais uma questão preliminar derivada da decisão recorrida.

É o relatório

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso é tempestivo, e atende aos demais requisitos, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

Em questão preliminar, insurge-se a Recorrente contra assertiva constante da decisão guerreada quanto à ótica daqueles julgadores em relação às jurisprudências administrativa e judicial. Esclarece aquela decisão que *“os julgados, sejam eles judiciais ou administrativos, apenas vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente prevista na legislação”* (e-fls. 474).

Conclui a Recorrente, após discorrer sobre comandos legais e doutrina, que *“não há fundamento para alegação dos julgadores administrativos”* (e-fls. 512).

Com efeito, não foi possível avaliar se a conclusão da Recorrente representa uma mera observação contrária a uma informação, ou se, de fato, suscita-se eventual preliminar de nulidade, que, se for o caso, não foi claramente expressa.

A fim de esparcar quaisquer dúvidas que possam remanescer quanto ao objetivo da Recorrente, e de se evitar eventual prejuízo ao contraditório, tomo a questão como preliminar de nulidade.

Da leitura da decisão, verifico que o esclarecimento posto em nada afetou a análise de mérito, pois não representou a razão decidir que levou ao resultado cancelado em acórdão, e muito menos, trouxe prejuízos ao contraditório e à ampla defesa.

Em verdade, trata-se de afirmativa que procura apenas informar que aqueles colegiados devem obediência às decisões administrativas e judiciais a que a legislação, em sentido amplo, atribua eficácia normativa vinculante, sendo esse o motivo pelo não acolhimento de quaisquer julgados administrativos e judiciais. Portanto, correta a assertiva.

Assim, por não vislumbrar qualquer indício de nulidade, rejeito a preliminar, e passo à análise de mérito.

Sobre as infrações, trata-se de lançamentos de IRPJ/CSLL referentes ao ano-calendário de 2011, a seguir descritos:

- I. **Auto de Infração Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)**, no valor de R\$ 2.057.223,00, acrescido de multa prevista no art. 44, inc. I, da Lei nº 9.430/96 e demais acréscimos legais (fls. 2 a 9);
- II. **Auto de Infração Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)**, no valor de R\$ 740.601,16, acrescido de multa prevista no art. 44, inc. I, da Lei nº 9.430/96 e demais acréscimos legais (fls. 11 a 17);
- III. **Auto de Infração Multa exigida isoladamente**, no valor de R\$ 372.062,94 (fls. 19 a 22).

Os fatos descritos no Termo de Verificação Fiscal (TVF), resumidamente e claramente expostos na decisão de primeira instância, estão a seguir reproduzidos (e-fls. 471/472):

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal e de Encerramento Parcial de Ação Fiscal de fls. 25 a 42, o sujeito passivo Cooperativa de Produção e Consumo Concórdia - Coperdia - tem por objeto social promover as atividades econômicas de caráter comum aos associados com destaque para: (1) venda e industrialização de produção agrícola e pecuária; (2) compra em comum de bens de consumo.

Na apuração do lucro real realizada pela contribuinte, detectou-se a exclusão da importância de R\$ 9.542.241,71 a título de Resultado Não Tributável Soc. Cooperativa que, de acordo com as respostas da Coperdia, era composta de operações realizadas diretamente com cooperados sobre as quais, consequentemente, não haveria incidência de IRPJ e de CSLL.

A fim de verificar a regularidade da segregação do resultado informado pela contribuinte, a autoridade lançadora encaminhou diversos termos de intimação para apresentação de demonstrativos mensais relativos às atividades que possuíam operações de cooperados e não cooperados. Após solicitar diversas prorrogações de prazo para resposta, a Coperdia informou:

“Assim, apesar dos esforços empreendidos, não foi possível a recuperação e validação dos dados que permitissem a confirmação da existência das informações solicitadas e a apresentação das mesmas. (...)”

Ainda, o sujeito passivo foi intimado a prestar esclarecimentos acerca do valor de R\$ 820.674,39, utilizado como dedução a título de Participação no Resultado -Empregados. Em resposta, anexou documento denominado Plano de Participação nos Resultados.

De acordo com o relatório fiscal, no lançamento do IRPJ foram levados em consideração os seguintes fatos:

Dedução indevida na apuração do lucro real no valor de R\$ 7.597.997,53 referente a operações e atividades estranhas à sua finalidade;

Compensação indevida de R\$ 339.473,01 a título de prejuízos fiscais de anos anteriores;

Dedução indevida de R\$ 820.674,39 a título de Participação nos Resultados por Empregados.

Em relação à CSLL, foram apuradas as mesmas infrações acima citadas.

Ainda, a autoridade lançadora *entendeu por não considerar nos balanços de suspensão (janeiro a novembro) do sujeito passivo transcritos em seu Livro LALUR os resultados de atos cooperados (operações com associados) seja positivo (exclusões) seja negativo (adições) visto ser impossível determinar a correção dessas adições ou exclusões*, fato que deu origem ao Auto de Infração Multa exigida isoladamente - falta de pagamento da CSLL incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

O acórdão recorrido foi assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - **IRPJ**

Ano-calendário: 2011

ATO COOPERATIVO. DEFINIÇÃO.

Atos cooperativos são aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados para a consecução de seus objetivos sociais.

COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Uma vez demonstrado pela fiscalização que houve compensação indevida de prejuízos e de base de cálculo negativa, cabe à impugnante o ônus de provar a irregularidade da glosa.

SOCIEDADES COOPERATIVAS. RECEITAS DE VENDAS DE MERCADORIAS.

O resultado positivo das cooperativas, proveniente de operações com associados decorrentes de vendas de mercadorias não vinculadas à atividade econômica dos associados e ao objeto da cooperativa, sujeita-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União.

SOCIEDADES COOPERATIVAS. RECEITAS FINANCEIRAS. TRIBUTAÇÃO.

A aplicação financeira realizada por cooperativa é ato não cooperativo, sendo o seu resultado, portanto, tributável.

SOCIEDADES COOPERATIVAS. VENDA DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. TRIBUTAÇÃO.

A venda de bens do ativo imobilizado realizada por cooperativa é ato não cooperativo, sendo o seu resultado, portanto, tributável.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2011

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplicam-se aos lançamentos decorrentes da CSLL as análises referentes às exigências ligadas ao IRPJ.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. VINCULAÇÃO.

As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRINCÍPIOS. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INCOMPETÊNCIA.

Descabe apreciar em sede de contencioso administrativo fiscal alegações fundadas em inconstitucionalidade de leis, ilegalidade de atos normativos ou violação de princípios que compõem a legislação tributária.

PROVA. RECEITA CONTABILIZADA. ISENÇÃO.

Sendo incontestável o auferimento da receita e estando a operação regularmente contabilizada, considera-se comprovada a ocorrência do fato gerador, ficando a cargo do contribuinte apresentar a prova da isenção, o que, não acontecendo, deve ensejar a tributação do rendimento.

MULTA DE OFÍCIO. CUMULATIVIDADE COM MULTA ISOLADA

Apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações pela mesma pessoa natural ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, as penas a elas cominadas, se as infrações não forem idênticas. Conseqüentemente, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, II, "a" (com a redação dada pela Lei 11.488/07), pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Recorrente controverte os resultados decorrentes do procedimento fiscal por meio de questionamentos que serão deduzidos e analisados em tópicos a partir das infrações identificadas.

Solicita que todas as razões recursais acerca das regras aplicadas ao IRPJ sejam extensíveis à CSLL, o que será considerado nas análises desenvolvidas a seguir, de forma que serão, para esses tributos, aplicadas as mesmas razões de decidir.

1 Da dedução indevida na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, no valor de R\$ 7.597.997,53.

1.1 DOS CRITÉRIOS DE APURAÇÃO ADOTADOS PELA AUTORIDADE FISCAL PARA APURAÇÃO DOS RESULTADOS DECORRENTES DE ATOS COOPERADOS E NÃO COOPERADOS.

Após discorrer sobre os fatos e fundamentos jurídicos, a Recorrente faz várias afirmações que podem ser sintetizadas na objeção aos critérios adotados para apuração dos resultados. Colhe-se, como exemplo a seguinte afirmação de que a autoridade fiscal não concordou com os critérios de apuração adotados, *“e sem qualquer fundamento legal, jurídico ou lógico, estabeleceu novos critérios para apuração do resultado”* (e-fls. 504).

Aponta ainda que *“depois das ‘alterações’ realizadas pelo auditor fiscal, o resultado das operações com não associados foi 4,7 vezes maior do que o resultado apurado nas operações com associados, sendo que, os ingressos oriundos dos associados é praticamente o dobro do que as receitas com não associados”* (e-fls. 507/508).

Em decisão de primeira instância sobre esse ponto afirmou-se que: *“o procedimento fiscal não alterou os critérios de apuração do resultado por simplesmente reclassificar como sujeitas à tributação receitas*

outrora isentas, e sim em decorrência da não apresentação, pelo sujeito passivo, das memórias de cálculo e demonstrativos hábeis a comprovar que tais valores eram, de fato, referentes a atos praticados com cooperados” (e-fls. 475).

Acrescenta que corrobora essa tese, segundo aquela decisão, “o fato de a impugnante ter apresentado as informações solicitadas pela autoridade lançadora referentes às atividades ‘leite’ e ‘suínos’, nas quais a apuração se deu nos exatos termos defendidos pela autuada” (e-fls. 475).

Para melhor esclarecer o critério utilizado, bem como o contexto que o envolve a sua forma de aplicação, necessário o detalhamento dos fatos. Nesse sentido, constatou-se que:

- a. A Recorrente é uma sociedade cooperativa de produção e de consumo que possui inúmeras filiais, várias atividades e subatividades distintas. São 12 atividades informadas (Cereais, Pecuária, Fruticultura, Leite, Posto de leite, Reflorestamento, Fábrica de rações, Unidade de Tratamento de Madeira (UTM), Agropecuária, Supermercado, Almoxarifado e Posto de combustíveis), e para cada uma dessas atividades, há várias subatividades, a exemplo da atividade Pecuária, que há cerca de 18 subatividades, tais como: Avicultura, Suíno leiteiro, e Suínos Comodato.
- b. O controle do ato cooperativo, para fins de separação dos atos não cooperados, é feito em relação a cada subatividade.
- c. Quando o ato cooperativo é pela entrada, o cálculo é feito com base na produção entregue pelos Cooperados na Cooperativa, quando é pela saída, o cálculo é feito com base no fornecimento da Cooperativa para os cooperados.
- d. A apuração dos resultados é realizada segregando-se, para cada atividade, as receitas, custos, e despesas diretas, sendo as indiretas apuradas por rateio, calculado com base na proporção entre receitas decorrentes de atos cooperados e não cooperados sobre a receita total.
- e. Durante o procedimento, o auditor entregou uma planilha, com base no balancete de contas transmitidos via SPED, para que fossem informadas as atividades e subatividades a que se referiam as contas contábeis ali registradas. Buscou-se também obter a demonstração da apuração, mês a mês, dos atos cooperados e dos não cooperados, controlados pela entrada, de forma a conferir lastro aos registros contábeis sob análise, por meio de intimação com ciência, em 30/09/2015 (e-fls 50/63).
- f. As subatividades controladas pela entrada se resumem a apenas 10, de um total de 139 subatividades existentes (e-fls 328 a 330). São elas:

Soja Consumo, Trigo Consumo, Avicultura, Suínos Leiteiro, Suínos Ciclo Completo, Suínos Parceria Aurora, Suínos Parceria Coperdia, Leite Produção, Tratamento de Madeira, e Madeiras Coperdia Agrop.

g. Contudo, o auditor não obteve sucesso, pois, após várias solicitações de prorrogações para atendimento, foi-lhe comunicado em definitivo, em 17/05/2016 (e-fls. 274/275), cerca de sete meses depois, sobre a impossibilidade de se prestarem as informações devido a problemas técnicos em sistema de processamento de dados.

h. Houve, todavia, apresentação de informações que permitiram ao auditor identificar o percentual do ato cooperado e não cooperado, considerando a entrega de produção pelos associados e não associados, mas apenas em relação a 5 subatividades relacionadas a Leite e Suínos. A partir da identificação do percentual relativo a cada ato, foram feitos os ajustes adequados na apuração final.

i. Sobre as demais subatividades, pela falta de registro do controle do ato cooperativo, glosaram-se as receitas registradas como atos cooperados, transferindo-as para atos não cooperados.

j. Quanto às atividades controladas pela saída, não houve reparos aos registros efetuados nas atividades de Fruticultura, Fábrica de Rações, e Combustíveis, mas foram glosados os valores referente à subatividade controlada pela entrada lançados na atividade Loja Agropecuária.

k. Já em relação à atividade de Mercado (Supermercado), também controlada pela saída, o valor total da receita, bem como os custos e despesas a ela atrelados, foram considerados como decorrentes de atos não cooperados por não estarem vinculados à atividade econômica do associado.

l. Com base nos ajustes acima expostos, foram recalculados os montantes da receita, por atividade, segregadas em ato cooperado e não cooperado, a fim de se extraírem os percentuais de cada ato correspondente a cada atividade, bem como os percentuais totais de rateio que foram utilizados nas rubricas comuns a diversas atividades, conforme previsão disposta no Parecer Normativo CST nº 73/75.

m. Por fim, o cálculo dos valores relativos aos custos e despesas diretas acompanharam o mesmo percentual calculado para segregação das receitas em cada atividade. As despesas indiretas, por sua vez, acompanharam o percentual de segregação total das receitas operacionais.

Acrescente-se ainda, por resultar do mesmo procedimento que levou à retificação do resultado apurado pela Recorrente, que também não foram considerados nos balanços de suspensão (janeiro a novembro) transcritos no livro LALUR, os resultados de atos cooperados, sejam positivos

(exclusões) ou negativos (adições), em razão da não apresentação de informações que revelassem o controle dos atos cooperativos, referentes à demonstração mês a mês da apuração dos atos cooperados e não cooperados conforme citado anteriormente.

Em contraponto à apuração efetuada pela autoridade fiscal, a Recorrente afirma que: *“Esses resultados demonstram um total arbítrio por parte da autoridade fiscalizadora e um verdadeiro desrespeito aos princípios contábeis, em especial ao princípio da competência, pois a única explicação para os resultados apurados pelo agente fiscalizador, é que os custos e despesas não guardam relação com as respectivas receitas”* (e-fls. 508).

Levanta razões (e-fls. 519) pelas quais crê que sejam totalmente improcedentes as pretensões fiscais, *“de reclassificar as receitas das atividades de acordo com o seu entendimento; e de ratear os custos e as despesas de forma individualizada, vale dizer, de forma mensal e por atividade”*.

Afirma ainda que *“cabe ao Fisco a prova da irregularidade, ou seja, provar que a Impugnante cometeu falhas na apuração do resultado tributável e na apuração do imposto de renda, bem assim fundamentar de forma criteriosa e clara, quais os fatos e as disposições legais, que embasam a sua posição, visto que os contribuintes/Impugnante gozam da presunção legal.”*

Sobre as alegações da Recorrente, importante registrar que o art. 87 da Lei 5.764/71 dispõe que:

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" **e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.**

Contudo, apenas a escrita contábil, sem acompanhamento de documentos hábeis que lhe deem lastro, é insuficiente como prova em favor do sujeito passivo, conforme dispõe o art.9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.598/77, *verbis*:

Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e **comprovados por documentos hábeis**, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Nesse sentido, pelo seu notório conhecimento técnico, vale recordar o trecho abaixo do voto condutor da il. Conselheira Sandra Maria Faroni no acórdão 101-92.476, de 10 /11/1998:

"Se a escrituração contábil da sociedade segrega as receitas e correspondentes custos, despesas e encargos segundo sua origem (atos cooperativos e demais atos), serão excluídos da tributação os resultados dos atos cooperativos. Todavia, se a escrita (acompanhada de documentação hábil que a lastreie) não especificar com clareza quais as receitas dos atos cooperativos e quais os atos não cooperativos, ter-se-á como integralmente tributado o resultado da sociedade. É que, nesse caso, impossível será a determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária."

Pela relevância ao contexto, não se pode ignorar as inúmeras tentativas do auditor em se obter as documentações que embasaram o controle do ato cooperativo. Afinal, foram várias prorrogações para atendimento, mas que se mostraram insuficientes.

Por esse motivo, não restou outra alternativa a se adotar que não a realizada durante o procedimento fiscal, motivo pelo qual não se afastar o critério adotado pela autoridade autuante.

1.2 DAS ATIVIDADES CONTROLADAS PELA ENTRADA

Em relação às atividades controladas pela entrada, verifico que o auditor nada mais fez do que empregar, em razão da falta de documentos aptos a comprovar o controle do ato cooperativo, método de apuração consagrado no Parecer Normativo CST, nº 73/75, conforme excerto do item 6 abaixo reproduzido:

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.

Conforme os fatos acima descritos, os custos e despesas diretas, em relação às atividades cujas receitas foram objeto de glosa, foram imputados em proporção ao percentual de segregação, entre ato cooperado e não cooperado por atividade, isto é, imputados às receitas com as quais guardam correlação, conforme expressão literal da passagem acima transcrita. Os custos e encargos indiretos, também foram apurados em linha com o comando do Parecer, isto é proporcionalmente ao valor das duas receitas brutas.

Nesse sentido, a própria demonstração de resultado apresentada pela Recorrente quando do procedimento fiscal já apontava a forma de cálculo dos resultados por atividade (e-fls. 335/339).

Ademais não trouxe a Recorrente em impugnação apontamentos específicos que pudessem infirmar o critério estabelecido pela autoridade fiscal, que deflui, como visto, do Parecer Normativo CST nº 73/75, ou mesmo demonstrativos acompanhados de documentos que evidenciassem a possibilidade de recomposição das memórias de cálculo, aquelas não apresentadas à autoridade fiscal, apesar de insistentemente solicitadas.

Diante de tais fatos, não há que se conferir razão à Recorrente acerca dos lançamentos efetuados com base nas atividades controladas pela entrada.

1.3 DAS ATIVIDADES CONTROLADAS PELA SAÍDA

Já em relação às atividades controladas pela saída, embora não tenha reparos a fazer sobre a glosa, no valor de R\$ 637.721,17, por força da rubrica MADEIRA COPERDIA AGROP, cujo ato cooperado é controlado pela entrada, e compõe a atividade agropecuária, que registrou receita total de R\$ 83.714.794,42, não posso concordar com a glosa efetuada das receitas da atividade Supermercado, analisada a seguir.

A Recorrente informa que “na atividade “SUPERMERCADO”, o agente fiscalizador glosou o total da receita no valor de R\$ 14.513.410,21 contabilizada como ato cooperativo e reclassificou para as receitas de ato não cooperativo sob a alegação de que tal atividade não guarda relação com as atividades econômicas dos cooperados.

Importante registrar que os custos e despesas diretas também foram realocados, acompanhando aquelas receitas, para fins de cálculo do resultado.

Aduz que “a autoridade fiscalizadora glosou as receitas da atividade “SUPERMERCADO” da apuração de resultados com sócios e reclassificou para a apuração de resultado com terceiros, alegando que essa atividade, segundo seu entendimento, não guarda relação com a atividade econômica do cooperado, visto que, trata-se da venda de bens destinados à alimentação, vestuário, higiene pessoal, etc..”

Defende, em síntese, que as vendas realizadas a cooperados se revestem de atos cooperativos, e que um dos objetivos da Cooperativa, ora Recorrente, encontra-se previsto no art. 2º do seu Estatuto Social, a seguir reproduzido:

Art. 2º A sociedade objetiva, com base na colaboração recíproca a que se obrigam seus associados, promover:

[...]

IV- A compra em comum de bens, produtos, mercadorias e serviços para uso e consumo e aquisição em comum dos insumos utilizados no desenvolvimento das atividades agropecuárias;

a) **adquirir e fornecer produtos de uso e consumo, como implementos agrícolas, máquinas, equipamentos, materiais de construção, ferragens, pneus, combustíveis, lubrificantes, gás liquefeito de petróleo, gêneros alimentícios, produtos de uso pessoal, produtos de uso doméstico, artigos domésticos, eletrodomésticos, refeições e lanches por meio de restaurantes e similares;**

Por sua vez, a autoridade fiscal entendeu que somente são considerados atos cooperados as receitas decorrentes de vendas e mercadorias vinculadas diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa. Baseou sua concepção segundo o disposto na resposta à pergunta nº 11 do “Manual da DIPJ”, nesses termos:

011 O que são atos cooperativos? Denominam-se atos cooperativos aqueles praticados entre a cooperativa e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para consecução dos objetivos sociais. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. Assim, podemos citar como exemplos de atos cooperativos, dentre outros, os seguintes: (...)

2) o fornecimento de bens e mercadorias a associados, desde que vinculadas à atividade econômica do associado e que sejam objeto da cooperativa nas cooperativas de produção agropecuárias;

Conclui que “Da leitura do demonstrativo *RECEITAS COOPERADAS 2011 – COPERDIA* se percebe que as mercadorias/produtos comercializados se referem a itens destinados a alimentação, vestuário, higiene pessoal, etc. Sendo assim, consideramos que tal operação não guarda relação com a atividade econômica do cooperado, pelo que consideramos as receitas da atividade *MERCADO* como 100% não cooperadas” (e-fls. 35).

Verifica-se que a Atividade Supermercado possui várias subatividades, a seguir relacionadas: eletro/informática, produtos básicos, bebidas, matinais, óleos, azeite e compostos, massas, biscoito, salgadinhos, fermentos, farináceos, sopas e caldos, temperos, conservas, cereais mercado, sobremesas, bomboniere, confeitaria/especiarias, adoçantes, limpeza, higiene, perfumaria, cutelaria, primeiros socorros, infantis, inseticidas, utilidades domésticas, confecções, sandálias/sapatos, mat. escolar/papelaria, material elétrico, artigos para festas, brinquedos, material fotográfico, artigos para camping, prod. agropecuária, hortifrutigranjeiros, açougue e derivados carne, massas/salg/horti.cong/res, padaria e confeitaria, leite tp c/ deriv. leite, diversos/compra direta, produtos coperdia, cigarros/fumo, rações/cereais animais, encartelados durex, prod. merc. fora de linha. Vale dizer, são inúmeros produtos que em muito se assemelha aos supermercados típicos de sociedades empresariais.

Com a devida vênia à autoridade lançadora, sem aqui discutir a existência de fundamentação legal ou mesma outros entendimentos possíveis, vejo que ocorreu um equívoco na interpretação do texto

exposto no “Manual DIPJ”. É que a relação com a atividade econômica do cooperado a que alude o texto deve ser complementada com a sua parte final: “ *e que sejam objeto da cooperativa nas cooperativas de produção agropecuária*”. Em outras palavras, a vinculação à atividade econômica é uma condição válida para bens e mercadorias fornecidas aos associados de **cooperativas de produção**.

Ocorre que aqui não se trata tão somente de uma cooperativa de produção, mas também de consumo, pois, como trazido pela própria autoridade fiscal em seu TVF: “*De acordo com o estatuto social (anexo ESTATUTO) a COPERDIA se apresenta como uma cooperativa singular que tem por objeto social promover as atividades mencionadas no artigo 2º do referido diploma, em especial: (1) a venda em comum da produção agrícola e pecuária (e também a industrialização) dos seus associados; (2) e a compra em comum de bens para o consumo dos seus associados.*”(e-fls.26).

Nesse sentido, o estatuto social da cooperativa se autodefine como uma cooperativa de produção e consumo, conforme se observa em seu título e art. 1º, a seguir reproduzidos:

ESTATUTO SOCIAL DA COOPERATIVA DE PRODUÇÃO E CONSUMO
CONCÓRDIA.

CAPÍTULO I

DENOMINAÇÃO, SEDE, FORO, ÁREA DE AÇÃO, PRAZO E ANO SOCIAL

Art. 1º - A Cooperativa de Produção e Consumo Concórdia, com a sigla COPÉRDIA, rege-se pelo presente Estatuto e pelas disposições legais vigentes, tendo: [...]

Portanto, trata-se de uma cooperativa mista nos termos do art. 10 da Lei, 5.764/71, *verbis*:

Art. 10. As cooperativas se classificam também de acordo com o objeto ou pela natureza das atividades desenvolvidas por elas ou por seus associados.

[...]

§ 2º **Serão consideradas mistas as cooperativas que apresentarem mais de um objeto de atividades.**

Caso fosse uma cooperativa apenas de consumo, não haveria dúvidas quanto à impossibilidade de se considerar não tributáveis as receitas da atividade, mas, por outro lado, o enquadramento legal seria distinto, conforme definido no disposto no art. 69, da Lei 9.532/97:

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

Por sua vez, esclarece o ADN Cosit nº 04/1999 o significado do termo “consumidores”, bem como a não aplicação do referido artigo às sociedades cooperativas mistas tal, *verbis*:

Ato Declaratório Normativo COSIT nº 004, de 25 de fevereiro de 1999 Normativo COSIT nº 004, de 25 de fevereiro de 1999 DOU de 26/02/1999 Dispõe sobre a tributação das sociedades cooperativas de consumo e mistas.

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 199, inciso IV, do Regimento Interno de Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF No 227, de 3 de setembro de 1998, e tendo em vista o disposto no art. 69 da Lei No 9.532, de 10 de dezembro de 1997, Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que:

1. não se aplica às sociedades cooperativas mistas o disposto no art. 69 da Lei No 9.532/97, que estabelece tratamento tributário para as sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores;

2. o termo "consumidores", referido no art. 69 da Lei No 9.532/97, abrange tanto os não-associados como também os associados das sociedades cooperativas de consumo.

Veja-se que a incidência legal não abarca as cooperativas mistas, e, portanto, entendo que, no caso em tela, seja considerado ato cooperado o fornecimento de produtos e mercadorias aos associados ainda que desvinculados diretamente da atividade econômica relacionada ao objeto de uma cooperativa exclusivamente de produção agropecuária.

Contudo, esse entendimento não afasta a leitura de que os produtos e mercadorias consumidos não devam guardar um certo vínculo, ainda que indireto, seja pela complementariedade que enxergo necessária entre os dois objetivos, consumo e produção, caso contrário seriam duas cooperativas independentes, seja como forma de se evitarem abusos que possam travestir uma efetiva cooperativa de consumo em cooperativa mista para gozo indevido de benefícios tributários.

Nesse sentido, creio que deveria o procedimento fiscal estar calcado no exame efetivo, com lastro probatório, de determinados produtos que, ao meu ver, parecem se desvincular totalmente dos objetivos comuns da cooperativa, e, ainda, dos controles do ato cooperativo para eventual produção de prova relativa à efetiva venda de produtos aos cooperados, como forma de segregação das receitas decorrentes de venda a não cooperados, na mesma linha que resultou nas glosas efetuadas sobre os receitas das demais atividades.

In casu, a linha adotada para constatação de produtos e mercadorias não vinculados à atividade econômica do associado foi baseada em uma mera amostragem amparada em exemplo de três subatividades (alimentação, vestuário, higiene pessoal), que entendo estarem previstas no art. 2º,

inciso IV, alínea (a) do estatuto, e cuja prova da não vinculação inexistia nos autos. A seguir essa diretriz, estar-se-ia inaugurando a hipótese de tributação por presunção simples, quando, na verdade, haveria um grande campo probatório a se esgotar para se revelar que, de fato, a totalidade dos produtos comercializados na atividade Supermercado não guarda relação com a atividade econômica do cooperado.

Outra linha de ação que poderia ser seguida seria a da investigação dos reais adquirentes dos produtos de Supermercado, caso em que apenas as vendas aos cooperados seriam isentas. Mas não foi esse o caminho percorrido pela autoridade lançadora.

Pelas razões expostas no presente tópico, entendo que assiste razão à Recorrente tão somente em relação às retificações do resultado efetuadas pela autoridade fiscal referentes à atividade de Supermercado.

1.4 DOS RENDIMENTOS DE APLICAÇÃO FINANCEIRA E DA ALIENAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

Em relação às receitas de aplicações financeiras, informa a Recorrente que *“O critério utilizado pela Impugnante foi o de considerar toda a receita da aplicação no resultado com não associado, e, por conseguinte, toda a despesa relacionada diretamente a esta receita, também foi considerada no resultado com não associado”*

Reclama, porém, pela possibilidade de se deduzir as despesas decorrentes da aplicação financeira, e colaciona jurisprudências administrativas que parecem confirmar esse entendimento.

E conclui (e-fls. 536): *Razões pelas quais é improcedente a pretensão do agente fiscal de atribuir parte das despesas decorrentes da aplicação financeira (custo financeiro das aplicações) ao resultado das operações com associados, quando a receita da aplicação financeira foi totalmente registrada no resultado com as operações realizadas com não associados, devendo-se manter inabalável a apuração do resultado elaborada pela Impugnante.*

A discussão, em verdade, não está afeta às receitas, pois essas não foram retificadas, conforme se observa da *Demonstração de Apuração das Receitas e Despesas Financeiras*, mas sim, às despesas financeiras que terminaram por serem rateadas em função do percentual de segregação das receitas/ingressos totais entre atos cooperados e não cooperados, situação com a qual discorda a Recorrente, por entender que as despesas financeiras, sem especificar quais, deveriam ser utilizadas para dedução dos rendimentos de aplicações financeiras.

Contudo, como bem explica a autoridade lançadora, *“Considerando que o sujeito passivo não coligiu documentos hábeis a estribar a separação desta rubrica por atividades, esta Fiscalização adotou o critério de se*

pautar nos dados contábeis. Da mesma forma, e frente a impossibilidade de relacionar a cada uma das atividades as rubricas que compõe os DISPÊNDIOS/DESPESAS FINANCEIRAS, concluímos por segregá-las conforme o ato cooperado geral e ato não cooperado geral.”

Nesse sentido, entendo correto o voto condutor da decisão de primeira instância ao afirmar que “*No caso das despesas financeiras, não se pode afirmar que não guardem relação com as atividades operacionais da cooperativa como, por exemplo, descontos concedidos, juros pagos relativos a fornecimento etc...*”, para concluir: “*Sendo assim, correta a metodologia utilizada pela autoridade administrativa uma vez que, conforme já citado anteriormente, o sujeito passivo não apresentou os documentos hábeis a demonstrar a regularidade da segregação de atos cooperados e não cooperados*”.

Quanto à alienação de bens do ativo imobilizado, conforme bem informa a Recorrente, “*a Impugnante proporcionalizou as receitas e o custo com base no ato cooperativo geral do período, porém o agente fiscalizador entendeu que as receitas decorrentes da venda de bens do ativo imobilizado deve ser alocada integralmente com não sócios*”.

Expõe argumentos sobre a inexistência de lucro a ser tributado pelo imposto de renda decorrente das receitas financeiras e da alienação de bens do ativo imobilizado a partir da premissa de que cooperativas não objetivam lucro.

Embora a premissa “*cooperativas não objetivam lucro*” seja verdadeira, a conclusão de não ser possível a tributação do resultado da alienação de bens do ativo imobilizado é falsa. Isto, porque simplesmente não se trata neste nesse caso de um ato cooperativo, por não ser inerente às finalidades da cooperativa.

Não há, portanto, como ratear o ganho de capital, como se houvesse uma parte atribuível a ato cooperativo e outra parte a ato não cooperativo. Como consequência disso, ganhos de capital são resultados que devem ser integralmente tributados, à luz dos artigos 79, 85, 88 e 111 da Lei nº 5.764/1971.

2 Da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais com base nos balanços de suspensão

Outra razão levantada contra o lançamento das multas isoladas de que trata este tópico, nas palavras da Recorrente, é a “*de ignorar os balanços levantados para fins de redução e suspensão do imposto no período de janeiro a novembro de 2011, para fins de glosar integralmente as exclusões realizadas no LALUR a título de exclusão das sobras oriundas do ato cooperativo*”.

Em sua descrição dos fatos, informa que:

O agente fiscalizador exigiu que a Impugnante apresentasse (sic) a apuração de resultados mensal (sic) detalhando a apuração com sócios e não sócios aberta por atividades e subatividades.

A Impugnante, depois de feitos os fechamentos contábeis mensais, diga-se, de acordo com as normas legais, não guardava as memórias de cálculo de acordo com o que o agente fiscalizador estava exigindo. Em função da dinâmica do sistema informatizado, não foi possível construir as memórias de cálculo mensais no grau de detalhamento exigido pelo agente fiscalizador. E esse foi o motivo para o mesmo desconsiderar integralmente a apuração do ato cooperativo de janeiro a novembro de 2011.

Registre-se, desde já, que a Impugnante forneceu ao FISCO através da ECD – Escrituração Contábil Digital as demonstrações contábeis mensais com a contabilização em separado das operações com sócios e não sócios, bem como, apresentou a apuração mensal dos tributos (LALUR), demonstrando as adições e exclusões realizadas em cada mês de apuração.

Após discorrer sobre o fato gerador do imposto de renda, acrescenta que *“A ‘reapuração’ do resultado da Impugnante, pretendida pela autoridade administrativa pelo critério de se obter o lucro real anual de forma individualizada, por operação e por atividade, numa periodicidade mensal, levou a desconsideração das demonstrações financeiras da Impugnante, nos meses de janeiro a novembro de 2011.”*

Conforme relato da autoridade fiscal, após a frustrada resposta à solicitação de memória de cálculo e documentos hábeis a comprovar o controle do ato cooperativo, concluiu que *“à míngua de informações que deveriam ser prestadas pelo sujeito passivo esta Fiscalização entendeu por não considerar nos balanços de suspensão (janeiro a novembro) do sujeito passivo transcritos em seu Livro LALUR os resultados de atos cooperados (operações com associados) seja positivo (exclusões) seja negativo (adições) visto ser impossível determinar a correção dessas adições ou exclusões”*.

Concluiu que *“a não incidência do IRPJ e a isenção da CSLL (artigo 36 da Lei nº 10.865/2004) sobre o resultado do ato cooperado está a depender da correta contabilização e comprovação dos mesmos.”*

Nesse ponto, correta a interpretação da autoridade fiscal.

Também indica a Recorrente que *“A fiscalização tem a pretensão de constituir crédito tributário, referente ao ano de 2011, atualmente no ano de 2016. Portanto, muito tempo após a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, vale dizer, em 31 de dezembro de 2011”*.

Portanto, em suas palavras, *“não há que se falar em aplicação de multa isolada sobre o valor dos pagamentos mensais, vez que foram meras antecipações do imposto sobre a renda daquele exercício”*.

Afirma, com a identificação de acórdãos, que *“a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa não pode ser aplicada cumulativamente*

com a multa de lançamento de ofício sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal”, e que “encerrado o período anual de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia”.

Mais uma vez, parte a Recorrente de premissa maior verdadeira, relativa às decisões jurisprudenciais, mas que em nada se relaciona a premissa menor, aqui tratada, sobre a aplicação de multa isolada sobre estimativa não recolhida após o encerramento do ano calendário.

Explica-se: enquanto a primeira afirmação está prevista na súmula Carf nº 105, mas que se aplica tão somente à multa isolada antes prevista no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei 9430/96, a segunda, que também é objeto da súmula Carf nº 82, não trata de lançamento de multa isolada, mas sim de cobrança de estimativas. Confira-se:

Súmula CARF nº 82

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas. **(Vinculante,** conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

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.

Por sua vez, entendo que a alteração do art. 44 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, trouxe certa pacificação ao tema, de forma que entendo possível a cumulação de multas na forma como aplicada ao presente caso por se tornarem claros e distintos os enquadramentos legais que as fundamentam.

Considerando, repise-se, que aqui não se trata de exigência de estimativas, e muito menos de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei 9430/96 (atualmente revogado), não há que se concluir pelo acolhimento desse pleito.

3 Da Compensação de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL

Como nas demais matérias, a Recorrente não controverte a decisão de primeira instância, no ponto ora abordado. Pela clareza do voto, e por não merecer reparos, adoto as razões de decidir daquela decisão que a seguir transcrevo:

A interessada argumenta que a glosa das compensações do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores é improcedente por se tratar de abatimentos realizados com base na escrita contábil por ela elaborada,

mais especificamente, registrada na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

Declara que, em atendimento aos termos de intimação recebidos, forneceu toda a documentação que comprova a existência desses valores perfeitamente escriturados e que "não merece prosperar a pretensão do agente fiscalizador de glosar as compensações realizadas pela Impugnante. Sobre a questão, a autoridade lançadora informa em seu relatório que o Sistema de Acompanhamento de Prejuízo, Lucro Inflacionário e Base de Cálculo Negativa (Sapli) *"aponta que em 31/12/2010 já não havia mais prejuízos fiscais a serem compensados pelo sujeito passivo."*

O Sistema de Acompanhamento de Prejuízo, Lucro Inflacionário e Base de Cálculo Negativa - Sapli - é o retrato das informações contidas nas DIPJ transmitidas, que reúne os dados de interesse da Administração no controle do saldo de prejuízos a compensar, saldo de lucro inflacionário a realizar e saldo de base de cálculo negativa da CSLL a compensar.

Esclareça-se que o Sapli é um sistema com controle restrito de acesso, ficando registradas possíveis alterações em seu histórico, que podem decorrer apenas de

fiscalização e de decisões proferidas em processos administrativos, sendo que em ambos os casos o contribuinte é cientificado. Na impugnação, ainda que tenha tido acesso a essa declaração (fls. 190 a 196) para confrontá-la com os lançamentos contábeis, a DIPJ e sua escrituração contábil a fim de apontar eventuais divergências que justificassem o cancelamento da glosa, a Coperdia não fez devendo, portanto, ser considerada improcedente sua impugnação.

4 Dedução indevida de R\$ 820.674,39 a título de Participação nos Resultados por Empregados

Sobre essa questão, assim se pronunciou a autoridade lançadora em seu TVF:

O artigo 87 da Lei nº 5.764/71 assevera que o resultado com atos não cooperativos deve ser destinado ao Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social - FATES.

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados

mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

Por sua vez, a destinação que deve ser dada ao FATES é aquela prevista no artigo 28 da citada Lei que assim determina:

Art. 28. As cooperativas são obrigadas a constituir:

II - Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, destinado a prestação de assistência aos associados, seus familiares e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa, constituído de 5% (cinco por cento), pelo menos, das sobras líquidas apuradas no exercício.

A participação dos empregados no FATES se limita à assistência técnica, educacional e social por parte da Cooperativa para aqueles, e o caso em análise se refere a uma retribuição pecuniária.

Ou seja, não há previsão legal para que o resultado do ato não cooperativo seja distribuído, devendo o mesmo permanecer no FATES e ser utilizado na forma legalmente determinada.

Percebe-se que na apuração do resultado (ficha 07 A linha 75 -anexo DIPJ) o sujeito passivo deduz do resultado contábil (R\$ 11.106,813,95) o valor integral de R\$ 820.674,39.

Diante das considerações acima expostas, entendemos que a parcela dedutível dessa rubrica é de R\$ 529.252,91 se considerado o índice de ato cooperativo geral constante do item 4.3.3. Deste modo, o valor de R\$ 291.421,48 por se tratar de parcela relativa a ato não cooperado (conforme índice geral de 35,51%) não poderia ter sido aproveitado/distribuído fora das hipóteses acima transcritas (destinação do FATES), daí ser considerado como uma despesa indedutível. Tal valor foi informado no auto de infração de IRPJ em anexo como DESPESAS INDEDUTÍVEIS -SOCIEDADE COOPERATIVA.

Por seu turno, a Recorrente informa inicialmente que *“A Impugnante, conforme informações prestadas ao agente fiscalizador, teve o seu Plano de Participação nos Resultados aprovado em convenção com o sindicato da categoria”*.

Destaca, em interpretação distinta da autoridade lançadora sobre o mesmo dispositivo legal, que *“O inciso II do art. 28 da Lei nº 5.764/71, estabelece a possibilidade da destinação do FATES para a assistência dos empregados das cooperativas...”*

Acrescenta que *“o Estatuto Social da Impugnante, em seu art. 51, estabelece que:*

Art. 51. O FATES – Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social, destina-se a prestação de Assistência Técnica, Educacional e Social, aos Associados, seus familiares e aos próprios Funcionários da COPÉRDIA, sendo indivisível entre os associados”.

Conclui, por fim, que *“Razões pelas quais não prosperam as alegações da autoridade fiscalizadora de que os valores destinados ao FATES não poderiam ser distribuídos para os empregados da Impugnante”*.

Sobre esse ponto, entendo correto a interpretação do art. 28 da Lei 5.764/71 acima transcrito pela autoridade lançadora, uma vez que não há sobre o que discorrer ou argumentar, dada a clareza dos dispositivos que somente preveem a destinação do FATES à prestação de assistência técnica, educacional e social de familiares e funcionários, mas não para participação a título de distribuição de resultados.

Portanto, não há que acolher o pleito da Recorrente nessa questão.

5 Sobre a cobrança de multa e juros de mora

Afirma a Recorrente que *“seguiu estritamente as disposições legais, as orientações da Administração Tributária e as decisões dos órgãos de jurisdição administrativas”*.

Ante essa premissa, cita o art. 100 do CTN como fonte para asseverar que *“não há como prevalecer a imposição de penalidade (multa) e nem a cobrança de juros”*.

Em que pese o esforço argumentativo, não se pode concordar com a lógica exposta, pois não se resta provada qualquer das hipóteses previstas nos incisos daquele artigo, abaixo transcrito:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Assim sendo, não há como anuir à tese da Recorrente.

6 Da necessidade da realização de perícia e diligência

A Recorrente solicita a realização de perícia por entender que *“A atuação funda-se em entendimentos próprios e subjetivos declinados pela autoridade fiscalizadora, contudo, distanciados das disposições legais e da realidade fática, das orientações da Administração Tributária e das decisões dos órgãos de jurisdição administrativa”*.

Expõe quesitos como objetivo de comprovar que a escrituração contábil, balancetes levantados, critérios e cálculos estão corretos para confrontar o entendimento da autoridade fiscal.

Entendo que o pedido de perícia contábil, formulado pela Recorrente, é totalmente prescindível, por estarem acostados aos autos os elementos necessários e suficientes à formação da convicção dos julgadores para a decisão do presente recurso, bem como não vejo que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação dos Conselheiros deste órgão.

Desta forma, entendo que não pode ser acolhido o requerimento de perícia, pois inexistente clara demonstração de pertinência para esse procedimento.

7 Da dedução de valores lançados a título de PIS e da Cofins das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL

Informa a Recorrente que *“No mesmo procedimento de fiscalização que gerou o auto de infração em combate, o agente fiscalizador também lavrou dois autos de infração nos quais pretendeu aumentar os débitos das contribuições para o PIS e COFINS incidentes sobre as receitas da Impugnante...”*.

Após, conclui que *“os impostos sobre vendas são dedutíveis para fins de apuração do Lucro Real, porém, o agente fiscalizador, embora tenha levantado os referidos valores e autuado a Impugnante, não computou esses débitos de PIS e COFINS na sua apuração do IRPJ e da CSLL, nada obstante haja impugnação aos lançamentos pertinentes ao 2º semestre de 2011”*.

Sobre o assunto em questão, por não se tratar de despesa incorrida, e ainda com exigibilidade suspensa, cujos efeitos somente ocorrerão após a decisão definitiva do processo administrativo fiscal, não se torna possível a dedução almejada.

Ainda que estivesse devidamente escriturada, não poderia ser considerada a despesa dedutível para fins de apuração do lucro real em função da exigibilidade suspensa, conforme disposto no art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95, *verbis*:

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

Note-se que se for considerado procedente em definitivo o lançamento a título de PIS e da Cofins, restará possível a dedutibilidade naquele momento futuro em que poderá ser provisionada tais despesas. Por outro lado, caso se concedesse a dedutibilidade desejada desde já, o risco para a Fazenda seria irreversível na hipótese de decisão definitiva favorável à Recorrente, em todo ou em parte.

Por esses motivos, entendo correta o procedimento adotado pela autoridade fiscal.

8 Das violações a princípios

Por fim, no que diz respeito aos argumentos fundamentados na violação aos princípios da legalidade e da tipicidade tributária, da capacidade contributiva e da segurança jurídica, bem como ao efeito confiscatório das multas isoladas e de ofício, e demais argumentos principiológicos, entendo que não apresentam força argumentativa capaz de infirmar as

razões de decidir acima expostas, bem como não poderiam ter o condão de afastar qualquer norma por inconstitucionalidade nesse Conselho, consoante o seguinte enunciado da súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004
Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000
Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003
Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004
Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

Ante todo o exposto, conheço do recurso, rejeito a preliminar de nulidade, e, no mérito, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para afastar as glosas de receita e a realocação de despesas e custos diretos relativos à atividade de Supermercado, de forma que a Unidade de Origem proceda à nova apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, para fins de determinação da exigência tributária.

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar as glosas de receita e a realocação de despesas e custos diretos relativos à atividade de Supermercado, de forma que a Unidade de Origem proceda à nova apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL para fins de determinação da exigência tributária.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente Redator

Fl. 25 do Acórdão n.º 1201-005.104 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.721644/2016-32