



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

Processo nº 10945.721240/2011-04
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1101-001.013 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de dezembro de 2013
Matéria IRPJ/CSLL - Atos não cooperados
Recorrente COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL LAR
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

NULIDADE. LANÇAMENTO APERFEIÇOADO EM DILIGÊNCIA. VALIDADE PARCIAL. As omissões que resultem em prejuízo ao sujeito passivo, quando este não lhes der causa, podem ser sanadas com reabertura do prazo para impugnação, desde que não transcorrido o prazo decadencial para revisão do lançamento. DECADÊNCIA. MATÉRIA DECIDIDA NO RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA. OBRIGATORIEDADE. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-C do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. APLICAÇÃO DO ART. 150 DO CTN. NECESSIDADE DE CONDUTA A SER HOMOLOGADA. O fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial. CONDUTA A SER HOMOLOGADA. Além do pagamento antecipado e da declaração prévia do débito, sujeita-se à homologação em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, a informação prestada, pelo sujeito passivo, de que não apurou base tributável no período.

RESULTADOS DE ATOS NÃO COOPERATIVOS. CRITÉRIO DE RATEIO. Os custos indiretos e as despesas ou encargos comuns devem ser rateados proporcionalmente às receitas de atos cooperativos e não cooperativos. NORMAS COMPLEMENTARES. PARECER NORMATIVO. Constitui norma complementar de direito tributário parecer normativo publicado no Diário Oficial da União que, no silêncio da lei, e sem contrariar seus fundamentos, estabelece critério de apuração a ser observado por todas as sociedades cooperativas.

RECEITAS FINANCEIRAS. VINCULAÇÃO A EXPORTAÇÕES. INDÍCIOS DE OPERAÇÕES DE COBERTURA. Os ganhos líquidos em bolsa e os rendimentos em operações de *swap* podem resultar de contratos com natureza de *hedge* e uma vez agregados às operações de exportação somente podem ser atribuídos exclusivamente a resultados com não cooperados se demonstrado que outra seria a finalidade da aplicação financeira. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. RATEIO. As receitas de exportação não podem ser classificadas exclusivamente como operações com associados quando a cooperativa recebe produtos de cooperados e de terceiros.

ANTECIPAÇÕES. DEDUÇÃO NO AJUSTE ANUAL. GLOSAS INJUSTIFICADAS. Ausente justificativa para a dedução de apenas parte das antecipações nos cálculos do tributo devido, deve ser admitida a dedução integral dos valores originalmente informados em DIPJ.

DESPESAS DE ASSESSORIA EDUCATIVA. Ausente prova em contrário, as despesas de assessoria educativa integram o conceito de prestação de assistência que impede a dedução destes valores na determinação do resultado de atos cooperativos. Contudo, não desconstituída a alegação da contribuinte de que os gastos beneficiaram associados e não associados, a despesa deve ser rateada, segundo os critérios fiscais, para dedução parcial do resultado de atos não cooperativos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: 1) por voto de qualidade, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário quanto à arguição de nulidade do lançamento, para afastar a parcela da exigência do ano-calendário 2006 vinculada à motivação acrescentada em 01/09/2012, vencidos os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior, Manoel Mota Fonseca e José Ricardo da Silva, que davam total provimento; 2) por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente ao critério de rateio, vencidos os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior, Manoel Mota Fonseca e José Ricardo da Silva, que davam provimento; 3) por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, em relação ao rateio das receitas financeiras e de exportação, também afastando a exigência de adicional sobre a parcela do lucro tributável resultante das receitas financeiras, votando pelas conclusões os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior, e José Ricardo da Silva; 4) por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para que as deduções informadas na DIPJ sejam integralmente utilizadas no cálculo do IRPJ devido nos anos-calendário 2006 e 2008; e 5) por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário relativamente às despesas de assistência educativa, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. O Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior fez declaração de voto quanto aos itens 1 e 2.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

Processo nº 10945.721240/2011-04
Acórdão n.º **1101-001.013**

S1-C1T1
Fl. 4

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadao (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Mônica Sionara Schpallir Calijuri e Manoel Mota Fonseca.

Relatório

COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL LAR, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba/PR que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 12/12/2011, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 23.429.642,30.

O Termo de Verificação Fiscal de fls. 1116/1125 principia enunciando que a autuada promoveu exclusões de resultados com atos cooperativos superiores a 100% do resultado apurado nos anos-calendário 2006 a 2008. Além disso, auferiu significativos rendimentos com aplicações financeiras, que seriam tributáveis na forma da Súmula nº 262 do Superior Tribunal de Justiça.

Na seqüência dos fatos, destacando o tratamento diferenciado que deve ser dado ao ato cooperativo, e citando os arts. 79, 85, 86, 88 e 111 da Lei nº 5.764/71, bem como os arts. 182 e 183 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 - RIR/99, a autoridade fiscal afirmou a necessidade de segregação das operações com cooperados daquelas com não cooperados, como também expresso na Norma Brasileira de Contabilidade Técnica nº 10.8, aprovada pela Resolução CFC nº 920/2001, e no Parecer Normativo CST nº 73/75.

E, analisando os cálculos dos rateios e segregação do ato cooperativo do resultado não cooperativo, constatou que *o contribuinte utilizou indevidamente como base para rateio das receitas e despesas indiretas o resultado bruto de cada produto (vendas deduzidas de devoluções e custos), no lugar de proporcionalizá-las em razão das receitas totais de vendas para cada produto*, consoante orienta o item 6 do Parecer Normativo CST nº 73/75.

Observou que *no cálculo efetuado pelo contribuinte os valores negativos foram somados à base para rateio pelo seu módulo. E as receitas e despesas “diretas” e “indiretas” descritas no relatório CT0231 (fls. 894 a 968) foram rateadas para todos os produtos proporcionalmente ao resultado bruto*. Afirma inviável este critério porque *foram rateados supostos resultados sem haver vendas, cujos valores foram alocados sem critério como ato não cooperativo*.

O fiscal autuante, assim produziu novos cálculos, alterando o percentual aplicável às receitas e despesas indiretas, e apurando lucro tributável nos períodos fiscalizados de 2006 a 2008. No ano-calendário 2006 admitiu a compensação de prejuízo fiscal acumulado no valor de R\$ 599.111,64, bem como fez os ajustes necessários em relação a prejuízo fiscal não operacional. Em todos os períodos também aproveitou as antecipações e o IRRF para reduzir os tributos devidos.

Impugnando a exigência, a contribuinte observou que os cálculos da Fiscalização resultaram em apurações de lucro líquido semelhantes àquelas por ela escrituradas e destacou ser inadmissível que no ano-calendário 2006, quando apurado lucro líquido de R\$ 4.997.909,00, sua base tributável fosse R\$ 10.236.144,72. Defendeu a forma de segregação do resultado por ela adotada; opôs-se à tributação de rendimentos decorrentes de operações de

swap e mercado a termo com finalidade de *hedge*; pleiteou a dedução de base de cálculo negativa apurada em 2004, bem como a aplicação de alíquota de 15% sobre operações cujo código de receita é 5557; e apontou retificações a serem feitas nos valores “a compensar” considerados no lançamento.

A autoridade julgadora de 1ª instância encaminhou os autos em diligência, por ela assim relatada:

Visando a completa elucidação do processo, os autos foram devolvidos à DRF Foz do Iguaçu para que, em sede de Pedido de Diligência, a autoridade lançadora confirmasse (fls. 1558/1559):

- a) os motivos e critérios utilizados nas glosas efetuadas nos relatórios do contribuinte denominados CT0231, relacionadas às fls. 1088, 1099 e 1110;*
- b) se os lançamentos tiveram a influência de algum resultado de aplicação financeira ou de receitas com derivativos cambiais no mercado a termo; e,*
- c) se os lançamentos tiveram por base alguma operação com código de receita 5557.*

Em resposta a esse pedido, a DRF Foz do Iguaçu complementou algumas informações prestadas no TVF e prestou os esclarecimentos solicitados.

No que se refere aos motivos das glosas efetuadas nos relatórios denominados CT0231, informou que o contribuinte atribuiu a totalidade da receita de exportação à conta de associados, o que não se justifica, uma vez que a segregação das receitas entre sócios e terceiros decorrentes da venda de produtos se dá pela entrada, de modo que as receitas de exportação deveriam ser incluídas no saldo de receitas a ratear por produto. Em razão disso, a fiscalização ajustou o saldo das receitas de associados, subtraindo delas os respectivos valores de receitas de exportação. Ocorre que parte dessa receita de exportação, na realidade, corresponde a ganhos líquidos de aplicações financeiras, sobre os quais há incidência do imposto de renda de acordo com a Súmula nº 262 do STJ, uma vez que não são decorrentes de atos cooperativos típicos, na forma descrita no art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971, pois que resultantes de negócios realizados entre a cooperativa e as instituições financeiras. Por essa razão, essa parcela foi somada às Receitas de Terceiros.

Já com relação às receitas não operacionais, esclareceu que a cooperativa segregou-as indevidamente entre cooperados e terceiros, entretanto, os resultados das operações eventuais devem ser integralmente tributados, segundo descreve o item 4 do Parecer CST nº 73 de 1975. Em razão disso, coube reparo à segregação efetuada pela cooperativa, de modo que a fiscalização excluiu os valores de “Receitas não Operacional Associados”, alocando-os em “Receitas não Operacional Terceiros” para a tributação cabível. Da mesma forma, as despesas não operacionais foram consideradas integralmente como “Despesas não Operacionais Terceiros”.

Quanto aos ajustes feitos pela fiscalização relativos à transferência de parte do “Saldo de Despesas a Ratear” para “Despesas de Associados”, informou que estes decorrem das despesas de Assistência Técnica, Educacional e Social, informadas nos relatórios RCTDEMC01 (fls. 1693 a 1756), apresentados pela contribuinte em anexo à resposta de fl. 17.

Relata que a fiscalização, no Termo de Intimação de fl. 20, questionou o motivo pelo qual essas não foram lançadas contra o Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social – Fates, tendo o interessado respondido que tais despesas não ocorreram somente com sócios e funcionários. Entretanto, como não era possível segregar essas despesas e como o estatuto da Cooperativa não prevê a aplicação de recursos

em eventos para comunidades de não associados, a fiscalização procedeu ao ajuste da conta de Despesas de Associados, transferindo para ela os valores que foram contabilizados a título de despesas com Assistência Técnica, Educacional e Social e que foram levados indevidamente ao Saldo de Despesas a Ratear.

No tocante a operações com código de receita 5557, esclareceu que esse código se refere a “ganhos líquidos em operações em bolsa e assemelhados”, motivo pelo qual tais receitas se incluem dentre aquelas tributadas pelo Fisco como ganhos líquidos em aplicações financeiras, situação citada anteriormente na Informação Fiscal em questão.

Cientificada dessa informação fiscal, a contribuinte complementou suas razões de defesa, apontando a nulidade do lançamento em razão da falta de clareza nos procedimentos e critérios adotados pela fiscalização, revelada nos esclarecimentos posteriormente prestados. Além disso, a exigência seria nula porque decorrente da glosa de exclusões indevidamente informadas no LALUR, mas vinculada, no lançamento, à conduta de “resultados operacionais não declarados”.

Insistiu na caracterização das operações de *swap* e de mercado a termo como auxiliares do ato cooperado. Mas, caso elas sejam interpretadas como aplicações financeiras, defendeu que os valores aplicados são oriundos de atos cooperativos. Subsidiariamente requereu sua tributação na forma do art. 2º, inciso II da Lei nº 11.033/2004. Por fim, questionou também a glosa de despesas com assessoria educativa, afirmando nulo o lançamento, bem como ilegais os motivos adotados pela Fiscalização.

A Turma Julgadora rejeitou estes argumentos aduzindo que:

- Os esclarecimentos prestados em sede de diligência não alteraram a base legal, nem o valor do lançamento, e uma vez tendo sido reaberto o prazo de defesa, não se verificou qualquer prejuízo que pudesse ensejar a nulidade do lançamento;
- A imprecisão na acusação fiscal, ao indicar no Auto de Infração a constatação de *resultados operacionais não declarados*, não invalida o lançamento, na medida em que o Termo de Verificação Fiscal permite ao autuado compreender perfeitamente as razões do lançamento;
- O resultado total do ano-calendário 2006 foi inferior à base tributável do lançamento porque a contribuinte apurou prejuízo nas operações com associados;
- Na medida em que a NBC T nº 10, a Lei nº 5.764/71 e o RIR/99 não definem a forma de segregação das receitas decorrentes de atos cooperativos e não cooperativos para fins de tributação, o Parecer Normativo CST nº 73/75 externa a interpretação da RFB sobre o assunto e, como ato administrativo, deve ser observado pelos julgadores administrativos;
- ... *as aplicações financeiras, ainda que não tenham finalidade especulativa e sejam realizadas com a nobre missão de proteger a pessoa jurídica da variação do dólar, refletindo atos de boa administração, não contam com previsão de isenção ou imunidade. A lei somente confere isenção aos atos cooperativos, e as operações financeiras em questão foram praticadas com não cooperados e não estão elencadas entre os objetivos sociais da Cooperativa. Neste sentido seria o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, consoante ementas de julgados transcritas;*

- A base de cálculo negativa de CSLL apurada no ano-calendário 2004 foi integralmente consumida no lançamento de que trata o processo administrativo nº 10945.001526/2010-81, mantido em 1ª instância de julgamento e que aguarda apreciação no CARF;
- Os resultados de operações financeiras de renda variável já foram computados de forma líquida no resultado do período, e sobre este incidiu a alíquota de 15% pretendida pela recorrente;
- As antecipações consideradas pela Fiscalização foram confirmadas nos sistemas informatizados da RFB, e a mera existência de valores maiores informados em DIPJ não autoriza sua dedução complementar no lançamento, até porque no ano-calendário 2007 a dedução feita pela Fiscalização foi superior ao apontado pela contribuinte. Ausente prova de valores desconsiderados pela Fiscalização, não há reparos ao lançamento;
- As despesas com Assessoria Educativa somente poderiam reduzir em maior parcela o montante tributável se demonstrado que todo o valor beneficiou terceiros.

Cientificada da decisão de primeira instância em 06/11/2012 (fl. 2003), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 05/12/2012 (fls. 2005/2067).

Entende demonstrada a violação ao art. 142 do CTN, na medida em que os julgadores de 1ª instância foram incapazes de compreender o auto de infração e exigiram informações complementares, consoante excertos que destaca no pedido de diligência. A autoridade fiscal, por sua vez, complementou e ajustou o lançamento, inclusive se contradizendo quando reconheceu que o relatório CT0281 também fora objeto de glosa, embora reconhecido no Termo de Verificação Fiscal que seus valores haviam sido integralmente aproveitados. Quanto à participação das receitas financeiras, seus efeitos somente foram conhecidos após a referida diligência.

Assim, inexistindo *clareza na apuração da matéria tributável e do fato gerador nem no modo de apuração/quantificação do montante do tributo devido*, os quais somente foram explicitados após a impugnação, há manifesto cerceamento de defesa e violação à ampla defesa. Trata-se, assim, de vício material que impõe a declaração de nulidade do lançamento.

Reputa improcedente a afirmação da autoridade julgadora de que o Termo de Verificação Fiscal *permite ao contribuinte compreender perfeitamente as razões do lançamento*, pois referido documento em momento algum se reporta a glosa de exclusões, a ajuste no relatório CT0281, a *ajustes nas receitas de terceiros com adição das receitas decorrentes de operações swap e mercado a termo*, e a glosa de despesas com assessoria educativa. Entende que não poderia ficar *a mercê das maiores arbitrariedades por parte da fiscalização, as quais sempre poderiam ser sanadas em momento posterior*, e reporta-se a julgados administrativos que afirmam o cerceamento ao direito de defesa em circunstâncias semelhantes.

Ainda, a autoridade julgadora de 1ª instância, embora reconhecendo que o auto de infração não veicula *a real descrição da razão do lançamento*, sustenta que o Termo de Verificação Fiscal supriria esta falha, em que pese os vícios acima relatados. Diz não possuir **os mesmos conhecimentos técnicos dos julgadores**, que também não compreenderam o

lançamento, e questiona a postura da Turma Julgadora de primeira instância, que acabou por convalidar *violações inadmissíveis às garantias do devido processo legal e ampla defesa*.

Reporta-se a outros julgados administrativos que afirmam nulo o lançamento que contenha falha na descrição do fato, por ofensa ao art. 10, inciso III, do Decreto nº 70.235/72.

Reafirma a incongruência nos cálculos do resultado do ano-calendário 2006, acrescentando que *o resultado com associados, quando negativo, não compõe o lucro líquido, e que o resultado tributável é somente o resultado não operacional e não o lucro real*. Entende que a Turma Julgadora atuou como legislador quando asseverou que o IRPJ incide *apenas sobre a parcela positiva do lucro obtido com o resultado de terceiros*.

Diz que no lançamento *foi utilizado o valor do lucro operacional como base de cálculo do lançamento, quando sabidamente a legislação vigente impõe a apuração do lucro real*. Assim, as divergências apuradas pela Fiscalização deveriam fazer referência à parte contábil ou extra-contábil, em conformidade com o que dispõe a legislação, como inclusive ressaltado no próprio Parecer PGFN/CRF nº 439/90, citado na decisão recorrida.

Seria contraditória a decisão que mantém *o lançamento calcado no lucro operacional*, ao passo que concorda inexistir divergência quanto à apuração do lucro líquido. Acrescenta que a manutenção do lançamento com base no Parecer Normativo CST nº 73/75 ignora sua revogação tácita pelo Decreto-Lei nº 1.598/77, dada a alteração por este promovida no lucro operacional, de modo a considerar, por exemplo, receitas financeiras que ali não eram computadas. Cogita, inclusive, que em razão destas alterações o referido Parecer não é disponibilizado para consulta.

Por estas razões, reitera o pedido de inexigibilidade de quaisquer valores no ano-calendário 2006.

Defende os critérios de segregação adotados, porque em conformidade com a Lei nº 5.174/71, com o RIR/99 e com o item 10.8.4 da NBC 10.8. Entende que o Parecer Normativo CST nº 73/75, caso ainda vigente, somente vincularia os servidores da Receita Federal, e ressalta que em momento algum pediu a declaração de sua ilegalidade, mas apenas afirmou que ele não teria força cogente.

O Fisco não poderia desconsiderar a segregação operada pelo contribuinte, sob pena de arbitrariedade, visto que a própria autoridade julgadora reconhece que nem a lei, nem o RIR/99, estabelecem critérios diversos daqueles por ela empregados. Como o critério imposto pelo Parecer Normativo CST nº 73/75 é mais oneroso, haveria evidente ofensa ao princípio da legalidade estrita.

Reproduzindo os dispositivos legais e normativos pertinentes, frisa que atendeu à exigência de contabilização em separado dos resultados das operações com não associados, e assim apurou *o resultado positivo das operações e atividades estranhas à sua finalidade*. Em seu entendimento, *se o Poder Legislativo e o Poder Regulamentar não vislumbraram necessário estabelecer regras específicas e mais minuciosas para a segregação dos resultados de ato não cooperativo, não pode a Administração, por conta própria, estabelecer exigências e desconsiderar a atividade do contribuinte que agiu em conformidade com a lei e com o regulamento*.

Transcreve doutrina em reforço ao entendimento de que os pareceres normativos somente vinculam *os subalternos da autoridade que o aprovou*. Ademais, a falta de publicidade do Parecer Normativo CST nº 73/75 já impediria sua validade.

Reporta-se a texto do “Perguntas e Respostas” da Receita Federal que, embora citando o referido Parecer, não impõe a observância dos critérios ali expostos. E transcreve jurisprudência administrativa contrária à imposição de obrigações aos contribuintes estabelecida *em norma interna da Administração sem o correspondente suporte em diploma legal*.

Complementa que o Parecer CST nº 73/75 não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, por veicular *critério mais restritivo, com inspiração totalmente contrária ao espírito cooperativista instaurado na ordem jurídica vigente*. O critério adotado pela recorrente não violou qualquer norma legal, é mais favorável à Cooperativa, e seu abandono resulta em exigência que *comprometerá gravemente a saúde financeira da entidade*.

Subsidiariamente observa que as receitas financeiras deveriam ser retiradas do lucro operacional, visto que na vigência do RIR/66 este tipo de receita não integrava o lucro operacional, e esta foi a base de cálculo adotada no lançamento.

Defende a razoabilidade do critério adotado pela cooperativa, *porque leva em consideração o custo de cada produto*. Na medida em que *para produtos com maior margem são despendidos maiores esforços*, também maiores são os custos diretos e indiretos nestes casos. As receitas indiretas também manteriam *maior correlação ao resultado bruto de cada produto*, pois *um produto com baixa margem de lucro, por certo, gera pouco ou nenhum excedente financeiro e, portanto, gera pouco ou nenhum recurso para aplicações financeiras, quer seja em instituição financeira ou para financiar associados*. O contrário ocorre com *produtos altamente lucrativos, em razão do maior excedente financeiro*.

Opõe-se à aplicação da Súmula STJ nº 262, pois *os valores que são assegurados em hedge pertencem, efetivamente, aos cooperados*, e inexiste o caráter especulativo presumido pela referida Súmula.

Reportando-se aos esclarecimentos prestados pela Fiscalização em diligência, diz inexistir fundamento legal para segregar os ganhos líquidos de *swap* e de mercado a termo das receitas de exportação, dado que eles foram promovidos com finalidade de *hedge*. Ademais, seu Estatuto Social, ao contrário do que argumentou a decisão recorrida, prevê a obrigação da cooperativa assim proceder.

Cita os precedentes que ensejaram a Súmula STJ nº 262 para firmar que ali somente se tratava de *aplicações financeiras de natureza especulativa*. Transcreve doutrina acerca da necessidade das operações de cobertura, e conclui observando que estas operações *sequer promovem efetiva alteração positiva no resultado do exercício*, motivo, inclusive, dos questionamentos acerca da constitucionalidade do art. 5º da Lei nº 9.779/99 que determina a incidência do imposto de renda sobre os resultados financeiros destes contratos.

Transcreve outro excerto doutrinário para concluir que *as operações de swap e de mercado a termo enquadram-se no conceito de negócio auxiliar do ato cooperado, sobre o qual não incidem o IR e a CSLL*. E enfatiza a cláusula de seu Estatuto Social que lhe obriga a *contratar seguro para diminuir os riscos na exportação, dos produtos dos associados*,

inclusive assegurando-lhes *adequado canal de colocação dos produtos no mercado internacional*.

Aborda a classificação doutrinária dos negócios cooperativos, transcreve jurisprudência a respeito, e ressalta o reconhecimento de que tais contratos são *negócios jurídicos necessários à boa administração da Cooperativa*.

Subsidiariamente argumenta que a jurisprudência administrativa reconhece os resultados de aplicações financeiras como ato cooperativo. E complementa que o art. 43 do CTN somente admite a incidência sobre o resultado líquido, com conseqüente dedução das despesas financeiras de sua base de cálculo.

Observa, por fim, que a incidência nestes autos não se limita à alíquota de 15%, como dito na decisão recorrida, mas também incorpora o adicional de 10%.

Com referência aos valores a compensar, aduz que a glosa promovida pela Fiscalização, em relação aos valores deduzidos em DIPJ, não foi justificada, com evidente cerceamento ao seu direito de defesa. De outro lado, os valores deduzidos em 2006 a título de IRRF poderiam ser facilmente confirmados nos sistemas informatizados da Receita Federal, e o art. 37 da Lei nº 9.784/99 impõe ao agente público agir de ofício em tais condições.

Por fim, pede o cancelamento integral da glosa de despesas com assessoria educativa, porque não apontada no Termo de Verificação Fiscal. De outro lado, o remanejamento feito pela Fiscalização é ilegal, porque os valores destinados ao FATES somente podem ser empregados *em atividades relacionadas à prestação de assistência a seus colaboradores*, e inclusive neste sentido é a determinação de seu Estatuto Social. Questiona, assim, a pretensão de *tributar a Cooperativa que vai além do que a lei cooperativista lhe obriga e fornece treinamento e formação para um público mais abrangente do que as previsões de dispêndio do FATES*, dado que *o investimento em formação cooperativista é uma das missões que a Recorrente mais preza e, como não se conduz pela ótica empresarial da otimização do lucro a todo custo, via de regra, oferece formação em temas cooperativistas para a comunidade em geral, às expensas das receitas correntes*.

Em 03/10/2013 a contribuinte apresentou *razões finais*, acompanhadas de Parecer Técnico elaborado por Nelson Lósso Filho e Diná Sampaio Faria Gasparini.

Em sua petição, a recorrente reitera a *ausência de subsunção dos fatos à norma e o erro na capitulação legal*, dada a exígua descrição contida no Auto de Infração e o fato de ela não possuir qualquer relação com o Termo de Verificação Fiscal. Somente com a *Informação Fiscal* lavrada no curso da diligência requerida pela autoridade julgadora de 1ª instância, os ajustes promovidos teriam chegado ao seu conhecimento.

Enfatiza a ausência dos dispositivos normativos infringidos e que a própria DRJ reconheceu que o auto de infração não representava *a real descrição da razão do lançamento*. Pede, assim, a declaração de nulidade do lançamento por inobservância do art. 142 do CTN, invocando o princípio da legalidade.

Na seqüência, reporta-se ao *cerceamento do direito de defesa por ausência de motivação do lançamento e da ausência de demonstração dos parâmetros utilizados para a apuração da base de cálculo*, observando que o lançamento inicialmente apenas apontava erro *na apuração do percentual utilizado no rateio das receitas e despesas indiretas, e que a falta de*

clareza nos procedimentos e critérios utilizados para a constituição do crédito tributário restou patente com a conversão do julgamento de 1ª instância em diligência e com os esclarecimentos prestados pela Fiscalização.

Invoca as garantias constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, bem como o art. 37 da Constituição Federal, acrescentando que mesmo após a prestação de informações a nulidade não foi suprida, porque os esclarecimentos prestados não constavam do lançamento original. Em suas palavras:

43. Assim, resta flagrante a ofensa a diversos princípios que informam a atividade administrativa, bem como os demais dispositivos constitucionais referenciados e ao disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, quando não relatou, de forma correta e precisa, e mesmo omitiu, qual teria sido a infração que praticada pela Recorrente, não demonstrou o critério jurídico adotado para fins de apuração da base de cálculo e, por óbvio, tampouco junto provas da conduta supostamente irregular, limitando-se a citar os artigos 249 e 250 do RIR/99 e artigos 2º e 3º, da Lei nº 7.689/88.

Discorda da decisão recorrida que, frente à *motivação contraditória e incompleta* no Termo de Verificação Fiscal, manteve o lançamento como realizado. E observa que a alteração do lançamento somente é possível dentro do prazo decadencial, e na forma o art. 149 do CTN, que não cogita da *possibilidade da retificação de critérios jurídicos/materiais do lançamento*.

Observa que alterações de critério jurídico somente poderiam se verificar mediante *Termo de Retificação e Ratificação*, e invoca o art. 41 do Decreto nº 7.574/2011, que exige a lavratura de *lançamento complementar, sob pena de se fazer ou permitir fazer o absolutamente inaceitável, e que efetivamente já ocorreu, qual seja, a alteração do lançamento objeto destes autos, no curso do próprio processo administrativo em sede de julgamento*. Cita julgados administrativos contrários à alteração de critério jurídico do lançamento.

Argúi a *decadência do direito de lançar crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2006, em razão de alteração de ofício do lançamento realizada em 17/08/2012*, aduzindo que a alteração de ofício de quaisquer dos requisitos do lançamento contidos no art. 142 do CTN caracteriza um novo lançamento, o qual não poderia se verificar depois de transcorrido o prazo previsto no art. 150, §4º do CTN, mormente tendo em conta a existência de pagamento parcial do tributo lançado.

Reitera a nulidade do lançamento por *ausência e vício de fundamento legal que lhe suporte*, reportando-se à não incidência de tributos sobre os resultados de atos cooperativos e afirmando que *os procedimentos adotados pela Recorrente para a segregação das receitas e despesas indiretas estão rigorosamente de acordo com a legislação de regência*. Novamente menciona que houve *considerável avanço no entendimento do que seja “ato cooperado”* depois da edição do Parecer Normativo CST nº 73/75, e que este foi editado antes da Lei das S/A e do Decreto-lei nº 1.598/77. Complementa que:

83. Hoje, diante da expressividade que as cooperativas possuem no mercado e dos custos que compõe cada mercadoria vendida, principalmente em razão das inúmeras alterações na legislação tributária, é impossível se pensar no rateio das receitas e despesas indiretas sem considerar custos e até devoluções.

84. Se o rateio dessas receitas tem como objetivo justamente chegar ao valor que será atribuído a cada produto na apuração do seu resultado líquido tributável, nada

mais justo que se parta do resultado bruto de cada produto, retirando-se dele os custos diretos, as devoluções e cancelamentos. Isso porque, se partirmos da receita bruta, que inclui os custos diretos do produto, o percentual encontrado estará distorcido, já que nele estarão valores referentes a custos e até devoluções, que não devem ser considerados para fins de rateio da participação de determinado produto na receita da sociedade cooperativa. Como se pode dizer que o percentual de rateio de uma receita ou despesa indireta foi aumentado em razão de ter sido considerado para fins de cálculo o custo do produto? Se assim fosse, esse percentual não reflete a real participação do produto no resultado da sociedade e se estará tributando, muitas vezes, receitas não tributáveis, receitas de associados.

Reporta-se ao parecer técnico juntado, destacando sua conclusão de que *não deve ser engessada a cooperativa pelo cálculo de rateio com base na receita bruta, tendo a mesma adotado um método consistente e uniforme*. Observa que a lei e o regulamento são omissos quanto a esta matéria e que o Parecer Normativo exige o que a lei não exigiu.

Diz ter observando as normas contábeis acerca da segregação de resultado dos atos não cooperados, cita lições de Eliseu Martins acerca de rateio de custos indiretos e do grau de subjetivismo presente em qualquer forma de rateio, bem como da necessidade de se promover o rateio *segundo os critérios julgados mais adequados para relacioná-los aos produtos em função dos fatores mais relevantes que se conseguir*, especialmente tendo em conta as características especiais do próprio processo de produção.

Cita o Parecer Normativo COSIT nº 5/94 acerca da natureza dos pareceres normativos, os quais somente seriam vinculantes quando em conformidade com a lei. Restringe a discussão à imposição de *um parecer que inova, impondo um critério de rateio de receitas e despesas de modo arbitrário, sob o mero julgamento da sua conveniência*. Observa que *sendo mero uso do poder de emitir interpretações normativas vinculantes pela Administração, deveria, ao menos, seguir os limites impostos pela lei, mas nunca ampliá-los*. E conclui que suposta lacuna legal não poderia ser sanada por parecer normativo.

Invoca os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade para afastar a exigência de crédito tributário em face de sujeito passivo que promoveu o rateio sem distorções, e reporta-se a julgados administrativos em favor de seu entendimento.

Ainda, aponta *erro na metodologia do lançamento*, na medida em que o Parecer Normativo CST nº 73/75 não cogita da *segregação analítica “por produto”*. Reporta-se às conclusões do parecer técnico apresentado no sentido de que *a fiscalização deixou de efetuar o cálculo sintético, por totais, da relação percentual entre cada uma das duas receitas, com os associados e com os não associados, em relação ao total da receita bruta*.

Cita também *erro na base de cálculo*, porque a exigência deveria ter se lastreado em arbitramento dos lucros, vez que na Informação Fiscal, a autoridade lançadora afirma *diversas vezes que a Recorrente utilizou valores distorcidos para fins de apuração dos atos com associados e com terceiros e que haveria incongruências na contabilidade da Recorrente e ausência de informações na DIPJ*. Ademais, o parecer técnico enunciaria vários custos e despesas considerados indiretos, mas que, por sua natureza, poderiam ser *facilmente classificados como encargos diretos e alocados às receitas com associados e não associados*.

Entende ser *evidente o erro da metodologia de cálculo utilizada para o lançamento, vez que a Douta Autoridade Fiscal ratifica muitos dos supostos erros cometidos pela Recorrente e acaba por apurar, ainda, com critérios mais equivocados ou incertos, base*

de cálculo, por óbvio, incorreta. Verificadas consideráveis divergências entre os valores escriturados e os declarados, caberia, como método de autuação, o arbitramento dos lucros. Reporta-se ao art. 530, incisos II, alínea b do RIR/99, diz que houve verdadeira desconsideração de sua escrita para fins de aferição do lucro tributável.

Por fim, diz indevida a multa, porque também indevido o principal, e se opõe à aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

O parecer técnico, por sua vez, expressa as seguintes respostas aos quesitos apresentados:

Quesito 1: *A utilização do resultado bruto (lucro bruto) como base de rateio dos custos e despesas indiretas para imputação ao resultado dos atos cooperativos e não cooperativos, é admitida pelas regras contábeis?*

Como se verifica na fundamentação apresentada, o método de rateio de despesas indiretas adotado pela empresa encontra respaldo nas normas de contabilidade, assegurando certeza quanto à conclusão dele decorrente.

O item 06 do Parecer normativo CST nº 73/1975, indicado como sustentação do auto de infração pelo Fisco, deve ser aplicado como opção de rateio de custos e despesas indiretas somente quando restar impossível a alocação direta desses desembolsos na apuração dos resultados com associados e não associados, como também na ausência de critério de rateio uniforme no tempo.

A utilização pela empresa de outro critério de rateio que não aquele sugerido pelo supra citado parecer, desde que justificado, é acatada pelas normas contábeis. Desta forma, este item 06 não é para todos os casos um imperativo absoluto.

Quesito 2: *O Parecer Normativo CST nº 73/1975 pode ser considerado como norma legal para exigência lançada no auto de infração?*

O Parecer Normativo CST nº 73/1975 não pode ser considerado como norma para sustentar a exigência consubstanciada no auto de infração.

Regra geral, a edição de um parecer normativo é resultante de determinadas soluções de consultas apresentadas pelos contribuintes à Receita Federal do Brasil, a fim de dirimir dúvidas a respeito da matéria em análise.

Pareceres Normativos são recomendações, orientações, do Fisco a respeito de matéria que gerou dúvidas aos contribuintes quanto a procedimento tributário, não podendo ser sustentáculo para exigência de impostos, mormente quando não há discrepância no critério de rateio aplicado pela pessoa jurídica. Mera orientação não se confunde com exigência legal.

Quesito 3: *A aplicação dos critérios sugeridos pelo Parecer Normativo CST nº 73/1975 a fato ocorrido mais de trinta anos após a sua edição reflete a conjuntura econômica e tributária para a qual foi editado?*

O critério de rateio de despesas e custos indiretos sugeridos pelo Parecer Normativo CST nº 73/1975 reflete o momento econômico/tributário acontecido no ano de 1975, ou melhor, antes dele, já que qualquer parecer normativo é resultado de consultas anteriores e formação de convicção. Traduz mais a situação fiscal dos anos 1960 ou final dos anos 1950, com toda conjuntura altamente centralizada e um mercado interno incipiente, no qual as cooperativas não tinham a pujança que

alcançaram nos anos 2000 e sem a diversidade de despesas e encargos existentes à época da autuação, 2006 a 2008.

No caso em voga, não deve ser engessada a cooperativa pelo cálculo de rateio com base na receita bruta, tendo a mesma adotado um método consistente e uniforme.

Quesito 4: *A metodologia aplicada pela Fiscalização para determinar os percentuais de rateio das despesas indiretas, ao considerar a receita bruta de cada produto individualmente, numa abordagem analítica, seguiu os ditames do Parecer Normativo CST nº 73/1975?*

A fiscalização não adotou os critérios determinados pelo Parecer Normativo CST nº 73/1975. Este, em seu item 06, prescrevia que no caso da impossibilidade de se alocar os custos e despesas diretamente à receita bruta oriunda de cada atividade, com associados e não associados, deveria ser efetuada a apuração de percentual de rateio para a distribuição dos custos e despesas indiretas, tendo por base a receita de cada atividade em relação à receita bruta total.

A fiscalização deixou de efetuar o cálculo sintético, por totais, da relação percentual entre cada uma das duas receitas, com os associados e com os não associados, em relação ao total da receita bruta.

O Fisco calculou o resultado de cada produto vendido, uma gama enorme de produtos, em procedimento analítico da questão, contrariando os ditames contidos no Parecer Normativo que sustentou a exigência fiscal.

Pela análise das tabelas elaboradas pelo autuante, verificamos que foi apurado por produto vendido, um a um, o percentual da receita individual em relação à receita bruta total.

Em seguida, esse percentual por produto foi aplicado sobre o total das despesas e custos indiretos a ratear. O montante de despesa indireta por produto foi, então, computado, de ofício, na apuração dos resultados com associados e não associados.

[...]

Quesito 5: *Com fulcro na escrituração contábil, pode-se afirmar que está correta a classificação dos custos e despesas indiretas adotada pela empresa?*

Analisando a escrituração contábil da cooperativa, verificamos a existência de incorreção na classificação dos custos e despesas indiretas, tendo a pessoa jurídica incluído no rol de indiretos montantes que nitidamente podem ser identificados como encargos diretos, por terem características que possibilitam a alocação diretamente às receitas com associados ou não associados.

Como exemplo, tomemos o ano de 2006.

Os custos e despesas indiretas sujeitos a rateio, após os ajustes efetuados pela fiscalização, foram da monta de R\$ 183.932.647,86, total constante da tabela 07 - Rateio das Despesas Indiretas e Demais Receitas, elaborada pelo Fisco.

Segundo as memórias de cálculo fornecidas pela consulente, os custos e despesas indiretas no ano de 2006 foram os seguintes:

[...]

Saltam aos olhos as incongruências cometidas pela cooperativa, corroboradas pela fiscalização, que em momento algum questionou a identificação das despesas e custos indiretos listados pela pessoa jurídica.

Diversas despesas consideradas como indiretas pela cooperativa, indicadas no quadro anteriormente transcrito, podem ser imputadas com facilidade às receitas correspondentes, não necessitando da insegurança da aplicação de percentual de rateio.

Dentre todos os custos considerados incorretamente como indiretos, o que mais se destaca é o ICMS Incidente Sobre Vendas, no valor de R\$ 27.590.145,75. Isto porque é um tributo correlacionado às vendas, o que possibilitaria imputar diretamente tal gasto às receitas oriundas de atos com associados ou atos com não associados.

De um total de R\$ 184.055.334,72, que a pessoa jurídica considerou como custo ou despesa indiretos, o montante de R\$124.091.186,70 poderia ter sido classificado como direto, não se sujeitando a rateio, o que corresponde a 67,42% do total da base de rateio no ano de 2006.

No quadro a seguir, constam a descrição e os valores de cada gasto considerado indevidamente pela pessoa jurídica como indireto e rateado para o resultado com associados e não associados.

[...]

Já quanto à identificação de receitas com associados e não associados, o Fisco quedou-se silente, acatando, com pequenos ajustes, os números apresentados pela cooperativa.

Assim se manifesta o autuante no Termo de Verificação Fiscal:

[...]

As inconsistências na identificação dos custos e despesas indiretos, bem como na distinção entre receitas com associados e não associados, aconteceram em todos os períodos fiscalizados, 2006, 2007 e 2008.

Quesito 6: *A cooperativa considerou incorretamente como indiretas despesas e custos que são relacionados diretamente às receitas com não associados?*

Em todos os períodos auditados, 2006, 2007 e 2008, a empresa classificou um grande número de contas como representativas de custos e despesas indiretas, sujeitando seus saldos finais a rateio, quando deveria imputar seus montantes diretamente às receitas correspondentes, com associados e com não associados.

Quesito 7: *O Fisco efetuou a tributação tomando por base valor incorreto do total das despesas indiretas?*

Ao fazer apenas pequenos ajustes nas bases de rateio de despesas, a fiscalização utilizou como ponto de partida para imputação entre associados e não associados montantes incorretos de gastos indiretos, tornando assim viciada toda a sua apuração.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Preliminarmente a recorrente argüi a nulidade do lançamento, por ofensa ao art. 142 do CTN, na medida em que a própria autoridade julgadora de 1ª instância foi incapaz de compreender o auto de infração e exigiu informações complementares à autoridade lançadora, a qual ajustou o lançamento com base em ao menos um argumento contrário ao que havia justificado o lançamento original. Por sua vez, a repercussão das receitas financeiras no lançamento somente foi conhecida após a diligência.

O exame dos autos evidencia que, para além do esclarecimento do fato de que *as exclusões do resultado cooperativo superaram o resultado do exercício* (fls. 10/16 e 17), a autoridade lançadora analisou os *comprovantes utilizados na escrituração das contas de Exportação, item 26 dos relatórios CT0231*, bem como teve em consideração a *Relação de contas incluídas nos saldos de receitas e despesas a ratear nos relatórios "CT0231"*, formulando extenso *questionário de esclarecimentos relativos aos relatórios "CT0271" e "CT0281" utilizados pela Cooperativa para cálculo das operações com terceiros*, o qual ensejou respostas da fiscalizada (fls. 14/16, 18/19, 20/28, 30/31).

Assim, a partir da *Memória de Cálculo das Operações com Terceiros* (fls. 894/968) e dos esclarecimentos obtidos, a autoridade fiscal formulou novas tabelas de rateio (fls. 1021/1063), determinando o resultado tributável nos períodos fiscalizados. Quanto às receitas financeiras, no início do Termo fez referências à Súmula nº 262 do STJ e às informações contidas em DIRF acerca de rendimentos daquela natureza, e tendo em conta *que os resultados dessas aplicações financeiras foram excluídos do resultado fiscal, junto à exclusão do ato cooperativo*, justificou que estes aspectos teriam motivado o procedimento fiscal.

Impugnada a exigência, a autoridade julgadora de 1ª instância assim fez consignar no despacho que converteu o julgamento em diligência:

3. Num primeiro momento, a leitura desse TVF dá a entender que o único motivo do lançamento seria o erro na apuração do percentual utilizado no rateio das receitas e despesas indiretas. Entretanto, foram feitos alguns ajustes nas receitas e despesas indiretas apontadas pelo contribuinte (fls. 1088, 1099 e 1110) que não foram explicitados no TVF. Por exemplo: no ano-calendário de 2006 (fl. 1088), as exportações deixaram de ser consideradas Receitas de Associados (R\$6.875.747,93), sendo distribuídas entre Receitas de Terceiros e Receitas a Ratear. Não ficou claro nem o motivo da glosa, nem o critério utilizado para a distribuição das exportações entre as Receitas de Terceiros e as Receitas a Ratear. Pelo lado das despesas, o valor de R\$320.142,78, que constava como Despesa Não Operacional, foi integralmente somado às Despesas de Terceiros sem qualquer justificativa no TVF, o que diminuiu o Saldo de Despesas a Ratear.

4. Por outro lado, na impugnação, o contribuinte relata que o item 3 do Termo de Verificação fiscal consignou que *"são tributáveis os rendimentos de aplicações financeiras realizadas pela Cooperativa. 'Súmula 262 do STJ: Incide o imposto de*

renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas”. Ressalta, porém, que não conseguiu constatar no Auto de Infração quais os reflexos financeiros que esse tópico imprimiu ao lançamento mas, mesmo assim, impugnou a exigência nessa parte. No TVF, o trecho relativo ao procedimento fiscal não menciona nada, mas o Assunto do Termo cita “Falta de inclusão no resultado cooperativo das receitas com derivativos cambiais no mercado a termo”, o que justifica a dúvida sobre o reflexo dessas receitas nos ajustes realizados e, consequentemente, no lançamento.

Desta forma, além de referências aos questionamentos acerca de operações sob o código de receita 5557, a autoridade julgadora requereu manifestação da autoridade lançadora, de modo a complementar o Termo de Verificação Fiscal com a justificativa para cada glosa realizada e informando, principalmente: a) os motivos e critérios utilizados nas glosas efetuadas nos relatórios do contribuinte denominados CT0231, relacionadas às fls. 1088, 1099 e 1110; b) se os lançamentos tiveram a influência de algum resultado de aplicação financeira ou de receitas com derivativos cambiais no mercado a termo.

Na Informação Fiscal de fls. 1774/1783, a autoridade lançadora preliminarmente afirmou necessário retificar e complementar os itens 19, 21(a) e 21(c) do TVF, quanto à informação de que foram utilizados pela fiscalização os mesmos dados apresentados pela contribuinte nos relatórios CT0281 (fls. 930 a 968). Indicou, assim, a correção procedida em estoques iniciais dos produtos cuja segregação do ato cooperativo foi realizado pela entrada, bem como nos percentuais do ato cooperativo dos produtos “8-51 Alimentos Lar MS”, “8-52 Alimentos Lar SP” e “8-53 Alimentos Lar RS” e nos resultados brutos dos produtos “8-32 Supermercados” e “8-33 Gas. e Cigarros”, justificando a razão dos ajustes.

Além disso, quanto ao relatório CT0231, observou que a contribuinte atribuiu a totalidade da receita de exportação (linha 26) à conta de associados (A), o que não se justifica uma vez que a segregação das receitas decorrentes de produtos entre sócios e terceiros se dá pela entrada, de modo que as receitas de exportação haveriam de ser incluídas no saldo de receitas a ratear por produto. Em razão disso, a fiscalização ajustou o saldo das receitas de associados, conforme apresentado nos quadros acima, subtraindo delas os respectivos valores de receitas de exportação dos anos-calendário de 2006 (R\$ 6.875.747,93), 2007 (R\$ 14.944.489,54) e 2008 (R\$ 24.866.961,54). Destacou, ainda, que parte da receita de exportação correspondia a ganhos líquidos de aplicações financeiras, justificando sua segregação para tributação.

Também esclareceu acerca do indevido rateio de resultados não operacionais, passando a alocá-los integralmente no resultado tributável. E justificou a transferência de despesas a ratear para despesas de associados, referentes à Assistência Técnica, Educacional e Social. Por fim, informou que glosou exclusões do lucro real por falta de comprovação durante o procedimento fiscal.

Ao final, ressaltou que as retificações informadas e os esclarecimentos feitos não produzem qualquer alteração nos valores apresentados nos demonstrativos e planilhas que acompanharam o Auto de Infração e também não causam qualquer modificação nos valores dos créditos lançados de ofício e nem na fundamentação legal da autuação fiscal.

A contribuinte foi cientificada desta informação fiscal em 01/09/2012 (fl. 1784). E embora a Fiscalização, de fato, não tenha alterado o crédito tributário exigido ou sua

fundamentação legal, houve evidente acréscimo na descrição dos fatos, de modo a justificar a descon sideração de procedimentos adotados pela contribuinte para apuração de sua base tributável. É certo que a Fiscalização originalmente formulou planilhas de cálculo e permitiu ao sujeito passivo identificar, mediante comparação com suas memórias de cálculo, quais itens foram alterados, ensejando maior base tributável nos períodos fiscalizados. Porém, a única justificativa apresentada no auto de infração, para estas retificações, foi a inobservância dos critérios de rateio expressos no item 6 do Parecer Normativo CST nº 73/75. Nem mesmo o entendimento de que seriam integralmente tributáveis os ganhos líquidos em operações financeiras foi exposto como motivação do lançamento, mas sim como motivação do procedimento fiscal. Tanto assim é que na Informação Fiscal, além de fazer referência à Súmula STJ nº 262, a autoridade fiscal também invoca o art. 79 da Lei nº 5.764/71.

Assim, tem razão a recorrente quando afirma que os julgadores de 1ª instância foram incapazes de compreender o auto de infração e exigiram informações complementares, bem como que a autoridade fiscal, ao promover a complementação, se contradisse reconhecendo que o relatório CT0281 também fora objeto de glosa. Igualmente correto é o entendimento de que inexistindo *clareza na apuração da matéria tributável e do fato gerador nem no modo de apuração/quantificação do montante do tributo devido*, os quais somente foram explicitados após a impugnação, há manifesto cerceamento de defesa e violação à ampla defesa.

Todavia, este vício material não impõe, necessariamente a declaração de nulidade do lançamento. Isto porque o lançamento não é imutável depois de formalizado. O Decreto nº 70.235/72 autoriza seu ajuste com devolução do prazo de impugnação ao sujeito passivo:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

O Decreto nº 7.574/2011, por sua vez, ao regulamentar o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, assim tratou da matéria:

Art.41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).

§ 1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I - em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou

b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou

II - em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

*§ 2º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o **caput** terá o objetivo de:*

I - complementar o lançamento original; ou

*II - substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do **quantum** devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.*

§3º Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.

*§4º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o **caput** devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.*

§5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão.

No presente caso, não houve apuração incorreta de base de cálculo, falta de inclusão de matéria devidamente identificada no lançamento original, ou constatação de fatos novos subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora. De outro lado, também não se pode dizer, como fez a recorrente, que ela ficou *a mercê das maiores arbitrariedades por parte da fiscalização, as quais sempre poderiam ser sanadas em momento posterior*, pois a autoridade fiscal desenvolveu extensa análise da apuração fiscal da contribuinte, e expôs o resultado que entendia tributável, apenas omitindo a exposição de determinados critérios adotados nesta operação.

E o fato de a omissão quanto aos procedimentos adotados para quantificação da base tributável não ser mencionada no art. 41 do Decreto nº 7.574/2011, não significa que está vedado o seu saneamento, mas apenas que é desnecessária a lavratura de um auto de infração complementar para tanto.

Para expor de forma mais clara o ocorrido, tome-se como exemplo a apuração do sujeito passivo em 2008. A teor do documento de fl. 968, o resultado do exercício corresponderia a R\$ 45.237.588,97, sendo R\$ 46.325.187,63 atribuído a sócios, e a diferença negativa de R\$ 1.087.598,66 resultante de operações com terceiros. Já segundo os cálculos da Fiscalização, finalizados à fl. 1112, aquele mesmo resultado deveria ser distribuído entre as parcelas de R\$ 24.941.089,97, atribuída a sócios, e de R\$ 19.374.937,82, esta somada ao resultado não operacional (R\$ 921.561,18) para representar o resultado em operações com terceiros (R\$ 20.296.499,00), o qual ainda foi ajustado por adições e exclusões para ensejar a base tributável pelo IRPJ de R\$ 20.589.803,00, e pela CSLL de R\$ 20.400.913,00 (fl. 1113).

A apuração da contribuinte está evidenciada nos esclarecimentos acerca dos relatórios CT0231, CT0271 e CT0281, finalizados com a demonstração acima indicada (fl. 968 para o ano-calendário 2008). Consta, ali, que para cada produto, as vendas reduzidas pelas devoluções, e somadas às receitas indiretas correspondentes ao produto, assim como os custos somados às despesas indiretas correspondentes ao produto, são rateados entre sócios e terceiros de acordo com o percentual de entrada dos produtos (no caso de produtos em formação, insumos básicos e outros, o rateio se deu pelo percentual de saída dos produtos). A estes resultados são somadas as demais receitas diretas e deduzidas as despesas diretas associadas aquele produto. A associação das receitas e despesas diretas e indiretas ao produto é feita mediante rateio de acordo com a participação do resultado bruto do produto no resultado bruto total da cooperativa.

O relatório CT0271 expressa o rateio, para cada produto, das receitas e despesas diretas e indiretas. Veja-se, a título de exemplo, o que se extrai do referido relatório relativamente ao produto “7-01 SOJA E DERIVADOS”, cujo resultado bruto (vendas reduzidas por devoluções e custo), no valor de R\$ 65.619.293,49, representaria 22,601% do total de R\$ 290.344.219,33, conforme indicado às fls. 921/929:

Resultado Bruto			65.619.293,49
Receitas indiretas	9.881.507,65	22,601%	2.233.319,54
Receitas diretas sócios	38.340.008,68	22,601%	8.665.225,36
Receitas diretas terceiros	2.714.057,15	22,601%	613.404,06
Despesas indiretas	(291.184.346,13)	22,601%	(65.810.574,07)
Despesas diretas sócios	2.231.717,07	22,601%	504.390,37
Despesas diretas terceiros	(7.625.734,38)	22,601%	(1.723.492,23)
Resultado			10.101.566,53

O relatório seguinte (CT0281) permite afirmar que são diretas as receitas ou despesas atribuíveis especificamente a sócios ou terceiros, e indiretas aquelas comuns a ambos. Estas últimas são, assim, somadas ao resultado bruto para serem rateadas entre sócios e terceiros, de acordo com o percentual identificado a partir do total de entradas no período. Aos valores rateados são adicionadas ou subtraídas as receitas e despesas diretas de sócios e terceiros, identificadas pelo rateio anterior.

O cálculo referente ao produto “7-01 SOJA E DERIVADOS” no ano-calendário 2008, extraído do relatório de fls. 956/967, pode ser assim resumido:

Produto 7-01 Soja e Derivados			Total	Sócios		Terceiros	
Resultado bruto			65.619.293,49	52.147.652,54	79,47%	13.471.640,95	20,53%
Receitas indiretas	9.881.507,65	22,601%	2.233.319,54	1.774.819,04	79,47%	458.500,50	20,53%
Despesas indiretas	(291.184.346,13)	22,601%	(65.810.574,07)	(52.299.663,21)	79,47%	(13.510.910,86)	20,53%
Receitas diretas sócios	38.340.008,68	22,601%	8.665.225,36	8.665.225,36	100%	-	-
Receitas diretas terceiros	2.714.057,15	22,601%	613.404,06	-	-	613.404,06	100%
Despesas diretas sócios	2.231.717,07	22,601%	504.390,37	504.390,37	100%	-	-
Despesas diretas terceiros	(7.625.734,38)	22,601%	(1.723.492,23)	-	-	(1.723.492,23)	100%
Resultado				10.792.424,10		(690.857,57)	

A discordância expressa pela Fiscalização no momento da lavratura do auto de infração resultaria, no item em comento, apenas na alteração do percentual de 22,601% para 31,507%, como indicado à fl. 1106, tendo em conta a participação da receita decorrente do produto “7-01 SOJA E DERIVADOS” na receita total do período. Para além disso, como já dito, a Fiscalização apenas fez uma introdução acerca da tributação de receitas financeiras, sem

expressar qual consequência teria atribuído a estes resultados, bem como mencionou alguns desvios nas operações com aves e derivados em comparação a resultados com granja.

Concluiu, assim, que *uma vez que as receitas e despesas indiretas foram segregadas de forma incorreta, foi efetuada a revisão dos cálculos da segregação dos resultados para rateio das receitas e despesas indiretas com base nas receitas auferidas na venda de cada um dos produtos, utilizando os mesmos dados de vendas, custos e percentuais do ato cooperativo, seja na entrada ou saída, apresentados pelo contribuinte nos relatórios CT0271 e CT0281 (fls. 894 a 968). A mudança no rateio se deu no percentual aplicável às receitas e despesas indiretas).*

Caso o trabalho fiscal tivesse se restringido à alteração do coeficiente de rateio das receitas e despesas indiretas, o cálculo da Fiscalização apresentaria os seguintes resultados para produto “7-01 SOJA E DERIVADOS”, no que tange ao ano-calendário 2008:

Produto 7-01 Soja e Derivados			Total	Sócios		Terceiros	
Resultado bruto			65.619.293,49	52.147.652,54	79,47%	13.471.640,95	20,53%
Receitas indiretas	9.881.507,65	31,507%	3.113.366,62	2.474.192,45	79,47%	639.174,17	20,53%
Despesas indiretas	(291.184.346,13)	31,507%	(91.743.451,94)	(72.908.521,25)	79,47%	(18.834.930,68)	20,53%
Receitas diretas sócios	38.340.008,68	31,507%	12.079.786,53	12.079.786,53	100%	-	-
Receitas diretas terceiros	2.714.057,15	31,507%	855.117,99	-	-	855.117,99	100%
Despesas diretas sócios	2.231.717,07	31,507%	703.147,10	703.147,10	100%	-	-
Despesas diretas terceiros	(7.625.734,38)	31,507%	(2.402.640,13)	-	-	(2.402.640,13)	100%
Resultado				(5.503.742,64)		(6.271.637,71)	

Todavia, como se vê à fl. 1111, além de uma divergência no percentual atribuído a sócios para este produto que poderia decorrer de erro de digitação (a Fiscalização indicou 79,77%, e não 79,47% como apurou a contribuinte), motivando a alteração da distribuição do resultado bruto indicado na primeira linha do cálculo acima, a autoridade fiscal alterou outros elementos do cálculo, haja vista ter apurado resultados negativos de R\$ 8.966.916,13 com sócios e de R\$ 2.808.556,51 com terceiros. Ao final, também atribuiu os resultados não operacionais integralmente a operações com terceiros, e promoveu ajustes de adições e exclusões para apuração do lucro tributável.

O seguinte excerto do Termo de Verificação Fiscal dava indícios das possíveis razões para parte destas divergências:

c) Para rateio das “outras receitas” e despesas indiretas, expostas na tabela RESUMO DE AJUSTES AO RELATÓRIO CT0231, foi utilizado o percentual de rateio exposto na tabela 06 e o resultado encontrado informado na tabela 07. Para os casos em que não foi possível segregar as receitas ou despesas para sócios ou terceiros (colunas D, E, F e G) foi utilizado o percentual do ato cooperativo informado pelo contribuinte no relatório CT0281;

A mencionada “tabela 07”, em seu resumo, permite inferir que receitas e despesas a ratear teriam sido reclassificadas, deslocando-se receitas atribuídas a associados para terceiros, e despesas atribuídas a terceiros para associados:

Processo nº 10945.721240/2011-04
Acórdão n.º 1101-001.013

S1-C1T1
Fl. 23

2008 - RESUMO DE AJUSTES AO RELATÓRIO CT0231			
CONTA	VALOR	AJUSTE	SALDO
Receitas de Associados	38.340.008,68	-24.866.961,54	13.473.047,14
Receitas de Terceiros	2.714.057,15	7.175.419,54	9.889.476,69
Saldo de Rec. a Ratear	9.881.507,65	17.691.542,00	27.573.049,65
Receitas não Operacionais Associados	621.281,00	-621.281,00	0,00
Receitas não Operacionais Terceiros	772.994,47	621.281,00	1.394.275,47
Despesas de Associados	-2.231.717,07	89.009,90	-2.142.707,17
Despesas de Terceiros	7.625.734,38	-	7.625.734,38
Saldo de Despesas a Ratear	291.184.346,13	-89.009,90	291.095.336,23
Despesas Não Operacionais	472.714,29	-	472.714,29

****Obs. Corrigido pelo Relatório CT0271

E, de fato, tomando-se os valores indicados na coluna “saldo”, acima, como referências para o rateio segundo o novo coeficiente estipulado pela Fiscalização, revelam-se os resultados apurados pela Fiscalização:

Produto 7-01 Soja e Derivados			Total	Sócios		Terceiros	
Resultado bruto			65.619.293,49	52.344.510,42	79,77%	13.274.783,07	20,23%
Receitas indiretas	27.573.049,65	31,507%	8.687.451,11	6.929.979,75	79,77%	1.757.471,36	20,23%
Despesas indiretas	(291.095.336,23)	31,507%	(91.715.516,95)	(73.161.467,87)	79,77%	(18.554.049,08)	20,23%
Receitas diretas sócios	13.473.047,14	31,507%	4.244.958,02	4.244.958,02	100%	-	-
Receitas diretas terceiros	9.889.476,69	31,507%	3.115.881,14	-	-	3.115.881,14	100%
Despesas diretas sócios	2.142.707,17	31,507%	675.103,55	675.103,55	100%	-	-
Despesas diretas terceiros	(7.625.734,38)	31,507%	(2.402.643,00)	-	-	(2.402.643,00)	100%
Resultado				(8.966.916,13)		(2.808.556,51)	

A atribuição de receitas e despesas não operacionais exclusivamente a terceiros não repercutiu na individualização dos cálculos por produto, mas sim na sua adição, pelo valor líquido (R\$ 1.394.275,47 – R\$ 472.714,29 = R\$ 921.561,18) ao resultado em operações com terceiros, como mencionado no início da abordagem dos cálculos da Fiscalização no ano-calendário 2008.

Daí a conversão do julgamento de 1ª instância e os esclarecimentos prestados pela Fiscalização no sentido de que ajustara informações constantes no relatórios CT0281 e CT0231, quais sejam:

- Percentual do ato cooperativo, em razão da correção dos estoques iniciais dos produtos cuja segregação do ato cooperativo foi realizado pela entrada, bem como de outros produtos que estavam em desacordo com a escrituração contábil, a evidenciar que a alteração de 79,47% para 79,77% no produto “7-01 SOJA E DERIVADOS” não decorreria de erro de digitação;
- Resultado bruto de produtos cujos custos foram alocados incorretamente pela contribuinte;
- Reclassificação das receitas de exportação, inicialmente atribuídas apenas a associados, atribuindo parte dela (correspondente a receitas de aplicações financeiras) a receitas exclusivamente de terceiros, e outra parte a receitas a ratear entre associados e terceiros;

- Atribuição dos resultados não operacionais exclusivamente a terceiros;
- Reclassificação das despesas de Assistência Técnica, Educacional e Social para despesas exclusivamente de associadas, retirando-as do grupo de despesas a ratear.

Estas as justificativas, portanto, para a Fiscalização ter originalmente individualizado os resultados de cada produto operado pela cooperativa, segregando o resultado bruto (receitas diminuídas de devoluções e do custo) segundo o percentual de entrada ou saída (ajustado em alguns casos), e a ele somando as receitas rateadas e subtraindo as despesas rateadas, mas aí tendo em conta o percentual de rateio apurado para cada produto a partir da receita total, bem como os valores totais de receitas e despesas a ratear ajustados pelas razões antes expostas.

Além disso, depois de apurar o resultado com terceiros no valor de R\$ 19.374.937,82, ao qual foi somado o resultado não operacional (R\$ 921.561,18) pelas razões expostas na diligência, a autoridade fiscal considerou os ajustes fiscais ao lucro tributável originalmente escriturados pelo sujeito passivo, relativamente aos quais também esclareceu, em diligência, ter promovido glosas de exclusões nos anos-calendário 2007 e 2008, mantendo inalteradas as adições nos períodos fiscalizados.

Nestes termos, a autoridade fiscal reconheceu a omissão na acusação inicial acerca das justificativas expostas na Informação Fiscal, e para integrá-las ao Termo de Verificação Fiscal, produziu novo ato administrativo cientificado à interessada, permitindo-lhe manifestar-se contra estes acréscimos, e ter sua defesa apreciada pela autoridade julgadora de 1ª instância e renovada perante este Conselho.

Ao assim proceder, a autoridade fiscal não desenvolveu novas análises acerca da matéria tributável, mas tão só expôs a motivação que orientou seus cálculos. Esta, inclusive, a razão de não ter sido alterado o crédito tributário exigido. De fato, ao contrário do que sugeriu a recorrente em sustentação oral, a autoridade fiscal não procurou justificativas que resultassem nos cálculos originalmente expressos, mas sim detalhou os procedimentos desde antes adotados para reconstituir a apuração do sujeito passivo e determinar o valor tributável no período.

Em verdade, a providência adotada pela autoridade lançadora mais se aproxima do disposto no art. 60 do Decreto nº 70.235/72, que integra a abordagem deste diploma legal acerca das nulidades no processo administrativo fiscal:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Nestes termos, não se tratando de ato praticado por autoridade incompetente, nem de decisão proferida com cerceamento ao direito de defesa, as demais *irregularidades, incorreções e omissões* podem ser sanadas *quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo e influírem na solução do litígio*, como no presente caso. E, para sanar o prejuízo ao sujeito passivo, a regularização da omissão deve ser promovida com reabertura do prazo de defesa, como aqui se fez.

Por oportuno destaque-se que embora a Informação Fiscal não tenha expressamente fixado o prazo para complementação das razões de defesa pela interessada, esta manifestou-se nos autos e questionou os argumentos somente então apresentados pela Fiscalização, tendo sua defesa apreciada pela autoridade julgadora de 1ª instância.

De outro lado, porém, não se pode negar que o lançamento original, com deficiência na descrição dos fatos, não se sustentaria relativamente às alterações promovidas na apuração da contribuinte e não justificadas pela autoridade lançadora. É exigência do Decreto nº 70.235/72, em seu art. 10, inciso III, que a determinação da exigência esteja associada à correspondente descrição dos fatos, aí incluídas, também, as constatações acerca das irregularidades praticadas pela contribuinte. E, ao deixar de assim proceder, a autoridade lançadora não se desincumbe integralmente do que lhe impõe o Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Ocorre que o Código Tributário Nacional assim disciplina a possibilidade de revisão da apuração do sujeito passivo:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

$$\left[\begin{array}{c} \vdots \end{array} \right]$$

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A contribuinte, por sua vez, apresentou tempestivamente as DIPJ informando a apuração de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL ao longo dos anos-calendário 2006 a

2008 (fls. 325/661), de modo que o Fisco teria apenas 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador para evitar que esta apuração restasse homologada tacitamente.

Desta forma, o lançamento originalmente cientificado à interessada em 12/12/2011 impediu a homologação tácita da apuração da contribuinte apenas em relação à determinação do critério de rateio apurado a partir do resultado bruto, e não das receitas totais de vendas de cada produto. As demais irregularidades, científicas de forma válida à interessada apenas em 01/09/2012, não poderiam mais justificar a retificação do resultado apurado pelo sujeito passivo no ano-calendário 2006, visto que já transcorridos 5 (cinco) anos a partir de 31/12/2006 (data do fato gerador na apuração anual, conforme opção dos sujeito passivo).

Esclareça-se que esta conclusão é afetada pelas disposições do Regimento Interno do CARF, alterado por meio da Portaria MF nº 586/2010, para passar a conter, em seu Anexo II, o seguinte artigo:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543- B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

E, relativamente à contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, do CTN, o Superior Tribunal de Justiça já havia decidido, na sistemática prevista pelo art. 543-C do Código de Processo Civil, o que assim foi ementado no acórdão proferido nos autos do REsp nº 973.733/SC, publicado em 18/09/2009:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Extrai-se deste julgado que o fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos.

Resta claro, a partir da ementa transcrita, que é necessário haver uma conduta objetiva a ser homologada, sob pena de a contagem do prazo decadencial ser orientada pelo disposto no art. 173 do CTN. E tal conduta, como já se infere a partir do item 1 da referida ementa, não seria apenas o pagamento antecipado, mas também a *declaração prévia do débito*.

Relevante notar, porém, que, no caso apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça, a discussão central prendia-se ao argumento da recorrente (Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS) de que o prazo para constituição do crédito tributário seria de 10 (dez) anos, contando-se 5 (cinco) anos a partir do encerramento do prazo de homologação previsto no art. 150, §4º do CTN, como antes já havia decidido aquele Tribunal. Por esta razão, os fundamentos do voto condutor mais se dirigiram a registrar a inadmissibilidade da *aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, §4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal*.

Em consequência não há, naquele julgado, maior aprofundamento acerca do que seria objeto de homologação tácita na forma do art. 150 do CTN, permitindo-se aqui a livre convicção acerca de sua definição.

Importa assim, ter em conta a peculiaridade das obrigações acessórias impostas aos contribuintes, dentre os quais se insere a recorrente, ao optarem pela apuração do lucro real anual. Cumpre-lhes: escriturar contabilmente suas operações, apurar mensalmente a necessidade de recolher antecipações (estimativas), apurar o resultado do exercício em seus

livros contábeis, promover ajustes previstos em lei (adições, exclusões e compensações) para determinar o lucro real no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR ou a base de cálculo da CSLL em outros demonstrativos, aplicar sobre estes as alíquotas correspondentes e do resultado deduzir as parcelas previstas na legislação, recolher o tributo eventualmente apurado, declará-lo em DCTF e, no exercício subsequente, informar esta apuração em DIPJ.

No cumprimento destas obrigações acessórias, pode o sujeito passivo não chegar, em sua apuração, a base de cálculo sujeita à incidência tributária, não só porque seu resultado do exercício já foi negativo ou igual a zero, como também porque os ajustes ao lucro líquido contábil geraram resultado igual a zero ou prejuízo fiscal/base de cálculo negativa da CSLL. Neste caso, é possível que apenas em razão do menor sucesso em suas atividades, o sujeito passivo não recolha tributo, nada tenha a declarar em DCTF, e apenas informe ao Fisco sua apuração no momento da entrega da DIPJ.

Em tais condições, o sujeito passivo não se enquadra em uma hipótese na qual *a lei não prevê o pagamento antecipado da exação*, nem mesmo naquela onde, *a despeito da previsão legal, o mesmo incorre*. E isto porque há uma situação intermediária na qual a lei prevê o pagamento antecipado da exação, mas admite que ele não seja feito se a apuração do sujeito passivo disto o dispensar.

E, para esta hipótese intermediária, não se pode negar que o prazo previsto no art. 150 do CTN também seja aplicável.

Acrescente-se, ainda, que no presente caso a recorrente apresenta também retenções sofridas ao longo do ano-calendário 2006, que ensejaram a formação de saldo negativo de IRPJ naquele período.

Registre-se, por fim, que o art. 149, inciso IX, do CTN autoriza a revisão de ofício do lançamento quando comprovada omissão, pela autoridade lançadora, de *ato ou formalidade especial*, mas traz o destaque, em seu parágrafo único, de que *a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública*. Assim, a complementação das razões que motivam o lançamento, essenciais para sua regular formalização, somente poderia ensejar consequências tributárias ao sujeito passivo se científicas a ele antes do transcurso do prazo decadencial.

Por todo o exposto, encerrado o período de apuração em 31/12/2006, tinha o Fisco a possibilidade de constituir o crédito tributário não recolhido até 31/12/2011, devendo ser declarada a decadência do crédito tributário cuja motivação somente foi científica à contribuinte em 01/09/2012. Quanto aos demais períodos de apuração, encerrados em 31/12/2007 e 31/12/2008, o lançamento integrado pelas razões científicas à contribuinte em 01/09/2012 está validamente formalizado.

O presente voto, portanto, é no sentido de ACOLHER PARCIALMENTE a arguição de nulidade do lançamento, para afastar a parcela da exigência do ano-calendário 2006 vinculada à motivação acrescentada apenas em 01/09/2012, na medida em que lançamento original não foi validamente fundamentado e o transcurso do prazo decadencial impediu a regularização desta omissão.

Adentrando ao mérito, a recorrente alega ser incongruente a apuração de lucro líquido de R\$ 4.997.909,00 no ano-calendário 2006, do qual ainda seriam excluídos os resultados isentos, e a imputação, no lançamento, de lucro tributável de R\$ 10.236.144,72.

Contudo, a explicação desta ocorrência é simples, e já foi dada pela autoridade julgadora de 1ª instância: o resultado com cooperados, no período em referência, passou a ser negativo (R\$ 5.127.157,20), assim como o foi o resultado não operacional de R\$ 111.078,12. Estes valores, somados ao resultado de atos com não cooperados (R\$ 10.236.144,72) ensejou o lucro líquido consolidado de R\$ 4.997.909,40.

Note-se, porém, que o acolhimento parcial da preliminar de nulidade do saneamento promovido durante a conversão do julgamento de 1ª instância em diligência ensejará a reconstituição desta apuração do ano-calendário 2006. Deverá a autoridade administrativa responsável pela liquidação do presente julgado refazer os cálculos da base tributável considerando apenas a alteração do coeficiente de rateio das receitas e despesas indiretas, justificada no Termo de Verificação Fiscal. As demais alterações decorrentes de reclassificação das receitas e despesas passíveis de rateio entre associados e terceiros, a alteração do coeficiente de rateio a partir das entradas ou saídas e a atribuição do resultado não operacional exclusivamente a operações com terceiros deverão ser desconsideradas, visto que sua motivação somente foi expressa depois de transcorrido o prazo decadencial.

E, subsistindo nestes cálculos a apuração de resultado em operações com terceiros superior ao lucro líquido do ano-calendário, a justificativa para a apuração de resultados positivos em operações com terceiros superior ao resultado total da cooperativa é a mesma: resultado negativo de operações com associados. Da mesma forma que o lucro líquido do período foi, na escrituração original da contribuinte, convertido do valor positivo de R\$ 4.997.909,00 para prejuízo fiscal de R\$ 10.406.843,00 mediante a exclusão de R\$ 15.509.895,00 decorrente de resultados não tributáveis de sociedades cooperativas (fl. 1202), a apuração de um resultado negativo em atos cooperativos enseja adição àquele lucro líquido, resultando em lucro real superior ao lucro líquido do período.

A recorrente assevera que *o resultado com associados, quando negativo, não compõe o lucro líquido*. Mais à frente, reputa equivocado o entendimento de que *se o lucro das atividades com os cooperados é isento, o correspondente prejuízo seria indedutível para a apuração da base de cálculo do IRPJ*. Contudo, não arremata suas alegações, de forma que não é possível afirmar, com certeza, qual seria sua pretensão com estas referências. Caso sua pretensão seja, eventualmente, defender que o resultado negativo apurado em atos cooperativos presta-se como redutor do resultado apurado em atos não cooperativos, cumpre responder-lhe que o art. 3º da Lei nº 5.764/71, ao estabelecer que o contrato de sociedade cooperativa é celebrado sem objetivo de lucro, revela hipótese de não incidência do IRPJ e da CSLL (Súmula CARF nº 83), suficiente para distinguir por completo os resultados daí decorrentes daqueles provenientes de atos não cooperativos. Assim, quando o art. 111 da Lei nº 5.764/71 estabelece que *serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações com não cooperados*, tem-se em conta a apuração em separado destes valores, independentemente de qual for o resultado em operações com cooperados.

Colhe-se do recurso voluntário, também, a afirmação de que *o resultado tributável é somente o resultado não operacional e não o lucro real*, e talvez aqui se verifique uma confusão de conceitos, compreensível no âmbito das sociedades cooperativas, nas quais os resultados com não cooperados podem ser interpretados, genericamente, como resultados não operacionais, restringindo-se para as transações com cooperados a classificação dos resultados como operacionais. Já no âmbito contábil e na generalidade da incidência dos tributos sobre a renda, resultados não operacionais são aqueles que não decorrem da atividade fim da pessoa jurídica, como por exemplo os decorrentes de venda de imobilizado, ou de outras operações

com itens do ativo permanente. Assim, sob a ótica da Lei nº 5.764/71, é possível afirmar que somente os resultados não operacionais das sociedades cooperativas são tributáveis. Contudo, a apuração dos resultados de atos não cooperativos poderá revelar parcelas classificáveis, segundo as normas contábeis e tributárias, como operacionais ou não operacionais, ambas tributáveis porque integrantes do lucro líquido resultante de atos não cooperados.

Mais à frente, diz a recorrente que *conforme se verifica no Auto de Infração, foi utilizado o valor do lucro operacional como base de cálculo do lançamento, quando sabidamente a legislação vigente impõe a apuração do lucro real*. Como já dito, a Lei nº 5.764/71 estabelece em seu art. 111 que *serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações com não cooperados*, resultado que, como demonstrado, pode ser considerado não operacional na ótica das sociedades cooperativas, ou operacional na ótica tributária.

Por sua vez, o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 – RIR/99 estabelece nos seguintes termos esta incidência:

*Art. 183. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica pagarão o imposto calculado sobre os **resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade**, tais como (Lei nº 5.764, de 1971, arts. 85, 86, 88 e 111, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 2º):*

I - de comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais;

II - de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais;

III - de participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares. (negrejou-se)

Por certo, a incidência do IRPJ se faz, em regra, a partir do lucro real, mas sem se olvidar que este nada mais é do que o lucro líquido ajustado, na forma do RIR/99:

Conceito de Lucro Líquido

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

SEÇÃO IV

Ajustes do Lucro Líquido

Adições

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

Parágrafo único. Incluem-se nas adições de que trata este artigo:

[...]

Exclusões e Compensações

Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º):

I - os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real;

III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos arts. 509 a 515 (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único).

Parágrafo único. Também poderão ser excluídos:

[...]

De forma semelhante se verifica a apuração da base de cálculo da CSLL na forma da Lei nº 7.689/88:

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

Frente a este contexto, nenhuma irregularidade existiria na classificação do resultado decorrente de atos não cooperados como base imponible do IRPJ e da CSLL, na medida em que este resultado revela o lucro líquido do período naquele segmento de atividade da cooperativa. Se eventuais exclusões ou compensações fossem desconsideradas pela Fiscalização, bastaria sua demonstração para que elas fossem acolhidas como redutoras da base de cálculo autuada no curso do contencioso administrativo.

De toda sorte, cabe destacar que a autoridade lançadora ajustou o lucro líquido apurado com as adições e exclusões escrituradas que reputou admissíveis, restando claro no confronto entre a base de tributável informada nos autos de infração (fls. 1066 e 1073) e o resultado final expresso nas planilhas de fl. 1090, 1101 e 1113, que foi adotado o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões como base imponible do lançamento. Ressalte-se que para o ano-calendário 2006, a autoridade lançadora destaca na Informação Fiscal que *não foram feitos ajustes nos valores das adições e das exclusões ao Lucro Real*.

Nestes termos, a única justificativa que embasaria as alegações da recorrente no sentido de que a Fiscalização não apurou o lucro real seria o título atribuído à infração na descrição dos fatos que integra os autos de infração: *resultados operacionais não declarados*. Porém, este título que não pode ser dissociado de sua descrição, qual seja: *valor correspondente ao lucro operacional escriturado e não declarado, conforme Termo de Verificação Fiscal que faz parte indissociável do presente Auto*, termo este que descreve os procedimentos fiscais e é instruído com as planilhas de cálculo antes referidas, sendo totalmente imprópria a afirmação da recorrente no sentido de que *não se encontra no Auto de Infração, pelo menos de forma clara, quais são as divergências na parte contábil (lucro líquido) ou da parte extra-contábil (lucro real) que concorreram para o lançamento*. Os pontos de divergência da Fiscalização restaram plenamente esclarecidos depois da complementação promovida em diligência, e inclusive foram enfrentados pela interessada, como se verá adiante. Apenas na parte em que este esclarecimento se fez tardiamente, as correspondentes alterações serão desconsideradas, recompondo-se a apuração do período apenas com os efeitos da alteração do coeficiente de rateio de receitas e despesas indiretas, como decidido em preliminar.

Quanto à ausência dos dispositivos normativos infringidos, mencionada na petição de 03/10/2013, cabe esclarecer que os autos de infração indicam como enquadramento legal os arts. 249, 250 e 926 do RIR/99 e o art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88, sendo que os dois primeiros dispositivos do RIR/99 e o artigo da Lei nº 7.689/88 evidenciam a incidência do IRPJ e da CSLL sobre o lucro líquido ajustado pelas adições, exclusões e compensações, como antes transcrito, e o art. 926 do RIR/99 determina a lavratura de auto de infração quando constatadas infrações à legislação tributária. A imputação, portanto, é coerente com a detalhada descrição da apuração fiscal contida no Termo de Verificação Fiscal e nas planilhas que o instruem, complementada na Informação Fiscal.

Redirecionando seus argumentos, a interessada diz que *ignorando completamente a apuração com base no lucro real, o lançamento foi mantido com base no Parecer Normativo CST 73/75*. Isto porque referido Parecer seria anterior ao Decreto-lei nº 1.598/77, e estaria tacitamente revogado por ser *incompatível com as alterações ocorridas nas normas legais posteriores*.

Importa, inicialmente, ter em conta o que diz a questionada interpretação veiculada no Parecer Normativo CST nº73/75:

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 líquidos 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. (negrejou-se)

A Lei nº 5.764/71 determina a tributação dos resultados positivos obtidos em resultados não cooperados, e o Parecer Normativo CST nº 73/75 simplesmente estabelece um critério de rateio de custos e encargos indiretos, normalmente aplicados indistintamente para prática de atos cooperados e não cooperados. Revela, assim, um meio para apuração do lucro líquido, sendo certo que o Decreto-lei nº 1.598/77 não produziu qualquer alteração neste âmbito, mas apenas se prestou a exigir a indicação, em ajustes ao lucro líquido, das parcelas que, computadas no lucro contábil, não poderiam afetar o lucro tributável.

A recorrente exemplifica que as receitas financeiras não eram computadas na apuração do lucro operacional, que passou a ser incluído por força do Decreto Lei

1.598/77. Talvez a recorrente esteja se reportando ao que foi assim disposto no Decreto-lei nº 1.598/77:

Receitas e despesas financeiras

Art 17 - Os juros, o desconto, a correção monetária prefixada, o lucro na operação de reporte e o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do exercício social, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.

Parágrafo único - Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas:

a) os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, a correção monetária prefixada e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, pro rata tempore, nos exercícios sociais a que competirem;

b) os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.

Variações monetárias

Art 18 - Deverão ser incluídas no lucro operacional as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações.

Parágrafo único - As contrapartidas de variações monetárias de obrigações e as perdas cambiais e monetárias na realização de créditos poderão ser deduzidas para efeito de determinar o lucro operacional.

E, se assim for, atribui equivocado efeito ao referido ato legal, que nada mais fez do que espelhar o regime de competência contábil para reconhecimento de receitas financeiras. Suas inovações limitam-se a admitir, no âmbito fiscal, a antecipação de receitas que possam competir a períodos futuros, e a restringir a dedutibilidade de juros que, em determinadas circunstâncias, seriam passíveis de contabilização como despesas.

É certo que o Decreto-lei nº 1.598/77 afeta o resultado tributável decorrente de atos não cooperados, à semelhança do ocorrido com as demais pessoas jurídicas sujeitas ou optantes pelo lucro real. Mas isto apenas para lhes impor a escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, de modo a nele indicar os valores que não devam ser registrados na escrituração comercial e que influenciem a apuração do resultado tributável. Receitas, custos e encargos indiretos integram a essência da apuração contábil do lucro, de modo que o critério de rateio estabelecido pelo Parecer Normativo CST nº 73/75 em nada foi alterado pela legislação apontada pela recorrente.

Finalizando este conjunto de questionamentos, a recorrente pede que seja retificado o lançamento com relação ao ano-base de 2006, declarando a inexigibilidade de quaisquer valores a título de IRPJ e de CSLL. Evidenciada a possibilidade de os resultados de atos não cooperativos serem positivos e superiores ao resultado líquido consolidado de todas as operações da sociedade cooperativa, e refutados os demais argumentos teóricos aventados pela recorrente, a exigência subsiste incólume, até aqui, apenas ressaltando-se a parcela anulada em preliminar.

Passa-se, então, aos demais argumentos de mérito da recorrente.

Assevera arbitrária a conduta fiscal que desconsidera os procedimentos por ela adotados, em conformidade com o art. 87 da Lei nº 5.764/71, art. 183, inciso I e II do RIR/99 e o item 10.8.4 da NBC 10.8, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade. Entende que o Parecer Normativo CST nº 73/75 só vincula os servidores da Receita Federal e, porque não sustentado em lei, a cooperativa poderia segregar os resultados dos atos não cooperados *observando os critérios estabelecidos na lei*.

Destaca que como a própria decisão recorrida assevera, *os arts. 87 da Lei nº 5.764, de 1971, e 183, incisos I e II, do RIR/99, apenas traçam linhas genéricas sobre o tema, em nada servindo à definição quanto à forma de segregação de receitas decorrentes de atos cooperativos e não cooperativos para fins de tributação*. E assim afirma ilegal o *parecer normativo que, aproveitando-se do silêncio regulamentar, estabeleceu critério muito mais oneroso ao contribuinte, impondo-lhe um aumento insuportável da carga tributária*.

Acrescenta que a Fiscalização não discordou do procedimento por ela realizado para *contabilizar separadamente os resultados das operações com não associados* e que, no mais, apurou o *resultado positivo das operações e atividades estranhas à sua finalidade*, como exige o RIR/99, promovendo demonstração segregada do resultado como determina a Resolução CFC nº 920/01. Daí a ofensa ao art. 5º, inciso II e art. 150, inciso I, ambos da Constituição Federal.

A recorrente classifica o parecer normativo como *norma de procedimento interno*, e reafirma com amparo na doutrina que atos desta espécie somente vinculam os servidores públicos.

Primeiramente é preciso ter em conta que o critério adotado no Parecer Normativo CST nº 73/75 não pode ser classificado como mais ou menos oneroso, na medida em que inúmeras variáveis interferem no cálculo do resultado do período, bem como diferentes contextos poderão se apresentar conforme o volume de atividades da cooperativa. Aliás, nem mesmo no presente caso é possível afirmar que a adoção do critério fixado no Parecer Normativo CST nº 73/75 tenha ensejado maior base tributável nas operações da cooperativa, haja vista os demais questionamentos em relação a diversos outros aspectos da apuração da contribuinte, esclarecidos por ocasião da Informação Fiscal lavrada em razão da conversão do julgamento de 1ª instância em diligência.

Certamente as cooperativas, atualmente, são entidades muito mais complexas que as existentes nas décadas de 60 e 70. Mas as justificativas apresentadas pela recorrente não demonstram, materialmente, porque o rateio com base apenas nas receitas seria menos qualificado que o rateio com base no lucro bruto. Diz somente que seria justo excluir da receita bruta os custos diretos, devoluções e cancelamentos, sem esclarecer o porquê.

O parecer técnico apresentado em 03/10/2013 não auxilia nesta compreensão. Depois de demonstrar o contexto histórico no qual o Parecer Normativo CST nº 73/75 foi editado, do crescimento das atividades das cooperativas e da necessidade de *critérios técnicos escolhidos e determinados por profissionais conhecedores dos processos produtivos*, com a citação de doutrina acerca da subjetividade presente nesta avaliação, referido parecer expressa que:

Se, naquela época, receita bruta poderia ser um parâmetro confiável, hoje a receita líquida refletiria muito melhor o ganho proporcionado por cada uma das atividades. Mais apurado ainda seria o parâmetro que distribuisse as despesas em função do lucro bruto de cada atividade, como o fez a Cooperativa Lar. Isso, se mantido critério único, posto que já vimos a necessidade de adoção de critérios técnicos racionais e consistentes estabelecidos pela própria entidade.

Em sua petição, a recorrente diz que se o rateio dessas receitas tem como objetivo justamente chegar ao valor que será atribuído a cada produto na apuração do resultado líquido tributável, nada mais justo que se parta do resultado bruto de cada produto, retirando-se dele os custos diretos, as devoluções e cancelamentos. Quanto às devoluções, a explicação seria óbvia: receitas que não se materializaram não poderiam orientar o rateio de receitas e despesas indiretas. Porém, nota-se que a própria Fiscalização reconheceu este fato, quando adotou como referência para os novos coeficientes de rateio, expressos nas Tabelas 06 do Termo de Verificação Fiscal, os valores indicados pela contribuinte no item 2 das planilhas CT0271, descrito como *VENDAS (-) DEVOLUÇÕES TOTAIS*. Aliás, de outra forma não poderia ter procedido, na medida em que, a teor do art. 224 do RIR/99, a receita bruta não é integrada pelas vendas canceladas. Já quanto à dedução dos custos diretos, nada especificamente é apresentado.

Por sua vez, a definição pelo Parecer Normativo CST nº 73/75 de um critério uniforme acerca da matéria operou em favor da isonomia e da segurança jurídica, obrigando os agentes fiscais a observá-lo e também assegurando o mesmo tratamento tributário a todos os contribuintes em condições semelhantes.

Neste sentido, inclusive, são as lições de Hugo de Brito Machado (*in* Curso de Direito Tributário, São Paulo: Malheiro Editores, 20ª edição, p. 82):

As leis apresentam sempre certa margem para dúvidas razoáveis por parte do intérprete, especialmente em razão da inevitável vaguidade dos conceitos utilizados. Por isto as normas complementares são de grande utilidade. Com elas a autoridade administrativa assegura tratamento uniforme aos contribuintes, afastando a possibilidade de interpretações diferentes por parte de seus agentes.

Referido autor defende que as normas complementares não se limitam a produzir efeitos relativamente aos funcionários, no âmbito interno das repartições, mas sim se aplicam à relação fisco-contribuinte, desde que se limitem a completar, sem inovar ou modificar o texto legal. E, expressamente menciona os pareceres normativos como incluídos na categoria de decisões administrativas a que a lei atribua eficácia normativa, vez que emitidos pela Coordenação do Sistema de Tributação do Ministério da Fazenda, órgão incumbido de unificar a interpretação da legislação tributária, mediante solução de consultas (*op. cit.*, p. 81).

O próprio Parecer Normativo COSIT nº 5/94 segue esta linha, em pontos distintos daqueles invocados pela interessada:

Examinam-se, nesta oportunidade, o Parecer Normativo e o Ato Declaratório Normativo no que concerne ao aspecto relativo ao momento a partir do qual tem início a produção dos efeitos que lhes são próprios.

2. A necessidade de proceder a uma definição objetiva a tal respeito impõe-se em razão do entendimento, ora emergente, segundo o qual, por serem, aqueles dois instrumentos, atos de natureza normativa, estariam aptos a produzir, tão somente,

efeitos "ex-nunc", ou seja, a partir de sua publicação, vedada, em consequência, sua aplicação retroativa.

3. Inicialmente, é de toda conveniência ter presentes os motivos que presidiram a instituição do Parecer Normativo e do Ato Declaratório Normativo, como primeiro passo para a adequada compreensão de sua natureza e de seus efeitos jurídicos.

4. O Decreto nº 63.659, de 20/11/68, transformou a Direção-Geral da Fazenda Nacional na atual Secretaria da Receita Federal (art. 1º), dotada de estrutura básica sistêmica (art. 4º), com a extinção dos antigos Departamentos de Rendas Internas, de Rendas Aduaneiras, do Imposto de Renda e de Arrecadação (art. 6º) e com a redistribuição, por ato do Ministro da Fazenda, dos respectivos serviços aos órgãos integrantes da nova estrutura (art.

8º).

5. Tendo em vista a criação da Secretaria da Receita Federal, pelo mencionado Decreto nº 63.659/68, e a edição de seu Regimento Interno pela Portaria nº GB-18, de 23/01/69, centralizando na Coordenação do Sistema de Tributação o exercício da atividade de interpretação da legislação fiscal, foi expedida a Instrução Normativa nº 9, de 06/10/69, que revogou "as decisões proferidas em processos de consulta até a publicação deste ato, por autoridades subordinadas, inclusive as exaradas pelos Diretores e chefes de repartições dos extintos Departamentos de Rendas Internas, do Imposto de Renda e Rendas Aduaneiras".

6. A revogação de decisões operada pela IN nº 9/69 teve por propósito "evitar divergências de orientação e tratamento diferente de situações idênticas nas consultas formuladas pelos contribuintes", expressão textual constante do preâmbulo da Instrução Normativa nº 26, de 25.05.70, que "Estabelece normas sobre as decisões proferidas pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal, em consultas formuladas sobre a interpretação da legislação tributária".

7. Com vistas à implementação do objetivo de uniformizar a interpretação da legislação tributária no âmbito da Secretaria da Receita Federal, que era, em última análise, o que colimava a IN nº 9/69, estabeleceu, a referida IN nº 26/70, que nenhum órgão da mesma Secretaria poderia proferir decisões em consultas sobre aquela interpretação sem prévia orientação da Coordenação do Sistema de Tributação, a qual seria prestada sob a forma de Parecer Normativo.

8. Observe-se, a respeito que, posteriormente, o Decreto nº 70.235, de 06/03/72, ao disciplinar o processo de consulta, incorporou a norma da IN nº 26/70, a que se fez referência no item precedente, dando-lhe, inclusive, maior abrangência, na medida em que estabeleceu, em seu art. 54, inciso I, alínea "a", que a decisão de primeira instância no referido processo, de competência dos Superintendentes da Receita Federal, deveria atender à orientação emanada dos atos normativos da Coordenação do Sistema de Tributação.

9. Quanto ao Ato Declaratório Normativo, a possibilidade de sua expedição encontra-se prevista no item II da Instrução Normativa SRF nº 034, de 18/09/74, para o caso em que a consulta versar sobre matéria que já tenha sido objeto de decisão por parte da Coordenação do Sistema de Tributação, cabendo-lhe prestar orientação destinada a explicitar o entendimento dos dispositivos envolvidos.

10. Esclareça-se, neste ponto, que, muito embora o item II da IN nº 034/74 se tenha referido ao instrumento por ele criado como "ato declaratório", deve-se considerar que todos os atos da espécie, expedidos por esta Coordenação (hoje Coordenação-Geral do Sistema de Tributação), o foram, invariavelmente, sob a denominação de "Ato Declaratório (Normativo)", dado que, em razão de sua natureza, acham-se eles compreendidos entre os atos normativos de que trata o retromencionado art. 54, inciso I, alínea "a", do Decreto nº 70.235/72.

11. Indubitavelmente, o Parecer Normativo e o Ato Declaratório Normativo possuem em comum, essencialmente, a característica de serem, ambos, instrumentos através dos quais se veicula a interpretação adotada pela Secretária da Receita Federal no tocante a matéria atinente aos tributos por ela administrados.

12. **Por serem de caráter interpretativo, reportam-se a normas integrantes da legislação tributária a eles preexistentes, limitando-se a explicitar-lhes o sentido e a fixar, em relação a elas, o entendimento da administração tributária.**

13. Muito embora se incluam entre os atos normativos, o Parecer Normativo e o Ato Declaratório Normativo não possuem, todavia, natureza de ato constitutivo, uma vez que não se revestem do poder de criar, modificar ou extinguir relações jurídico-tributárias, em razão, precisamente, de seu caráter meramente interpretativo.

14. Como se sabe, os atos constitutivos produzem efeitos "ex nunc", daí por que o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/10/66) estatui, em seu art. 105, que "A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes....", numa reafirmação do princípio de que a regra, no tocante a atos de natureza constitutiva, é a irretroatividade. **O mesmo Código, entretanto, em seu art. 106, inciso I, contém norma excepcionante a esse respeito, por força da qual a lei, quando expressamente interpretativa, deve aplicar-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso.**

15. A hipótese de retroatividade contemplada pelo art. 106, I, do CTN, como se evidencia, é calcada, exatamente, na circunstância de que o ato interpretativo, ainda que a nível de lei - que é o ato constitutivo por excelência -, há que, face ao objetivo a que visa atingir, necessariamente reportar-se, em termos de aplicação, à data em que o ato interpretado começou a produzir efeitos, sendo, portanto, sua eficácia, "ex-tunc".

16. Por não se caracterizarem, pois, como atos constitutivos, o Parecer Normativo e o Ato Declaratório Normativo, por via de consequência, possuem natureza declaratória - não sendo demasiado lembrar que é da essência dos atos declaratórios a produção de efeitos retroativos -, **salientando-se, por oportuno, que sua normatividade, por tal razão, tem por fundamento não o poder de criar norma, que não possuem, mas, sim, o poder vinculante do entendimento interpretativo neles expresso, o qual, aliás, é próprio dos atos praticados pela autoridade administrativa no uso de suas atribuições legais.**

17. À vista do exposto, resulta, em síntese, que:

a) o Parecer Normativo e o Ato Declaratório Normativo não possuem natureza constitutiva;

b) como atos interpretativos que são, não têm o poder de instituir normas, limitando-se a explicitar o sentido e o alcance das normas integrantes dos atos constitutivos que interpretam;

c) por possuírem natureza declaratória, sua eficácia retroage ao momento em que a norma por eles interpretada começou a produzir efeitos;

d) sua normatividade funda-se no poder vinculante do entendimento neles expresso em relação aos órgãos da administração tributária e aos sujeitos passivos alcançados pela orientação que propiciam.

Nestes termos, o art. 54 do Decreto nº 70.235/72, em sua redação original, atribuiu eficácia normativa aos atos emitidos pela Coordenação do Sistema de Tributação, vinculando os órgãos da administração tributária e os sujeitos passivos alcançados pela orientação que propiciavam. E, na medida em que esta orientação, no caso dos Pareceres Normativos, era exteriorizada em relação à matéria, e não como resposta a consulta específica

de um sujeito passivo, todos aqueles que se encontravam na situação ali tratada vinculavam-se ao entendimento exposto.

Assim, e especialmente por não contrariar a lei e uniformizar o critério de rateio de custos e despesas indiretos incorridos por sociedades cooperativas que realizem atos cooperativos e não cooperativos, o Parecer Normativo CST nº 73/75 tem força normativa com fundamento no art. 100, inciso II do Código Tributário Nacional.

Veja-se que, como bem destacado no parecer técnico apresentado em 03/10/2013, qualquer critério de rateio de custos carrega, em si, certo grau de subjetivismo. Tal circunstância, porém, somente autorizaria a cooperativa a escolher o critério que julgasse mais adequado no silêncio da legislação tributária. Na medida em que o Parecer Normativo CST nº 73/75, na lacuna da lei, estabeleceu um critério que não pode ser qualificado, em sua essência, como inválido, sua aplicação deve ser observada por todas as cooperativas.

Quanto à falta de publicidade do referido ato normativo, sua publicação no Diário Oficial da União verificou-se em 11/08/1975, e seu conteúdo orienta o repertório de Perguntas e Respostas publicado anualmente pela Secretaria da Receita Federal. De fato, em consulta ao documento divulgado para orientar o preenchimento da DIPJ no primeiro ano-calendário aqui autuado (2006), ainda disponível no sítio da Receita Federal da Internet (<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/Perguntao/DIPJ2007/PergRespDIPJ2007.pdf>), tem-se no *Capítulo XVIII – Sociedades Cooperativas*:

018 *Como será determinada a base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica das sociedades cooperativas com regime de tributação pelo lucro real?*

A base de cálculo será determinada segundo a escrituração que apresente destaque das receitas tributáveis e dos correspondentes custos, despesas e encargos.

Na falta de escrituração adequada, o lucro será arbitrado conforme regras aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

No cálculo do Lucro Real deverão ser adotados os seguintes procedimentos:

a) apuram-se as receitas das atividades das cooperativas e as receitas derivadas das operações com não-associados, separadamente;

b) apuram-se, também separadamente, os custos diretos e imputam-se esses custos às receitas com as quais tenham correlação;

c) apropriam-se os custos indiretos e as despesas e encargos comuns às duas espécies de receitas, proporcionalmente ao valor de cada uma, desde que seja impossível separar objetivamente, o que pertence a cada espécie de receita.

Exemplo:

Receitas:

Provenientes de atos cooperativos..... R\$8.600.000,00

Provenientes de operações com não associados.. R\$5.400.000,00

Total..... R\$14.000.000,00

Custos diretos:

Das receitas de atos cooperativos..... R\$4.200.000,00

Das receitas de operações com não associados.... R\$2.200.000,00

Total..... R\$6.400.000,00

Custos indiretos, despesas e encargos comuns..... R\$4.400.000,00

Partindo desses dados, temos:

1) Rateio proporcional dos custos indiretos, despesas e encargos comuns às duas espécies de receita:

parcela proporcional às receitas de atos cooperativos:

(R\$4.400.000,00 x R\$5.400.000,00) / R\$14.000.000,00 = R\$1.697.142,86

parcela proporcional às receitas de operações com não associados:

(R\$4.400.000,00 x R\$8.600.000,00) / R\$14.000.000,00 = R\$2.702.857,14

2) Apuração do resultado operacional correspondente aos atos cooperativos:

Receitas de atos cooperativos..... R\$8.600.000,00

(-) Custos diretos das receitas de atos cooperativos.... (R\$4.200.000,00)

(-) Custos indiretos, despesas e encargos comuns..... (R\$2.702.857,14)

= Lucro operacional (atos cooperativos)..... R\$1.697.142,86

3) Apuração do resultado operacional correspondente às operações com não associados:

Receitas de operações com não associados..... R\$5.400.000,00

(-) Custos diretos dessas receitas..... (R\$2.200.000,00)

(-) Custos indiretos, despesas e encargos comuns. (R\$1.697.142,86)

= Lucro operacional (não associados)..... R\$1.502.857,14

Normativo:

RIR/1999, art. 529 e segs;

PN CST nº 73, de 1975.

Impróprias, assim, as referências feitas pela interessada à omissão em outras publicações elaboradas pela Receita Federal, bem como inaplicável se mostra a jurisprudência por ela invocada, reportando-se a atos normativos sem amparo legal.

Ainda: 1) quanto à alegada perda de vigência do Parecer Normativo CST nº 73/75, porque ditado sob a égide do RIR/66 e antes da nova ordem constitucional, já restou demonstrada a singeleza de seus termos e sua eficácia no âmbito da apuração do lucro líquido contábil, mostrando-se irrelevantes as alterações posteriores da legislação tributária; 2) quanto à imposição constitucional de que se dê adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, não há como classificar de prejudicial um ato normativo que, suprimindo lacuna legal, estabelece critério razoável e uniforme a ser observado por todos os contribuintes em situações semelhantes; 3) quanto à razoabilidade do critério adotado, porque proporcional ao resultado da atividade, estas justificativas deixam de ter relevo quando se conclui que o Parecer Normativo CST nº 73/75, no contexto em que publicado, deve também ser observado pelos administrados.

Por fim, em sua petição de 03/10/2013 a recorrente argumenta que a autoridade fiscal não observou estritamente o Parecer Normativo CST nº 73/75, bem como não notou erros cometidos pela contribuinte que ensejariam o arbitramento dos lucros.

A inobservância do Parecer Normativo CST nº 73/75 decorreria da **segregação analítica "por produto"**, diversamente do cálculo sintético estipulado no ato

normativo. No parecer técnico apresentado em 03/10/2013, reportando-se ao exemplo prático veiculado no repertório de Perguntas e Respostas publicado anualmente pela Secretaria da Receita Federal, os pareceristas afirmam que *o auditor elaborou suas planilhas levando em conta, individualmente, cada produto vendido, não seguindo a orientação do parecer normativo. Este preconiza a observação dos totais de receita bruta oriunda das atividades com associados e não associados, com o cálculo de apenas dois percentuais para a distribuição e alocação dos gastos indiretos.*

Porém, é compreensível a tolerância do agente fiscal com o procedimento adotado pela contribuinte, porque o critério estabelecido normativamente, neste ponto, claramente não tinha em conta a complexidade de atividades múltiplas exercidas por cooperativas, como no presente caso.

Para maior clareza, novamente transcreve-se os termos do Parecer Normativo CST nº 73/75 neste ponto específico:

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. (negrejou-se)

Aqui, como demonstrado concretamente na abordagem da preliminar no início deste voto, a cooperativa operava com produtos apenas revendidos e com outros submetidos a transformação, de modo que no primeiro caso os resultados de associados e terceiros eram identificados em razão da entrada dos produtos, ao passo que no segundo caso a atribuição dos resultados a associados e terceiros tinha em conta a saída dos produtos. Em tais condições, indispensável se mostrava o cálculo dos resultados individualizado por produto, sob pena de não ser possível, ao final, estabelecer um critério único para identificação das receitas e custos diretos em operações com associados e terceiros.

Desta forma, embora segregando a apuração por produto, os cálculos da contribuinte observaram as linhas gerais do parecer, porque identificadas as receitas e custos diretos de cada produto de modo a distingui-las como decorrentes de operações com associados e terceiros. Contudo, como, na seqüência, a contribuinte rateou as receitas e custos/despesas/encargos indiretos em razão do lucro bruto de cada produto, e não proporcionalmente à receita bruta destes, necessário e pertinente se fez o ajuste procedido pela Fiscalização.

Por fim, a recorrente traz, no parecer técnico apresentado em 03/10/2013, a existência de outras irregularidades em sua escrituração que, em seu entender, imporiam a adoção do arbitramento como forma de apuração da base tributável no período. Diz que custos

e despesas diretamente relacionados com operações de associados ou de terceiros foram indevidamente classificados como indiretos, e assim rateados.

Tomando como exemplo as demonstrações referentes ao ano-calendário 2006, relaciona os itens que compõem o total de custos e despesas indiretas, agrupados em “Despesas Conselho de Adm e Fiscal”, “Despesas com Pessoal”, “Despesas Operacionais”, “Despesas com Vendas”, “Despesas Tributárias”, “Impostos Incidentes sobre Vendas”, “Despesas Financeiras” e “Despesas com Vendas Mercado Externo”.

Observa que nestes grupos diversas despesas poderiam *ser imputadas com facilidade às receitas correspondentes, não necessitando da insegurança da aplicação de percentual de rateio*. Dentre eles, destaca o ICMS Incidente Sobre Vendas, no valor de R\$ 27.590.145,75, que por manter relação com as vendas poderia ser imputado diretamente às receitas oriundas de atos com associados ou atos com não associados.

A este item agrega outros correspondentes a comissões, publicidade, tributos, fretes, títulos incobráveis, variação cambial, descontos concedidos, estadias, dentre outros, que totalizariam R\$124.091.186,70, ou seja, 67,42% do total da base de rateio no ano de 2006.

A partir destas informações, o parecer técnico expressa a conclusão de que *a empresa classificou um grande número de contas como representativas de custos e despesas indiretas, sujeitando seus saldos finais a rateio, quando deveria imputar seus montantes diretamente às receitas correspondentes, com associados e com não associados*. Todavia, a irregularidade assim aventada somente autorizaria o arbitramento dos lucros se demonstrado o efeito prático do rateio destes valores na proporção da participação da receita bruta no total de receita do período, ou imputados diretamente como custos em operações com associados e terceiros.

Especificamente no que tange ao ICMS incidente sobre vendas pouca variação seria esperada, na medida em que este valor é proporcional à receita bruta, e este é o critério que aqui se reputa válido, ao contrário das premissas do parecer que admite o rateio com base no lucro bruto, de cada produto. Quanto aos demais itens, a argumentação da contribuinte extrai conseqüências dos registros que normalmente são vinculados às contas contábeis mencionadas, sem evidenciar seu real conteúdo, e sem cogitar das dificuldades que poderiam se verificar para atribuir, diretamente, por exemplo, custos de fretes ou de variação cambial decorrentes de operações que reunissem produtos de associados e de terceiros.

Para além disso, cumpre recordar que a Fiscalização apresentou extenso *questionário de esclarecimentos relativos aos relatórios “CT0271” e “CT0281” utilizados pela Cooperativa para cálculo das operações com terceiros*, o qual ensejou respostas da fiscalizada (fls. 14/16, 18/19, 20/28, 30/31), evidenciando o controle por ela mantido em suas atividades, inclusive de modo a permitir que aspectos pontuais de sua apuração fossem desqualificados pela Fiscalização, circunstância completamente distinta daquela que o legislador cogitou ao estabelecer o arbitramento dos lucros nos casos em que *a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para, no caso, determinar o lucro real*.

Veja-se que a tributação sob a sistemática do lucro real não tem como pressuposto uma escrituração contábil plenamente regular e subsiste mesmo na presença de irregularidades, desde que estas não tornem a escrituração imprestável ou impossibilitem a identificação da movimentação bancária.

Isto porque a desclassificação da escrituração da contribuinte, para fins de arbitramento do lucro, por se tratar de medida extrema, só é admissível se a Fiscalização possuir motivos fáticos suficientes para tanto. Neste sentido se orienta a jurisprudência deste Conselho:

OMISSÃO DE RECEITAS - Tratando-se de medida extrema, o arbitramento do lucro somente se justifica quando a escrituração contábil mantida pelo sujeito passivo contiver erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinação do lucro real. Omissão no registro de receitas, principalmente quando apuradas as irregularidades e quantificado o montante desviado do giro normal, constituem fatos que não se enquadram nas hipóteses descritas pelos artigos 399 e 400 do RIR/80. (Acórdão nº 101-84.644/93)

ARBITRAMENTO DO LUCRO - A do arbitramento é medida extrema e só deve ser utilizado como último recurso, por ausência absoluta de outro elemento que aplicação tenha mais condições de aproximar-se do lucro real. É imprescindível por parte do fisco a abertura formal de prazo para apresentar-se a documentação que a elidiria. Recurso provido. (Acórdão nº 103-17.316/96)

IRPJ - ARBITRAMENTO - ADMISSIBILIDADE – O arbitramento de lucros é medida extrema, cuja admissibilidade está vinculada à abertura de prazo razoável para regularização ou apresentação da escrita. Não procede lançamento efetuado sem a observação dessa premissa. Recurso provido. (Acórdão nº 103-18.452/97)

IRPJ - ARBITRAMENTO DE LUCROS - A desclassificação da escrita e o conseqüente arbitramento de lucros somente se legitima na ausência de elementos concretos que permitam a apuração do lucro real da empresa. Recurso provido. (Acórdão nº 105-6.518)

ARBITRAMENTO DE LUCROS - Não deve prevalecer o arbitramento dos lucros se não está bem demonstrada a inexistência ou a imprestabilidade da escrita contábil. Recurso provido. (Acórdão nº 105-7.025)

ARBITRAMENTO DO LUCRO - Trata-se de mero instrumento que objetiva determinar o lucro tributável, sem qualquer conotação penal, por se tratar de medida extrema, somente se justifica quando impraticável o aproveitamento da escrita. (Acórdão nº 105-3.510)

IRPJ - ARBITRAMENTO - MOVIMENTO BANCÁRIO NÃO ESCRITURADO X REGISTROS DE CAIXA - DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITA - A desclassificação de escrita, para fins de arbitramento do lucro pelo Imposto de Renda, somente pode ocorrer na impossibilidade de apuração do lucro real da empresa. No caso dos autos, o fisco tinha plenas condições de apurar a matéria tributável, diante os levantamentos por ele feitos, sem necessidade de desclassificar a escrita. (Acórdão nº CSRF/01-1.819)

Assim, o arbitramento se dá quando a escrituração apresenta deficiências absolutamente incontornáveis, que exijam uma nova forma de apuração de resultados, com vistas a viabilizar a incidência do IRPJ e da CSLL. Se somente uma escrituração contábil plenamente regular permitisse a tributação na sistemática do lucro real, qualquer omissão de receita ou mesmo a classificação incorreta de custos ou despesas seria motivo suficiente para a desclassificação da escrita.

Portanto, se outras incorreções de menor representatividade se verificaram na apuração do sujeito passivo, mas não foram identificadas pela Fiscalização, tal não se mostra suficiente para viciar a apuração, e poderia, no máximo, ensejar eventual revisão nos cálculos

recompostos segundo os parâmetros fiscais, mas desde que efetivamente demonstrada sua repercussão na base tributável pela contribuinte.

Por todo o exposto, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente ao critério de rateio recomposto pela autoridade lançadora.

Consequência disto é que a única exigência subsistente para o ano-calendário 2006, após a apreciação da preliminar de nulidade, deve ser mantida. Já para os anos-calendários 2007 e 2008, esta é a primeira infração mantida, e as demais serão apreciadas adiante.

Passando à tributação das receitas financeiras, a recorrente defende que a observância do Parecer Normativo CST nº 73/75 impõe a aplicação das regras vigentes à época de sua edição, que determinava a exclusão do lucro operacional de toda e qualquer receita financeira (art. 154 a 156 do RIR/66). Tal argumento, porém, é irrelevante, porque as receitas financeiras permanecem integrando o lucro líquido, quer como receitas operacionais ou não operacionais. E, na medida em que as receitas estão sendo aqui tributadas porque não inseridas no conceito de ato cooperativo, sua classificação como não operacional, em verdade, reforçaria a acusação fiscal.

Já quanto à classificação das receitas resultantes das operações de *swap* e de mercado a termo com finalidade de *hedge*, teria razão a contribuinte, caso se admita que *os valores que são assegurados no hedge pertencem, efetivamente aos cooperados*. Isto porque operações realizadas com finalidade de *hedge* não têm caráter especulativo, mas sim prestam-se a reduzir os riscos da atividade negocial. E todos aqueles que operam com exportações correm o risco da flutuação do câmbio, podendo beneficiar-se com variações cambiais ativas, ou ser prejudicado sensivelmente por variações cambiais passivas. Assim, a contratação da posição oposta assegura a neutralidade dos efeitos do câmbio no resultado, impedindo, inclusive, que a matéria seja analisada apenas sob a ótica dos ganhos líquidos obtidos nestes investimentos.

Em suporte a estas afirmações reproduz-se as lições de Elidie Palma Bifano, *in* O Mercado Financeiro e o Imposto sobre a Renda (São Paulo: Quartier Latin, 2ª edição atualizada e ampliada, 2011, p. 331-333):

2. O HEDGE⁵⁸⁸ E SEUS INSTRUMENTOS

2.1. Generalidades

A atividade negocial se sujeita a riscos variados e o administrador de empresa, por força da tarefa que lhe foi delegada por lei e pelos sócios, deve estar atento e precaver-se. O mercado desenvolveu diversos instrumentos, cujo objetivo é dar proteção à empresa, evitando ou minimizando a concretização de riscos. Os riscos a que a empresa se expõe dependem do mercado onde opera, mas, também, de seu relacionamento com o mundo, hoje dito global. Os principais riscos, facilmente identificáveis em qualquer empresa, em qualquer país, são: (i) de crédito, (ii) de taxas de câmbio; (m) de preços. Considerando esses riscos, o administrador adota medidas com o fito de reduzi-los ou eliminá-los, tomando posição inversa àquela que assumiu na sociedade: vai ao mercado e adquire contratos, em posição inversa àqueles contratos da sociedade que julga representativos de risco. Com isso conseguirá neutralizar ou, no mínimo, reduzir os riscos da volatilidade dos elementos que informam os negócios que desenvolve. Ao adquirir contratos com o objetivo de proteger-se, o administrador da sociedade mune-se de instrumentos, no

linguajar do mercado, com a finalidade de hedge (proteção)⁵⁸⁹. O contrato com finalidade de proteção insere-se nos mercados futuros, pois objetiva reduzir ou eliminar riscos que possam vir a concretizar-se e esse é, certamente, o mais importante referencial desse tipo de negócio: o risco é, sempre, futuro.

As operações, desenvolvidas pelos interessados em obter proteção para direitos ou obrigações, no mercado, são denominadas derivativos, pois derivam de um direito ou obrigação, não necessariamente registrado como ativo ou passivo financeiro (de risco) mantidos pelo investidor⁵⁹⁰ e enquadrados como instrumentos financeiros. Os instrumentos financeiros caracterizados como derivativos não implicam saída de recursos, no momento em que as partes negociam, pois não há investimento inicial de caixa: "aposta-se" em determinado índice, valor mobiliário, preço, evento, inclusive da natureza⁵⁹¹, e similares, que garantam a proteção pretendida. Os envolvidos no negócio sempre estão em posições opostas, pois se um ganha o outro perde. Somente por ocasião da liquidação da obrigação, por aquele que a assumiu contratualmente, é que existe movimentação de recursos que sempre ocorre por diferença entre o que se "apostou" e o que se deve pagar.

A CVM⁵⁹² definiu, pela primeira vez, os instrumentos financeiros como ativos ou passivos financeiros representados por disponibilidades, contratos do mercado financeiro, participações societárias, dentre outros, que correspondem a um ativo ou passivo financeiro em outra sociedade⁵⁹³.

As operações financeiras mais comuns, desenvolvidas com a finalidade de hedge, em bolsa são a futuro, swap e opções. Além das operações de bolsa, podem ser contratados instrumentos financeiros, derivativos, sempre com a finalidade de hedge, com instituições financeiras para tanto autorizadas, em mercado dito de balcão, com registro em entidades específicas que não a bolsa ou, até, entre particulares. Dentre esses contratos envolvendo instrumentos financeiros fora de bolsa, com a finalidade de proteção, sobreleva o contrato de swap, já referido, resolvido pelo pagamento da diferença ao final de um certo período. Essa troca permite minimizar riscos relacionados a certos mercados sujeitos à volatilidade. O CPC adotou essa mesma definição como se observa de seus pronunciamentos 38 e 39 que tratam, respectivamente, do reconhecimento/mensuração e da apresentação dos instrumentos financeiros.

As operações com a finalidade de hedge, ou simplesmente de cobertura, realizadas no País ou no exterior, em bolsa ou em mercado de balcão, desde que registradas nos termos da lei, desfrutam de tratamento diferenciado em matéria tributária.

Mais à frente, a mesma autora aborda as possibilidades de *hedge* operacional e especulativo, mas, no presente caso, a autoridade fiscal intimou a contribuinte a prestar esclarecimentos sobre os valores contabilizados, e houve a apresentação, por amostragem, de *fichas de liquidação de operações de derivativos, termos de moeda e extratos de liquidação* (fls. 17/19). Posteriormente foram exigidos os demais documentos da conta *Exportação*, visto que os lançamentos seguem padrões diferentes nessa conta (fls. 20/28), apresentados às fls. 30/297.

E, ao complementar os esclarecimentos acerca dos procedimentos adotados para cálculo da exigência, a autoridade fiscal fez duas anotações em relação às operações: 1) que as receitas de exportação não poderiam ser atribuídas exclusivamente a cooperados, porque a segregação das receitas era feita em razão das entradas, e estas incluíam terceiros; 2) que a parcela das receitas de exportação correspondente a ganhos líquidos em operações financeiras, como informado pela contribuinte à fl. 17, não caracterizavam atos cooperativos típicos porque realizados entre a cooperativa e as instituições financeiras.

A prática de um ato entre a cooperativa e terceiros não pode ser a razão para classificá-lo como não cooperativo. Custos e despesas indiretas incorridos recorrentemente são decorrentes de operações entre cooperativa e terceiros, e nem por isso seus efeitos deixam de se verificar na proporção das receitas decorrentes de atos cooperados. Se as receitas financeiras integradas à receita de exportação decorrem, efetivamente, de contratos com finalidade de *hedge* operacional, como deixam a entender documentos às fls. 30/297 que denotam ordens de compra e de venda de dólares a termo, e a Fiscalização nada opôs a este fato, tais valores devem permanecer integrados às receitas de exportação, submetendo-se ao rateio em razão da justificativa citada no item “1” acima, não questionada pela contribuinte, exceto na preliminar de nulidade acolhida parcialmente apenas em face da exigência no ano-calendário 2006.

Veja-se, inclusive, que ao promover o rateio das receitas de exportação, integradas pelas receitas financeiras decorrentes de operações de *hedge*, a autoridade lançadora está observando a tributação do resultado líquido, na medida em que as despesas financeiras também estão sendo rateadas entre as operações com cooperados e não cooperados.

Esclareça-se, ainda, que, ao contrário do que sustentou a recorrente, as receitas de exportação, decotadas das receitas financeiras, não foram atribuídas exclusivamente a operações com terceiros. Somente as receitas financeiras foram classificadas como operações com terceiros, ao passo que as receitas de exportação foram deslocadas do conjunto atribuído exclusivamente a associados para serem rateadas entre terceiros e associados conforme o percentual aplicável aos produtos operados pela cooperativa.

Para que fique claro, tome-se novamente a apuração do produto “7-01 SOJA E DERIVADOS”, no ano-calendário 2008. Como antes demonstrado, a apuração original da contribuinte evidenciava que o resultado bruto (vendas reduzidas por devoluções e custo), no valor de R\$ 65.619.293,49, representaria 22,601% do total de R\$ 290.344.219,33, e com base naquele percentual foram distribuídas as demais receitas e despesas, conforme indicado às fls. 921/929:

Resultado Bruto			65.619.293,49
Receitas indiretas	9.881.507,65	22,601%	2.233.319,54
Receitas diretas sócios	38.340.008,68	22,601%	8.665.225,36
Receitas diretas terceiros	2.714.057,15	22,601%	613.404,06
Despesas indiretas	(291.184.346,13)	22,601%	(65.810.574,07)
Despesas diretas sócios	2.231.717,07	22,601%	504.390,37
Despesas diretas terceiros	(7.625.734,38)	22,601%	(1.723.492,23)
Resultado			10.101.566,53

O cálculo completo do rateio referente ao produto “7-01 SOJA E DERIVADOS” no ano-calendário 2008, extraído do relatório de fls. 956/967, foi assim resumido neste voto:

Produto 7-01 Soja e Derivados			Total	Sócios		Terceiros	
Resultado bruto			65.619.293,49	52.147.652,54	79,47%	13.471.640,95	20,53%
Receitas indiretas	9.881.507,65	22,601%	2.233.319,54	1.774.819,04	79,47%	458.500,50	20,53%
Despesas indiretas	(291.184.346,13)	22,601%	(65.810.574,07)	(52.299.663,21)	79,47%	(13.510.910,86)	20,53%
Receitas diretas sócios	38.340.008,68	22,601%	8.665.225,36	8.665.225,36	100%	-	-
Receitas diretas terceiros	2.714.057,15	22,601%	613.404,06	-	-	613.404,06	100%
Despesas diretas sócios	2.231.717,07	22,601%	504.390,37	504.390,37	100%	-	-
Despesas diretas terceiros	(7.625.734,38)	22,601%	(1.723.492,23)	-	-	(1.723.492,23)	100%
Resultado				10.792.424,10		(690.857,57)	

Além da discordância expressa pela Fiscalização acerca da alteração do percentual de 22,601% para 31,507%, como indicado à fl. 1106, a autoridade fiscal também apresentou, no curso da diligência fiscal, justificativas para ter alterado o percentual atribuído a sócios para este produto (79,77%, e não 79,47% como apurou a contribuinte), e realocou receitas e despesas para rateio exclusivo entre associados, terceiros ou entre ambos, conforme registros na coluna “ajuste” da “tabela 07”:

CONTA	VALOR	AJUSTE	SALDO
Receitas de Associados	38.340.008,68	-24.866.961,54	13.473.047,14
Receitas de Terceiros	2.714.057,15	7.175.419,54	9.889.476,69
Saldo de Rec. a Ratear	9.881.507,65	17.691.542,00	27.573.049,65
Receitas não Operacionais Associados	621.281,00	-621.281,00	0,00
Receitas não Operacionais Terceiros	772.994,47	621.281,00	1.394.275,47
Despesas de Associados	-2.231.717,07	89.009,90	-2.142.707,17
Despesas de Terceiros	7.625.734,38	-	7.625.734,38
Saldo de Despesas a Ratear	291.184.346,13	-89.009,90	291.095.336,23
Despesas Não Operacionais	472.714,29	-	472.714,29

****Obs. Corrigido pelo Relatório CT0271

As receitas de exportação correspondem ao montante de R\$ 24.866.961,54 excluído do conjunto de “receitas de associados” no ano-calendário 2008. Tal providência decorre da acusação fiscal no sentido de que estes valores deveriam ser rateados entre associados e terceiros, em razão da natureza da entrada dos produtos.

Na seqüência, este valor é distribuído entre as parcelas de R\$ 7.175.419,54 como receitas exclusivamente de terceiros, e de R\$ 17.691.542,00 como receitas a ratear entre terceiros e associados. O quadro seguinte deixa claro que a parcela de R\$ 17.691.542,00, somada ao valor original de receitas a ratear de R\$ 9.881.507,65, totalizou R\$ 27.573.049,65, e foi distribuída entre sócios e terceiros, de acordo com o percentual de entrada do produto sob análise (no caso, 79,77% para associados e 20,23% para terceiros). Diversamente, as receitas financeiras de R\$ 7.175.419,54, somadas às demais receitas de terceiros (R\$ 2.714.057,15) e totalizando R\$ 9.889.476,69, são atribuídas exclusivamente a terceiros.

Destaca-se mediante sombreamento os cálculos da Fiscalização que evidenciam tais constatações:

Produto 7-01 Soja e Derivados			Total	Sócios		Terceiros	
Resultado bruto			65.619.293,49	52.344.510,42	79,77%	13.274.783,07	20,23%
Receitas indiretas	27.573.049,65	31,507%	8.687.451,11	6.929.979,75	79,77%	1.757.471,36	20,23%
Despesas indiretas	(291.095.336,23)	31,507%	(91.715.516,95)	(73.161.467,87)	79,77%	(18.554.049,08)	20,23%
Receitas diretas sócios	13.473.047,14	31,507%	4.244.958,02	4.244.958,02	100%	-	-
Receitas diretas terceiros	9.889.476,69	31,507%	3.115.881,14	-	-	3.115.881,14	100%
Despesas diretas sócios	2.142.707,17	31,507%	675.103,55	675.103,55	100%	-	-
Despesas diretas terceiros	(7.625.734,38)	31,507%	(2.402.643,00)	-	-	(2.402.643,00)	100%
Resultado				(8.966.916,13)		(2.808.556,51)	

Na primeira linha destacada, onde estão incluídas as receitas de exportação, os valores são atribuídos a sócios e terceiros. Na segunda linha destacada, onde estão incluídas as receitas financeiras, os valores são atribuídos exclusivamente a terceiros. Portanto, a Fiscalização adotou procedimentos distintos para estas duas espécies de receitas: destacou a parcela de R\$ 7.175.419,54 como receitas atribuíveis exclusivamente a terceiros por se

tratarem de receitas financeiras, ao passo que as demais receitas de exportação (R\$ 17.691.542,00) foram rateadas entre sócios e terceiros.

Assim, a conclusão do presente voto é no sentido de que tanto as receitas de exportação, como as receitas financeiras, devem receber o mesmo tratamento, sujeitando-se a rateio entre sócios e terceiros, de acordo com o percentual de entrada dos produtos.

A recorrente ainda defende a exclusão da aplicação do adicional de 10% sobre as receitas financeiras vinculadas ao código de arrecadação 5557. Questionada a este respeito, a autoridade lançadora assim se manifestou na Informação Fiscal (fls. 1779/1780):

As receitas financeiras registradas indevidamente como “receitas de exportação” (linha 26) foram levadas ao resultado de operações com associados. Essas receitas de aplicações financeiras estão relacionadas nas tabelas abaixo e devem ser segregadas para a tributação cabível. Dessa forma, foram feitos os ajustes nas receitas de terceiros, com a adição de R\$ 2.343.430,01, em 2006, R\$ 4.943.500,01, em 2007, e de R\$ 7.175.419,54, em 2008. O restante das receitas de exportação foi acrescentado ao saldo das receitas a ratear, conforme esclarecido no item 23 acima. Vale informar que o código de receita 5557 corresponde aos “ganhos líquidos em operações em bolsas e semelhantes” e o código 5273 corresponde a “operações de swap (art. 74, Lei 8.981/95)”.

E, nas tabelas apresentadas na seqüência, a autoridade fiscal indica que, nos anos-calendário 2007 e 2008 para os quais este questionamento ainda tem pertinência, alguns rendimentos foram classificados sob o código 5273, e outros sob o código 5557.

Por sua vez, a Lei nº 11.033/2004 invocada pela interessada assim dispõe:

Art. 1º Os rendimentos de que trata o art. 5º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, relativamente às aplicações e operações realizadas a partir de 1º de janeiro de 2005, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte, às seguintes alíquotas:

I - 22,5% (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento), em aplicações com prazo de até 180 (cento e oitenta) dias;

II - 20% (vinte por cento), em aplicações com prazo de 181 (cento e oitenta e um) dias até 360 (trezentos e sessenta) dias;

III - 17,5% (dezessete inteiros e cinco décimos por cento), em aplicações com prazo de 361 (trezentos e sessenta e um) dias até 720 (setecentos e vinte) dias;

IV - 15% (quinze por cento), em aplicações com prazo acima de 720 (setecentos e vinte) dias.

§ 1º No caso de aplicações existentes em 31 de dezembro de 2004:

[...]

§ 2º No caso dos fundos de investimentos, será observado o seguinte:

[...]

§ 5º Consideram-se incluídos entre os rendimentos referidos pelo art. 5º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, os predeterminados obtidos em operações conjugadas, realizadas nos mercados de opções de compra e de venda em bolsas de valores, de mercadorias e de futuros (box), no mercado a termo nas bolsas de valores, de mercadorias e de futuros, em operações de venda coberta e sem ajustes diários, e no mercado de balcão.

[...]

Art. 2º O disposto no art. 1º desta Lei não se aplica aos ganhos líquidos auferidos em operações realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros, e assemelhadas, inclusive day trade, que permanecem sujeitos à legislação vigente e serão tributados às seguintes alíquotas:

I - 20% (vinte por cento), no caso de operação day trade;

II - 15% (quinze por cento), nas demais hipóteses.

§ 1º As operações a que se refere o caput deste artigo, exceto day trade, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte, à alíquota de 0,005% (cinco milésimos por cento) sobre os seguintes valores:

I - nos mercados futuros, a soma algébrica dos ajustes diários, se positiva, apurada por ocasião do encerramento da posição, antecipadamente ou no seu vencimento;

II - nos mercados de opções, o resultado, se positivo, da soma algébrica dos prêmios pagos e recebidos no mesmo dia;

III - nos contratos a termo:

a) quando houver a previsão de entrega do ativo objeto na data do seu vencimento, a diferença, se positiva, entre o preço a termo e o preço à vista na data da liquidação;

b) com liquidação exclusivamente financeira, o valor da liquidação financeira previsto no contrato;

IV - nos mercados à vista, o valor da alienação, nas operações com ações, ouro ativo financeiro e outros valores mobiliários neles negociados.

[...]

§ 7º O valor do imposto retido na fonte a que se refere o § 1º deste artigo poderá ser:

I - deduzido do imposto sobre ganhos líquidos apurados no mês;

II - compensado com o imposto incidente sobre ganhos líquidos apurados nos meses subsequentes;

III - compensado na declaração de ajuste se, após a dedução de que tratam os incisos I e II deste parágrafo, houver saldo de imposto retido;

IV - compensado com o imposto devido sobre o ganho de capital na alienação de ações.

[...] (negrejou-se)

A classificação das receitas financeiras como decorrentes de operações de *swap* poderia afastar a aplicação do invocado art. 2º, inciso II da Lei nº 11.033/2004, na medida em que elas estariam enquadradas na hipótese do art. 1º da mesma lei, consoante interpretação expressa por Elidie Palma Bifano (*op. cit.* p. 347-348):

As operações de swap, como já analisado, são representadas por contratos que envolvem a troca, entre partes, de ativos financeiros. O contrato de swap, como todos os contratos diferenciais, não exige capital inicial investido a ser remunerado, tampouco que as partes detenham as propriedades dos ativos aos quais o seu negócio se referencia, e, por fim, por ocasião da sua liquidação, basta às partes se comporem pelo fluxo de caixa, sem entrega de ativos. A tributação expressa dos rendimentos decorrentes dos contratos de swap remonta à L. 8.981/95, art. 74, que determinou fosse o resultado positivo auferido na liquidação do contrato, tributado pelo IR; a dedução das perdas foi autorizada apenas para operações registradas

nos termos da legislação vigente. Essa disposição manteve-se pela L. 9.532/97, art. 36, que, entretanto, determinou fossem tais rendimentos tributados de forma idêntica aos auferidos em renda fixa, trabalhando com conceitos de tributação admitidos no sistema, pois somente reconhecia a incidência tributária na liquidação do contrato, momento em que as partes têm condição de determinar, se, efetivamente, auferiram renda na operação. Com a edição da L. 9.779/99, art. 5º, passaram a ser tributados na fonte os rendimentos auferidos em operação de swap, independentemente de o contribuinte já ter tributado eventuais ajustes do contrato em regime de competência, o que gerava retenção indevida de imposto já pago⁶⁰⁹.

A L. 11.033/04, atualmente aplicável à matéria, inovou o cenário jurídico ao introduzir, para as operações de swap⁶¹⁰, que já se submetiam ao regime das operações de renda fixa, também a aplicação das alíquotas decrescentes em função do seu prazo de duração, variando de 22,5% a 15%, incidentes na fonte sobre os rendimentos auferidos por pessoas jurídicas e físicas. A base de cálculo é o resultado positivo auferido na liquidação do contrato, inclusive na sua cessão. Observe-se que o resultado de um contrato de swap é o ganho líquido, que só pode ser conhecido e disponibilizado ao término do prazo de maturação do negócio. Apesar dessa determinação, é interessante observar que a lei, de forma indireta, considera essa operação como de renda variável, embora lhe atribua o regime legal de renda fixa⁶¹¹. (negrejou-se)

Todavia, a autoridade lançadora não desfez a vinculação contábil, promovida pela fiscalizada, entre as exportações e as receitas financeiras em debate. Apenas esclareceu acerca dos diferentes códigos de retenção utilizados pelas instituições financeiras, de modo que não há como refutar as alegações da contribuinte de que suas operações teriam finalidade de *hedge*, e assim poderiam se vincular a mercado futuro, cuja finalidade é, justamente, *reduzir ou distribuir o risco de perdas entre os agentes econômicos, especialmente naqueles mercados sujeitos à volatilidade por razões variadas (oscilação de preços, moedas e índices, oscilações políticas e riscos de crédito, dentre outras)*, nas palavras de Elidie Palma Bifano (*op. cit.*, p. 328).

Por tais razões, não há fundamento fático e legal suficiente para sustentar a aplicação do adicional de 10% sobre a parcela do lucro decorrente da parcela das receitas financeiras que, reintegradas às exportações, restarem atribuídas aos resultados de atos não cooperativos.

Por estas razões, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para reintegrar as receitas financeiras nos valores de R\$ 4.943.500,01 e de R\$ 7.175.419,54 às receitas de exportação dos anos-calendário 2007 e 2008, submetendo as receitas financeiras juntamente com às receitas de exportação a rateio entre associados e terceiros, de acordo com o percentual de entrada dos produtos, bem como afastando a exigência de adicional sobre a parcela do lucro tributável resultante das receitas financeiras.

A recorrente aponta, ainda, *erro no valor dos saldos a compensar relativos aos anos-base de 2006 e 2008*, pois os valores utilizados no lançamento seriam inferiores aos indicados na DIPJ. Na medida em que inexistia justificativa para as reduções promovidas, haveria ofensa ao devido processo legal quando a autoridade julgadora lhe impõe o dever de provar os valores não admitidos pelo Fisco. Ademais, na medida em que as informações do ano-calendário 2006 corresponderiam apenas a IRRF, o Fisco poderia obtê-las consoante determina o art. 37 da Lei nº 9.784/99.

A autoridade lançadora fez constar no Termo de Verificação Fiscal que: *na apuração do imposto de renda devido, houve aproveitamento do imposto recolhido por antecipação e também do imposto retido na fonte, para todos os anos-calendário sob ação fiscal, conforme demonstrado nas tabelas 08, em anexo.*

As Tabelas 08 expressam, para cada ano-calendário fiscalizado, o *cálculo do resultado cooperativo e não cooperativo*, sendo este último somado ao resultado não operacional e ajustado por adições e exclusões para apuração do lucro real, eventualmente reduzido por compensação de prejuízo, e depois submetido às alíquotas de IRPJ e adicional, para apuração do imposto total devido, do qual são deduzidas as antecipações por seu valor total, sem qualquer anotação acerca da origem da informação (fls. 1090 e 1113). Estas parcelas são transportadas para o auto de infração com a descrição *antecipações na forma de pagamento e imposto retido na fonte* (fls. 1067 e 1069).

Por fim, na Informação Fiscal de fls. 1774/1783, a autoridade lançadora não faz qualquer acréscimo a estas considerações. Às fls. 662/688 e 728/760 a autoridade lançadora juntou as informações prestadas pelas fontes pagadoras em DIRF nos anos-calendário de 2006 e 2008, as quais individualizam rendimentos e retenções sob diferentes códigos de retenção, e não permitem inferir que parcela poderia ter sido desconsiderada pelo fiscal autuante em suas análises.

A DIPJ do ano-calendário 2006 indica dedução de IRRF no valor de R\$ 659.263,61 (fl. 335), mas a autoridade fiscal compensou no lançamento apenas a parcela de R\$ 552.780,23 (fl. 1067). A DIPJ do ano-calendário 2008 indica dedução de IRRF no valor de R\$ 1.208.991,00 e de estimativas no valor de R\$ 1.233.647,00 (fl. 552), mas a autoridade fiscal compensou no lançamento apenas a parcela de R\$ 2.378.290,96 (fl. 1069).

Assim, ausente justificativa para a redução dos valores a deduzir originalmente utilizados pela contribuinte, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário para que as deduções informadas na DIPJ sejam integralmente utilizadas no cálculo do IRPJ devido nos anos-calendário 2006 e 2008.

Finalizando o debate, a recorrente se opõe às providências fiscais relativamente às despesas com *Assessoria Educativa – FATES*. Inicialmente argumenta que as justificativas para o procedimento fiscal somente foram apresentadas por ocasião da conversão do julgamento em diligência mas, como já justificado, este fato somente enseja a exclusão das inovações promovidas em relação ao ano-calendário 2006. Assim, cumpre apreciar as demais razões oferecidas pela interessada relativamente aos efeitos deste item da defesa nas exigências dos anos-calendário 2007 e 2008.

A autoridade lançadora discordou da segregação desta despesa, atribuindo seu valor integralmente ao grupo de despesas com associados. Desta forma, os resultados com não associados não puderam ser reduzidos na forma pretendida pela interessada.

A contribuinte foi questionada, durante o procedimento fiscal, a esclarecer a razão de as despesas *não terem sido lançadas contra o Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (FATES)*, descrito no art. 53 do Estatuto da Cooperativa. Em resposta, esclareceu *tratar-se de despesas gerais nos eventos de Associados, de Funcionários, Comunidades em geral de Associados e não Associados, nas Associações dos Funcionários de cada Filial da Cooperativa e do Centro de Treinamento, conforme consta na Política própria*

do sistema de gestão da Empresa. Entendeu ter ficado evidenciado que as despesas desta Assessoria não são utilizadas somente para Sócios e Funcionários.

Argumentou a Fiscalização que:

30. Não procede a justificativa apresentada pela contribuinte, uma vez que o FATES somente pode ser utilizado para prestação de assistência aos associados, seus familiares e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa. No Estatuto da cooperativa, art. 53, consta previsão de prestação de assistência também aos empregados da cooperativa com recursos do FATES. No entanto, a resposta revela que esses recursos também foram empregados nos eventos das comunidades em geral de não associados, situação que não está prevista no Estatuto e nem está amparada na Lei 5.764/71, art. 28, inciso II. Não houve segregação dos dispêndios com recursos do FATES empregados em eventos com não associados, de modo que não é possível quantificá-los. Além disso, importa verificar que a cooperativa contabilizou as despesas com Assessoria Educativa como despesas correntes, o que não é correto. Essas despesas deveriam ter sido creditadas diretamente ao FATES, conta do Patrimônio Líquido criada com esta finalidade específica. Assim, a fiscalização procedeu ao ajuste da conta de Despesas de Associados, transferindo para essa conta os valores que foram contabilizados a título de despesas com Assistência Técnica, Educacional e Social e que foram levados indevidamente ao Saldo de Despesas a Ratear.

A recorrente reputa evidente desvio de finalidade a pretensão do fisco, de que a cooperativa venha a usar recursos daquele fundo para as atividades educacionais de seus colaboradores e comunidade em geral, na medida em que o art. 28, inciso II da Lei nº 5.764/71 limita a utilização do FATES para prestação de assistência aos associados, seus familiares e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa. Defende que prestação de assistência não se confunde com assessoria educativa, enfatiza o valor que a entidade atribui à formação em temas cooperativistas para a comunidade em geral, e menciona o altíssimo ônus probatório por parte da cooperativa para proceder conforme o entendimento fiscal.

A autoridade lançadora não nega a possibilidade de os gastos com assistência educativa terem beneficiado empregados, e para negar a dedução de qualquer parcela da despesa recorda que despesas desta natureza deveriam ser creditadas diretamente em conta de patrimônio líquido. De outro lado, a recorrente apenas alega, sem provar, que as despesas de assistência educativa não integrariam o conceito genérico de assistência aos associados referido no art. 28, inciso II da Lei nº 5.764/71.

A defesa, porém, tem razão quanto à relevância do ônus probatório que lhe seria imposto para segregar despesas decorrentes de eventos que se prestassem à assessoria de cooperados, empregados, seus familiares e comunidade em geral. Por esta razão, a legislação admite o rateio dos itens que revelem gastos indistintamente aplicados com associados e não associados. Apenas que este rateio não pode ensejar, no que tange à parcela que couber à assistência com associados, a redução do resultado dos atos cooperativos, na medida em que a Lei nº 5.764/71 determina que estes valores sejam lançados contra a conta de patrimônio líquido que representa a reserva de FATES.

Assim, as despesas com assistência educativa não podem ser deduzidas na apuração do resultado do ato cooperativo, como fez a Fiscalização, e seu saldo deve ser rateado, na forma do Parecer Normativo CST nº 73/75, de modo que apenas a parcela que corresponder aos atos não cooperativos possa reduzir o resultado tributável do período.

Por estas razões, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para admitir que as despesas de assistência educativa reduzam o resultado de atos não cooperativos, mas apenas no valor segregado a partir dos critérios de rateio adotados pela Fiscalização para as demais despesas do período fiscalizado.

Encerrando este voto, cumpre apenas registrar que a contribuinte nada opôs objetivamente aos demais ajustes promovidos pela Fiscalização, em suas apurações, quais sejam: retificação dos percentuais de ato cooperativo em razão de ajustes de estoques iniciais e de correção dos valores transpostos para relatório CT 0281 com relação aos produtos “8-51 Alimentos Lar MS”, “8-52 Alimentos Lar SP” e “8-53 Alimentos Lar RS”; ajuste nos valores dos resultados brutos dos produtos “8-32 Supermercados” e “8-33 Gas. e Cigarros”; atribuição integral do resultado não operacional ao resultado com não associados; e glosa de exclusões do lucro real. Assim, admitida a complementação do lançamento pela Informação Fiscal de fls. 1774/1783 relativamente às exigências dos anos-calendário 2007 e 2008, nestes períodos restam mantidos os efeitos dos referidos ajustes.

Diante de todo o exposto, o presente voto é no sentido de ACOLHER PARCIALMENTE a preliminar de nulidade e, no mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, devendo a exigência ser recalculada segundo os critérios estabelecidos neste voto, quais sejam:

- No ano-calendário 2006, limitar as alterações promovidas na apuração da contribuinte à recomposição do rateio de receitas/custos/despesas indiretos segundo os coeficientes apurados pela Fiscalização em relação à receita bruta, e não de acordo com o resultado bruto, como fez a contribuinte, inclusive admitindo integralmente as deduções informadas na apuração do IRPJ originalmente declarada pela contribuinte;
- Nos anos-calendário 2007 e 2008, além da recomposição do rateio de receitas/custos/despesas indiretos:
 - Reintegrar as receitas financeiras às receitas de exportação e rateá-las entre os resultados com associados e terceiros, tendo em conta os percentuais de entrada dos produtos;
 - Excluir da incidência do adicional de imposto de renda a parcela do lucro tributável resultante das receitas financeiras atribuídas a resultados com terceiros;
 - Admitir integralmente as deduções informadas em DIPJ pela pessoa jurídica para cálculo do IRPJ devido no ajuste anual;
 - Ratear as despesas de assistência educativa entre associados e terceiros, admitindo a parcela atribuída a estes últimos como redutora do lucro tributável; e

- Manter as demais alterações promovidas na apuração da contribuinte e por ela não questionadas.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Conselheira

Declaração de Voto

Conselheiro BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR

A presente declaração de voto está circunscrita a dois temas. O primeiro deles é relativo à possibilidade de a fiscalização, após determinação da DRJ, sanear o lançamento tributário e constituir outro em seu lugar. O segundo é relativo ao erro de metodologia cometido pela fiscalização.

Em relação ao primeiro tema, da análise do Termo de Verificação Fiscal e do próprio Auto de Infração lavrado, é possível constatar que a fiscalização contesta os critérios utilizados pelo Recorrente na apropriação das despesas indiretas decorrentes das atividades com associados e não associados. Questionou-se o critério de proporcionalização entre atos cooperados e não cooperados eleito pelo contribuinte. Havia ainda alguma referência à necessidade de adição, à base tributável como atos não cooperados, de receitas financeiras, sem que nenhuma acusação específica nesse sentido tenha constado do Termo de Verificação Fiscal.

Pois bem, intimado acerca da acusação fiscal, o contribuinte efetua uma série de apontamentos que evidenciam que a acusação fiscal não teria se resumido exclusivamente à alteração de critérios de rateio de despesas e receitas, mas sim a inúmeros outros ajustes que, por não estarem descritos, não puderam ser compreendidos.

Por sua vez, a DRJ, lucidamente, por também não entender ao certo a acusação fiscal, mormente frente aos expressivos ajustes efetuados pela fiscalização, questiona frontalmente o fiscal autuante e determina que se esclareça qual de fato é a infração cometida pelo contribuinte que teria levado a autuação.

Ato contínuo, a Autoridade Fiscal, em cumprimento à determinação da DRJ, passa a relatar fatos que, segundo sua justificativa, seriam infrações à legislação tributária e deveriam ser objeto de autuação fiscal. Nesse ponto, vale destacar que a despeito dos esclarecimentos prestados, não houve nenhuma alteração de valores. O que parece ter ocorrido é que, em momento muito posterior ao lançamento, já quando do julgamento, a fiscalização, em resposta à diligência, justifica a glosa de algumas exclusões efetuadas pelo contribuinte em

relação a provisão para devedores duvidosos, a glosa de despesas com assessoria educativa, a reclassificação do resultado de algumas atividades não operacionais, alteração nos controles de estoque, alteração de resultados de algumas atividades e adição de receitas financeiras ao resultado, entre outros pontos não relacionados ao critério de proporcionalização, e que chegaram em valores muito próximos ao crédito tributário constituído anteriormente.

Ocorre que o lançamento teve por motivo exclusivamente o critério de proporcionalização e não os demais itens apontados em resposta à diligência determinada. Tais lançamentos careceriam de novo auto de infração, ou no mínimo careceriam da alteração do auto de infração anterior.

Do teor dos ajustes que foram efetuados em resposta a diligência determinada pela DRJ, fica evidente que no presente caso havia a obrigatoriedade de confecção de novo lançamento, específico para os itens ditos complementares, com a abertura de prazo para defesa e submetido a todas as implicações inerentes ao lançamento fiscal. Justifica a seguir que não se trata de lançamento complementar, posto que não se acrescentou crédito tributário. Mas, ainda que se tratasse e, partindo dessa premissa, não foram respeitados os procedimentos e a forma para tanto.

No presente caso a situação é ainda mais grave, posto que se os lançamentos ditos complementares já faziam parte da composição da base de cálculo do lançamento originário, fatalmente deveria ter havido o cancelamento do lançamento anterior e a elaboração de um novo lançamento para todos os itens de acusação, nos termos do inciso II, §2º do artigo 41 do Decreto nº 7574/2011, in verbis:

“Art. 41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).

§ 1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I - em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

- a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou*
- b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou*

II - em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

§ 2º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput terá o objetivo de:

I - complementar o lançamento original; ou

II - substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do quantum devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

§ 3º Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.

§ 4º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.

§ 5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão.

Deveras, da leitura do dispositivo legal retro citado fica evidente que a complementação pretendida nos presentes autos deveria ter sido promovida mediante a elaboração de um novo lançamento, já que foi alterado o fundamento da própria base de lançamento em julgamento. Mas nada disso foi feito, tampouco foi concedido, por exemplo, prazo para quitação com redução de multa etc.

Como se não bastasse, entendo que houve complementação do lançamento apenas quanto aos motivos, sem a correta observância do disposto no Decreto que regulamenta o processo administrativo fiscal. A rigor, tentou-se equiparar a tardia apresentação de fundamentação legal para o lançamento a um lançamento complementar, o que não é legítimo e não é o caso.

No meu sentir não é crível que se entenda que a resposta à diligência da DRJ possa ser entendida como lançamento complementar, mas sim o reconhecimento da deficiência do lançamento então em julgamento. Não há dúvida de que houve, a bem da verdade, substancial alteração da fundamentação legal no curso do lançamento. A fundamentação legal do lançamento levado a efeito estava somente nas convicções do fiscal autuante, jamais externadas no Termo de Verificação Fiscal e, portanto, impossíveis de serem consideradas.

Com a devida vênia, entendo que a manutenção de autuações nessas condições afronta a legislação pertinente ao tema, sobretudo o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e artigos 12 e 39 do Decreto nº 7574/2011, vez que não houve evidentemente a devida acusação fiscal.

Esse procedimento é de todo rechaçado no âmbito desse CARF:

*“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL — LANÇAMENTO DE OFÍCIO
NORMAS PROCESSUAIS — AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO ENTRE A
DESCRIÇÃO DOS FATOS E O ENQUADRAMENTO LEGAL — NULIDADE — O
ato de lançamento padecerá de vício insanável quando o motivo de fato não
coincidir com o motivo legal invocado, decretando-se a nulidade do ato viciado com
consequência jurídica dessa falta de correspondência entre o motivo (fatos que
originaram a ação administrativa) do Auto de Infração e da norma dita como
violada em sua motivação.*

(Acórdão nº 9101-001.384 – Sessão de 06/2012 – Relator José Ricardo da Silva)

Além dos pontos até aqui tratados, divergi também em relação à metodologia de cálculo utilizada pela fiscalização e que implicou em vício de ordem material nesse lançamento.

Do relato da infração, inclusive essa foi a única infração que foi suficientemente descrita no TVF, sustentando a fiscalização que o Recorrente não teria

observado corretamente os critérios estabelecidos no Parecer Normativo CST nº 73, de 1975, para o rateio de despesas indiretas dentre atos cooperados e atos não cooperados.

Aludido parecer determina que as receitas devem ser classificadas entre aquelas decorrentes das atividades “cooperativas” e aquelas decorrentes de atividades “não cooperativas”. Em relação à apropriação das despesas e custos indiretos o citado Parecer Normativo aduz que o critério correto para efetuar o rateio de despesas indiretas deve ser baseado na proporção existente entre receita bruta de atividade cooperada e não cooperada. Ainda, a apropriação das despesas e custos indiretos deve se dar de forma sintética, considerando apenas o critério de atos cooperados e não cooperados.

A despeito da convicção da fiscalização no sentido de que o critério contido no Parecer Normativo CST nº 73 de 1975 é o único possível para a apropriação das despesas e custos indiretos, a análise da metodologia da autuação revela que a fiscalização também não observou tal critério. Ora, ou o critério é aquele estabelecido pelo Parecer Normativo ou não é. Nessa medida, se o critério do Parecer não é observado objetivamente, por que aceitar o critério da fiscalização em detrimento do critério do contribuinte? Se a Lei não veda o critério eleito pelo contribuinte e a própria fiscalização conserva as linhas mestras desse mesmo critério, qual é o fundamento para que se determine a elaboração de coeficiente diverso daquele encontrado pelo contribuinte? Como sustentar o fundamento do lançamento como sendo a obrigação de observar o disposto no Parecer Normativo CST nº 73 de 1975 se a própria Autoridade Fiscal autuante não respeitou tal sistemática?

Sobre a fiscalização não ter observado o critério do Parecer Normativo CST nº 73 de 1975, ficou claro quando do julgamento, que seguiu a fiscalização o critério analítico para o rateio dos resultados entre atos cooperados e atos não cooperados, ao passo que o Parecer Normativo citado determina que esse rateio se dê pelo critério sintético, in verbis:

*“(…) Nessas condições, devem ser apuradas em separado as **receitas das atividades próprias das cooperativas e as receitas derivadas das operações por ela 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**. Consequentemente, 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 percentual 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”.*(Parecer Normativo)

Tal fato fica muito claro mediante a consulta das tabelas acostadas ao Auto de Infração pela fiscalização em que há a segregação dos resultados por critério diverso daquele determinado no mencionado Parecer.

Dessa forma, entendo que, partindo da premissa utilizada pela própria fiscalização, é impossível superar a preliminar suscitada de erro de metodologia, fato que também leva ao reconhecimento de nulidade material do lançamento e, consequentemente, ao seu cancelamento.

Processo nº 10945.721240/2011-04
Acórdão n.º **1101-001.013**

S1-C1T1
Fl. 58

Destarte, ouse divergir do voto da ilustre Conselheira Relatora e voto por reconhecer a existência de nulidade material decorrente da absoluta ausência de fundamentação legal para o lançamento, bem como reconhecer a nulidade material decorrente do erro na metodologia de lançamento em decorrência da inobservância do disposto no Parecer Normativo CST nº 73 de 1975 e, nessa medida, cancelar integralmente a autuação.

(documento assinado digitalmente)

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR - Conselheiro