



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

Processo nº 10945.721946/2013-20
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-002.071 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de setembro de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL LAR
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010

SOBRESTAMENTO DO JULGAMENTO.

Salvo nas estritas hipóteses conexão, decorrência ou de processos reflexos (Art. 6º, § 1º, Anexo II, Ricarf), não há norma que permita o sobrestamento do feito nas instâncias administrativas.

SOCIEDADES COOPERATIVAS. RECEITAS FINANCEIRAS. TRIBUTAÇÃO.

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

SOCIEDADES COOPERATIVAS. VARIAÇÃO CAMBIAL. TRIBUTAÇÃO.

É tributável o resultado positivo da variação cambial, visto que, no caso de sociedade cooperativa agropecuária, tal valor não é considerado ato cooperativo, ainda que seja decorrente de operação dessa espécie.

PROVA. RECEITA CONTABILIZADA. ISENÇÃO.

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

DESPESAS COM AUTUAÇÕES FISCAIS

Demonstrado o recolhimento dos valores devidos a título de INSS, que haviam sido lançados através de NFLD, deve ser retirada do câmputo geral a multa de ofício objeto de autuação.

SOCIEDADES COOPERATIVAS

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

VÍCIO MATERIAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. CRITÉRIO DE RATEIO - ERRO NA APURAÇÃO.

Vício em elementos fundamentais da obrigação tributária, especialmente do critério material (o que está sendo tributado) e no critério quantitativo (como o cálculo da obrigação tributária foi realizado). Nulidade do lançamento por vício material e não formal.

O critério correto para efetuar o rateio de despesas indiretas deveria ser baseado na **proporção existente entre receita bruta de atividade cooperada e não cooperada**, além de ser feito de forma sintética, utilizando valores totais/fechados de receitas com atos cooperativos e não cooperativos, e de custos e despesas com atos cooperativos e não cooperativos, diretas e indiretas.

COMPENSAÇÃO. GLOSA DE ESTIMATIVAS COBRADAS EM PER/DCOMP. DESCABIMENTO.

Na hipótese de compensação não homologada, os débitos serão cobrados com base em Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação (Per/DComp) e, por conseguinte, não cabe a glosa dessas estimativas na apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica(DIPJ).

Súmula CARF nº 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

SÚMULA CARF Nº 84: Pagamento indevido ou a maior a título de estimativa caracteriza indébito na data de seu recolhimento, sendo passível de restituição ou compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Jose Roberto Adelino da Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Livia De Carli Germano, Ailton Neves da Silva, Daniel Ribeiro Silva e Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte em face do Acórdão 12-69.352 - 4ª Turma da DRJ/RJ1, que, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares de nulidade, para, no mérito, manter em parte os lançamentos, considerando devidos o IRPJ no valor de R\$ 5.435.552,73 e a CSLL no valor de R\$ 2.967.395,03, acrescidos da multa de ofício de 75% e dos juros de mora.

Os Autos de Infração objeto da lide, formalizaram os seguintes lançamentos:

1 - Receitas Financeiras e/ou variações monetárias ativas - omissão de receitas financeiras;

2 - Adições não computadas na apuração do lucro real - custo/despesa indedutível;

3 - Exclusões/Compensações não autorizadas na apuração do Lucro Real - Resultados de Sociedades Cooperativas - Operações e Atividades Estranhas à Finalidade;

4 - Exclusões/Compensações não autorizadas na apuração do Lucro Real - Exclusões indevidas.

No Termo de Verificação Fiscal consta que *"a contribuinte excluiu indevidamente, de cada lucro líquido, resultados positivos de operações e/ou atividades estranhas à finalidade da sociedade"*, com base nas supostas irregularidades, procede a autoridade autuante a diversos ajustes no critério de rateio de receitas e despesas adotado pelo contribuinte, bem como em ajustes de percentuais de diversos produtos e operações, dentre outros. Houve, ainda, constituição de crédito tributário referente a suposta omissão de receitas financeiras decorrentes de aplicações de renda fixa; crédito tributário referente à exclusão indevida de ganho de capital decorrente de variação em participação societária.

Apreciada impugnação, o lançamento foi mantido em parte nos termos do Acórdão 12-69.352 cuja ementa segue:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

NULIDADE. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO PARA DEFESA.

Quando o auto de infração traz em seu bojo os elementos necessários à defesa do sujeito passivo, entendo que deve ser afastada a arguição de nulidade, já que inexistente, na espécie, prejuízo que culmine em cerceamento ao contraditório ora instaurado.

PROVA. RECEITA CONTABILIZADA. ISENÇÃO.

Sendo incontestável o auferimento da receita e estando a operação regularmente contabilizada, considera-se comprovada a ocorrência do fato

gerador, ficando a cargo do contribuinte apresentar a prova da isenção, o que, não acontecendo, deve ensejar a tributação do rendimento.

COOPERATIVAS. SEGREGAÇÃO DE RECEITAS. ATOS COOPERATIVOS E NÃO COOPERATIVOS. ALEGAÇÃO DE ERRO NA APURAÇÃO REALIZADA PELO FISCO. LANÇAMENTO COM BASE NA CONTABILIDADE. ALEGAÇÕES CONTRÁRIAS AOS VALORES CONTABILIZADOS E DESACOMPANHADAS DE PROVAS.

Descabe alegar que as informações utilizadas pelo Fisco no lançamento estão incorretas quando tais informações foram extraídas de documentos fornecidos pelo próprio reclamante, além de não haver, nos autos, prova dos erros que alega existirem.

SOCIEDADES COOPERATIVAS. PERCENTUAL DE RATEIO DE RECEITAS E DESPESAS INDIRETAS. CRITÉRIO FIXADO EM PARECER NORMATIVO. ILEGALIDADE. APLICABILIDADE. AUTORIDADE INCOMPETENTE.

O foro administrativo de primeira instância carece de competência para discussões relativas à aplicabilidade ou ilegalidade de atos normativos emanados da RFB.

SOCIEDADES COOPERATIVAS. RECEITAS FINANCEIRAS. TRIBUTAÇÃO.

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

SOCIEDADES COOPERATIVAS. VARIAÇÃO CAMBIAL. TRIBUTAÇÃO.

É tributável o resultado positivo da variação cambial, visto que, no caso de sociedade cooperativa agropecuária, tal valor não é considerado ato cooperativo, ainda que seja decorrente de operação dessa espécie.

APURAÇÃO REALIZADA COM BASE EM INTERPRETAÇÃO DEFINIDA POR ATO NORMATIVO EMITIDO PELA RFB. ALEGAÇÃO DE ERRO.

A alegação de erro na apuração realizada pelo Fisco não deve ser aceita quando tal procedimento foi realizado rigorosamente de acordo com o ato normativo que fundamentou a autuação, o qual, sobretudo, teve sua aplicação considerada correta no julgamento de primeira instância administrativa.

CUSTOS NEGATIVOS. IMPOSSIBILIDADE.

Diante da inexistência de base legal para esse tipo de autuação, cai por terra a respectiva exigência fiscal baseada nesse fundamento.

IMPOSTOS. DEDUTIBILIDADE.

São dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os tributos e contribuições apurados segundo o regime de competência.

RECURSO. SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão normativa para sobrestamento das impugnações em curso nas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

ANTECIPAÇÕES. OBJETO DE PROCESSO. FORMALIZAÇÃO POR MEIO DE PER/DCOMP.

As antecipações glosadas já foram objeto de PER/DCOMP e estão em fase de julgamento pelo CARF, razão pela qual devem ser deduzidas do imposto e contribuição devidas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2009, 2010

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Por se referir aos mesmos fatos, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento de IRPJ.

Assim, verifica-se que o acórdão acolheu parcialmente a impugnação, cancelando o lançamento na parte em que houve a glosa dos custos negativos, sendo excluídos da base de cálculo R\$ 578.141,52 para o ano de 2009 e de R\$ 1.522.181,93 para o ano de 2010, objeto da exigência dos custos negativos tanto para IRPJ como para CSLL (infração 3). Também houve o reconhecimento de que as estimativas quitadas por meio de compensações não devem ser exigidas no presente auto de infração, sob pena de haver cobrança em duplicidade, de modo que da dedução do imposto devido, deve ser abatido o valor da estimativa glosada, além do IRRF, no valor de R\$ 73.360,75 a título de IRPJ para 2009 e de R\$ 26.566,83 para CSLL também de 2009 (infração 04). Além disso, o acórdão reconheceu o equívoco do lançamento quanto à inclusão da multa de ofício objeto das autuações fiscais descritas no item 02, determinando assim a exclusão do valor de R\$ 59.067,71 para o IRPJ e para a CSLL no ano de 2009, já que não houve segregação entre a multa e o imposto.

Foi apresentado recurso de ofício quando a parte exonerada.

Inconformada, a Recorrente apresenta voluntário, no qual pretende a reforma da decisão de piso sob os seguintes fundamentos: em preliminar: i) cerceamento do direito de defesa por ausência de fundamentação legal e de demonstração dos parâmetros utilizados para a apuração da base de cálculo; ii) nulidade do lançamento por vício de fundamento legal (parecer normativo CST n. 73 de 1975); iii) erro na metodologia do lançamento - falta de segregação analítica por produto, o Auditor Fiscal deveria ter realizado o cálculo dos percentuais de rateio das receitas e despesas indiretas de forma sintética, partindo-se do total dos custos indiretos e proporcionalizando-os de acordo com as receitas totais de atos cooperados e não cooperados; vi) erro na base de cálculo que também viciou o lançamento - ausência de arbitramento; no mérito pede: i) a consideração dos resultados não operacionais; ii) consideração das variações cambiais como receita de exportação; iii) consideração das receitas financeiras como ato cooperado; iv) cancelamento da glosa de despesas com assistência técnica educacional, social e hospitalar; v) das despesas de participação atribuída aos administradores; vi) antecipações de IRPJ e CSLL e; vii) glosa dos prejuízos fiscais e base de cálculo negativa, pede vinculação aos processos 10.945.00156/2010-81 e 10945.721240/2011-04 com sobrestamento para julgamento conjunto.

Era o essencial a ser relatado.

Passo a decidir.

Voto

Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora.

Conforme informado no relatório, após realizar todos os ajustes e lançamentos, a fiscalização procede à glosa de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL, afirmando que: "*Vale destacar, inicialmente, que a cooperativa não dispõe de qualquer prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL anterior ao ano calendário de 2009 disponível para compensação em face da apuração, de ofício, de resultados fiscais positivos nos autos dos processos 10945.001526/2010-81 e 10945.721240/2011-04 e do aproveitamento integral dos saldos então existentes nestes processos*".

Por ocasião do Voluntário, a Recorrente apontou que a autoridade fiscal desconsiderou prejuízos fiscais, vez que seus saldos teriam sido aproveitados em outros processos administrativos, em que houve apuração de resultado fiscal positivo.

A esse respeito a Autoridade Julgadora considerou corretos os valores de prejuízo e de base negativa do período apurados pelo fisco no auto de infração, porém fez a ressalva de que diante do resultado definitivo dos processos em tramite na esfera administrativa, deverá haver os ajustes de prejuízo e de base negativa de CSLL, relativo aos anos anteriores, de forma a respeitar o limite de 30% do lucro, reconhecendo-se assim a vinculação, razão pela qual a Recorrente requer o sobrestamento deste processo até que seja proferida decisão definitiva daqueles processos administrativos, dada a influencia daqueles no resultado deste, para apuração dos tributos aqui constituídos.

Em pesquisa realizada, nesta data, no COMPROT, tem-se que o processo 10945.721240/2011-04 foi decidido, por unanimidade de votos pela 1ª Turma Câmara Superior, no dia 05/07/2017, com publicação no último dia 11/08/2017, pelo reconhecimento da existência de vício material suficiente para reconhecer a nulidade do lançamento tributário naquele processo. Ante a recentíssima publicação, temos que tal processo ainda encontra-se sujeito a questionamento via embargos, portanto, ainda não é possível atestar sua definitividade.

Quanto ao processo 10945.001526/2010-81, temos que ele aguarda distribuição 2ª TO-4ª Câmara-1ª Seção de Julgamento, ou seja, está para ser decidido em igual instância à este.

Contudo, tais fatos não impedem prejudicam o julgamento do caso em apreço.

1- Da omissão de receitas financeiras e/ou variações monetárias ativas - Infração 001.

Aponta a Recorrente que o objeto da referida infração foi a suposta não tributação de "*demais rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa*". Segundo a fiscalização, o contribuinte "*em vez (sic) de reconhecer as receitas de aplicações financeiras pelo regime de competência, a fiscalizada utilizou 'método' de escrituração misto, de difícil classificação. Por um lado, as receitas financeiras informadas pelas fontes pagadoras em Dirf foram contabilizadas nos meses das retenções; por outro lado, os saldos destas receitas foram indevidamente reduzidos em face das diferenças entre os valores dos lançamentos de provisão e de estorno*". Contudo, os valores identificados pela fiscalização como "diferença a lançar" (tabela das fls. 1.891), correspondem não apenas a valores supostamente "não escriturados",

mas a valores de “provisão e estorno”. Ou seja, o lançamento teria sido feito indevidamente com base em provisões e estorno, sem qualquer aprofundamento da fiscalização nesse ponto.

As fls. 43 do TVF, a autoridade fiscal demonstra que *"que os montantes dos lançamentos de estorno foram maiores que os dos lançamentos de provisão, ensejando reduções nos saldos das receitas de aplicações financeiras de renda fixa nos importes de R\$ 851.359,44, em 2009, e de R\$ 77.121,94, em 2010. Mais especificamente, os estornos efetuados em janeiro foram maiores que as provisões constituídas em dezembro de cada ano-calendário"*, valores extraídos dos próprios registros contábeis da Recorrente em cotejo com as Dirfs apresentadas pelas Instituições Financeiras a exemplo do Banco do Brasil.

De forma que, em relação a esse item, não merece reparos o acórdão recorrido, quando mantém a autuação em relação aos rendimentos de aplicação financeira, pela falta de demonstração pela Recorrente da isenção alegada. considerando que a própria escrituração da pessoa jurídica faz prova em favor do Fisco, uma vez que a receita aqui em discussão foi regularmente registrada em livros revestidos de todas as formalidades necessárias à sua validade.

2- Das adições não computadas na apuração do Lucro Real custo/despesa indedutível - Infração 002

Dentre os pontos autuados, foi objeto da infração, a não adição, pela Recorrente, de despesas com autuações fiscais, matéria objeto de Recurso de Ofício, em relação às quais a própria DRJ reconheceu equívoco do lançamento referente a valores de NFLD quitados, pois a fiscalização não atentou que, mesmo na hipótese de lançamento de ofício, os valores de principal, multa e juros são dedutíveis, conforme artigo 41 da Lei nº 8.981/95.

Assim, concordo que a segregação foi feita de forma equivocada e, portanto, entendo que deva ser excluído o valor de R\$ 59.067,71 para o IRPJ e para a CSLL no ano de 2009.

Portanto nego provimento ao Recurso de Ofício nesse ponto para manter a decisão de piso nos seus precisos fundamentos.

3- Das exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real - resultados de sociedades cooperativas – operações e atividades estranhas à finalidade - Infração 003.

O auto de infração foi originalmente lavrado sob o fundamento de que o contribuinte teria utilizado 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.

Acato os argumentos quando a nulidade do lançamento por vício de fundamento legal (parecer normativo CST n. 73 de 1975) e erro na metodologia do lançamento - falta de segregação analítica por produto, o Auditor Fiscal deveria ter realizado o cálculo dos percentuais de rateio das receitas e despesas indiretas de forma sintética, partindo-se do total dos custos indiretos e proporcionalizando-os de acordo com as receitas totais de atos cooperados e não cooperados.

Como esclareceu a Recorrente, para a presente infração, a fiscalização desconsiderou os critérios de segregação de receitas e despesas entre atos cooperados e não cooperados, recalculando os critérios de rateio, utilizando por fundamento o Parecer Normativo CST nº 73/1975. No entanto, não somente a fiscalização desconsiderou critério adequadamente adotado pelo contribuinte, como ela mesma não seguiu o determinado pelo Parecer.

Considerando que nos moldes da Sum. Carf 83, não integra a base de cálculo da CSLL e do IRPJ o resultado positivo obtido pelas cooperativas nas operações realizadas com seus cooperados ou nas cooperativas entre si e no caso das cooperativas, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL só pode ser o resultado positivo de atos praticados com não associados e que não ocorra entre cooperativas, o objeto da autuação é justamente a segregação dos custos indiretos e despesas gerais entre atos cooperados e não cooperados e, mais especificamente, o critério de rateio utilizado para tal. Veja-se, nesse ponto, que a acusação fiscal constante do TVF (fls. 1.854) e fundamento do lançamento

Nos termos do TVF (fls. 1.854) que fundamenta o lançamento:

“(…) por conseguinte, [a contribuinte] conduz à segregação global incorreta dos atos cooperativos e não cooperativos, tendo em vista que os percentuais de segregação destes atos são distintos para cada produto comercializado pela sociedade.

Não bastasse isso, o critério utilizado é inviável porque vai de encontro ao disposto no item 6 do Parecer Normativo do Coordenador do Sistema Nacional de Tributação – CST no 73, de 1975:

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**. 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 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.

Conforme trecho extraído do Termo de Verificação Fiscal, como bem pontua a Recorrente a fiscalização parte das seguintes premissas para a presente autuação:

- 1ª premissa fiscal: a aplicação do Parecer Normativo é obrigatória. Assim, a apuração do contribuinte estaria equivocada justamente porque contrariaria o disposto no Parecer.
- 2ª premissa: a segregação e o rateio do contribuinte estão em desacordo com o Parecer porque este efetuou o cálculo conforme o resultado de cada produto comercializado, enquanto o Parecer determina que seja feito o cálculo sintético (por totais) em relação à receita bruta.

Sobre este aspecto, restou demonstrada a improcedência e contradição das premissas fiscais, seja pela não obrigatoriedade do Parecer, uma vez que pode ser facultado à

Recorrente adotar o critério mais adequado na medida em que considera a natureza e representatividade do produto; seja porque a despeito de ser o fundamento da autuação, o mencionado Parecer não aplicado pela fiscalização, que manteve o cálculo analítico, por produto e sequer pautou-se na relação da receita bruta.

Em relação à (não) obrigatoriedade do Parecer Normativo, que é de 1975 e reflete o momento econômico da época, cumpre mencionar trecho do parecer dos Professores Nelson Lósso Filho e Diná Sampaio Faria Gasparini (Doc. 04 da Impugnação):

*“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 punjança 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.**” (Parecer dos Professores Nelson Lósso Filho e Diná Sampaio Faria Gasparini - Doc. 04 da Impugnação)*

Resta demonstrado que referida norma não tem força cogente aos contribuintes por falta de sustento em diploma normativo com força de lei, bem como em razão de sua obsolescência – foi editado em 1973, para dar cumprimento ao RIR/66, de inspiração totalmente contrária ao espírito cooperativista instaurado na ordem jurídica a partir do advento da Constituição Federal de 1988. Nessa linha, é de se afastar o fundamento da acusação fiscal, mantendo-se o resultado do rateio do contribuinte e considerando nulo o lançamento nesse ponto.

Quanto ao equívoco na utilização do próprio Parecer Normativo CST nº 73/1975 – fundamento do lançamento fiscal – verifica-se que o seu item 6 determina que o critério correto para efetuar o rateio de despesas indiretas deveria ser baseado na **proporção existente entre receita bruta de atividade cooperada e não cooperada**, além de ser feito de forma sintética, utilizando valores totais/fechados de receitas com atos cooperativos e não cooperativos, e de custos e despesas com atos cooperativos e não cooperativos, diretas e indiretas, ou seja, sem a segregação analítica “por produto” e sem considerar o resultado!

Ocorre que a fiscalização não seguiu a forma sintética determinada pelo Parecer, mas a forma analítica, por produto. A fiscalização não seguiu critério do Parecer, tampouco o critério do contribuinte. Não adotou critério uniforme, tampouco critério que tenha base legal, isto porque, conforme tabela 04 e subtabelas (fl. 1.819 e 1.825), a proporcionalização da fiscalização foi feita por produto, com aplicação de “dois rateios”:

Ora, o Parecer determina apenas que sejam rateados **custos indiretos e despesas gerais (item 06 mencionado pela própria fiscalização no TV)** que não possam ser apropriadas aos atos cooperados e não cooperados! Estes devem ser proporcionalizados em função das receitas, de forma sintética. A aplicação de rateio por produto, com base em critério

arbitrado e em segregação dos atos conforme entradas, desconsiderando estoques, contraria o quanto determinado pelo Parecer CST nº 73/75.

Neste sentido, manifestou-se a 1a. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos autos do Acórdão 9101-002.974, quando anulou autuação lavrada em face de Recorrente sob o mesmo fundamento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

VÍCIO MATERIAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.

Vício em elementos fundamentais da obrigação tributária, especificamente o critério material (o que está sendo tributado) e o critério quantitativo (como o cálculo da obrigação tributária foi realizado). Nulidade do lançamento por vício material e não formal.

Ainda a comprometer o lançamento, há outro equívoco evidente, uma vez que a Fiscalização afirma que o cálculo deve ter por base o critério das saídas. Na fl. 1.855, consta a seguinte afirmação: ***“como se vê, o rateio das receitas e despesas diretas (sic) e indiretas deve ser feito proporcionalmente às receitas de vendas (...)”***.

No entanto, no seu próprio lançamento, há produtos em que o cálculo foi feito **considerando o valor das compras**, tendo sido desprezado o estoque inicial. Veja-se a afirmação fiscal de fls. 1.860: *“de todo o exposto, decorre a adequação do uso do critério de segregação do ato cooperativo pelas compras, e não pelas entradas totais. Em face disso, procedemos ao recálculo dos percentuais de atos cooperativos relativos aos produtos do grupo (...) a partir dos valores das compras (...)”*. Há, portanto, evidente conflito da metodologia utilizada com o Parecer Normativo. Trata-se de critério distinto tanto do Parecer, quanto daquele utilizado pelo contribuinte. Mais ainda, trata-se de critério arbitrário, na medida em que faz a segregação por produto utilizando a receita, desconsiderando a especificidade de cada produto, e depois utiliza a segregação conforme entradas, desconsiderando sem fundamento o estoque inicial.

Sobre o equívoco fiscal da autoridade autuante na aplicação do Parecer, os Professores Nelson Lósso Filho e Diná Sampaio Faria Gasparini, tecem as seguintes considerações (doc. 04 da Impugnação):

“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 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.”

Como se não bastasse a não aplicação do Parecer, diversos outros ajustes, denominados de “ajustes específicos” foram realizados, ora equivocadamente, ora sem fundamentação clara, resultando em total distorção do critério fiscal:

➤ **Resultados não operacionais:** a fiscalização considerou, indevidamente, todas as receitas não operacionais como sendo receitas de terceiros (fl. 1.872). No entanto, conforme esclarecido pelo contribuinte (fl. 927 – reproduzida na fl. 1.872), as receitas não operacionais se referem a **vendas de materiais do imobilizado**, com ou sem condições de uso, sucatas e materiais recicláveis, as quais são **direcionadas tanto a associados quanto a terceiros**, razão pela qual as **receitas delas decorrentes são ora alocadas para receitas de associados, ora para receitas de terceiros**. Qual a razão para presumir o contrário?

➤ **Ganhos do Mercado a Termo e Variações cambiais - receitas incluídas na Rubrica Exportação:** a fiscalização reclassificou os ganhos de mercado a termo para atos não cooperados e as variações cambiais para receitas a ratear. No entanto, considerando que ambas estão relacionadas às exportações, deveria a fiscalização ter, ao menos, investigado se as exportações de associados ou de terceiros. *Ad argumentandum*, deveria ao menos ter classificado como a ratear todas essas receitas relacionadas a exportações. Especificamente no caso das operações com mercado a termo, de se esclarecer que estas **foram realizadas com a finalidade de assegurar os contratos de exportação dos riscos da variação do dólar. Não há finalidade especulativa, razão pela qual, inaplicável a Súmula STJ nº 262 (fundamento da autuação nesse ponto).**

Ademais, ao contrário do que decidiu o acórdão recorrido, há expressa previsão no Estatuto Social da Cooperativa para a contratação de seguro do patrimônio social, o que por óbvio inclui operações com finalidade *hedge* (artigo 4º, §1º, inciso “c” impõe como objetivo social “*assegurar, para todos os produtos de vendas em comum, adequados canais de distribuição e colocação diretamente nos mercados consumidores; seja no mercado nacional como no internacional, o que inclui, vendas via exportação*” (fls. 2008).

Sobre as receitas financeiras vinculadas à exportação, cumpre mencionar a seguinte decisão:

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. (Acórdão nº 1101-001.013 – PA nº 10945.721240/2011-04)

Despesas Com Assistência Técnica, Educacional e Social e Das Despesas de Assistência Hospitalar: a fiscalização transferiu toda a despesa, que havia sido submetida ao rateio pelo contribuinte, para a conta *Despesas com Associados*. No entanto, diversos dos serviços de assistência estavam relacionados também a não cooperados. Como o serviço foi prestado de forma genérica a associados e a não associados, naturalmente as despesas não podem ser diretamente apropriadas e devem ser submetidas ao rateio. Cita-se, nessa linha trecho da seguinte decisão sobre o tema, exatamente para a cooperativa:

“a legislação admite o rateio dos itens que revelem gastos indistintamente aplicados como associados e não associados. (...) 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” (Acórdão nº 1101-001.013 - PA nº 10945.721240/2011-04)

Portanto, de se cancelar o item 003 da infração, seja pelo equívoco na fundamentação, seja pelo erro na metodologia de aplicação do Parecer, seja pela improcedência dos ajustes levados a cabo pela fiscalização, provendo-se o Recurso Voluntário e negando-se provimento ao Recurso de Ofício.

Da totalização das infrações e cálculo do tributo: descon sideração das retenções, das estimativas quitadas e do prejuízo fiscal acumulado

Verifica-se que a fiscalização, ao realizar a totalização das infrações e o respectivo cálculo do tributo, deixou de considerar a quitação de estimativas, retenções na fonte e o prejuízo fiscal informado pelo contribuinte.

Quanto aos tributos pagos por estimativa através de compensações (matéria de Recurso de Ofício) que estavam pendentes de decisão administrativa, a DRJ bem reconheceu o equívoco fiscal. A exigência de tais estimativas no presente processo ocasionaria risco de duplicidade de exigência, ou seja, se não homologada a compensação, seria exigida a estimativa no processo de compensação, concomitantemente ao presente processo.

Como bem esclarecido pelo Acórdão recorrido:

As estimativas foram objeto de PER/DCOMP, cujo processo 10945.904268/2009-52 já foi objeto de exame pelo CARF, decidindo o órgão Colegiado pelo não acolhimento do Recurso Voluntário, confirmando o acórdão proferido pela DRJ e que, inclusive, foi objeto de requerimento expresso de desistência pela interessada (fls. 279) .

Diante da desistência, certo é que o valor deverá ser pago, razão pela qual não deve ser exigido no presente auto de infração.

Quanto à CSLL, o processo 10945.901418/2010-18, mesmo ainda não tendo sido objeto de exame pelo CARF, vale dizer que o débito já foi devidamente confessado no PER/DCOMP, que constitui confissão de dívida. Assim, entendo que não deva ser objeto de glosa neste auto de infração.

Quanto ao prejuízo fiscal e a base negativa da CSLL, em função de outros autos de infração e das infrações apuradas de ofício neste âmbito processual, afirmou o fisco que a interessada não possuía prejuízo fiscal ou base negativa disponível anteriormente ao ano de 2009.

Desta forma, se não homologada as compensações, referida estimativa deve eventualmente ser exigida no processo de compensação, e não nestes autos, conforme determina o Parecer PGFN nº 88, de 22 de janeiro de 2014 e a Solução de Consulta da RFB nº 18/2006 e súmulas CARF 82 e 84.

Súmula CARF nº 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

SÚMULA CARF Nº 84: Pagamento indevido ou a maior a título de estimativa caracteriza indébito na data de seu recolhimento, sendo passível de restituição ou compensação.

Portanto, também quanto a esse ponto nego provimento ao Recurso de Ofício.

Ante o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário quanto aos itens 2, 3 e 4, restando mantida apenas a autuação relativa à glosa das receitas financeiras e receita de variação cambial positiva e negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.