



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 11030.001592/2001/35
Recurso n.º. : 140.279 - *EX OFFICIO* e *VOLUNTÁRIO*
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - EX(S).: 1997 a 2002
Recorrentes : 1ª TURMA/DRJ em SANTA MARIA/RS e COOPERATIVA TRITÍCOLA
ERECHIM LTDA.
Sessão de : 16 DE MARÇO DE 2005
Acórdão n.º. : 105-14.989

RECURSO DE OFÍCIO - Decisão de primeira instância pautada dentro das normais legais que regem a matéria e de conformidade com o que consta nos autos não merece qualquer reparo. Recurso de ofício a que se nega provimento.

COOPERATIVAS - TRIBUTAÇÃO POR RATEIO - Nas atividades em que a cooperativa compra matérias-primas e/ou produtos de associados e de terceiros e a venda dos produtos, industrializados ou não, ocorre no mercado interno para não associados, é lícito apropriar a receita correspondente aos atos não cooperativos pela aplicação sobre o montante das receitas do percentual obtido na comparação das compras de terceiros com o total das compras.

COOPERATIVAS - SISTEMA INTEGRADO DE PRODUÇÃO - ATO COOPERADO - Considera-se ato cooperado a terminação de aves pelo sistema integrado de produção. É ato complexo que engloba num primeiro momento, a aquisição, pela cooperativa, de pintos e ovos incubáveis assim como a matéria prima para o fabrico de ração, num segundo momento a entrega destes para o associado, para terminação, que os devolve num terceiro momento sob a forma de ave pronta para o abate.

CSLL - CORREÇÃO MONETÁRIA COMPLEMENTAR IPC/BTNF - SALDO CREDOR - Não há previsão legal para a tributação pela CSLL do saldo credor da diferença de correção monetária complementar do balanço relativa à diferença entre o BTNF e o IPC no ano de 1990 (Ac.107-07669, j. em 14.05.2004).

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - LIMITES - LEI N.º 8.981/95 - Para determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o lucro, a partir do exercício financeiro de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido a, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízos, como em razão da base de cálculo negativa da Contribuição Social.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício e voluntário interposto pela PRIMEIRA TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL

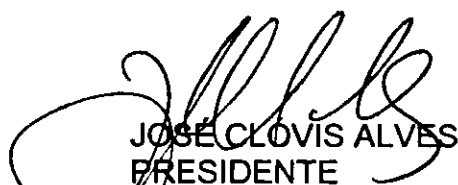
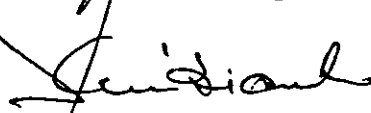


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001592/2001-35
Acórdão nº. : 105-14.989

DE JULGAMENTO em SANTA MARIA/RS e COOPERATIVA TRITÍCOLA ERECHIM LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Recurso de ofício - por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso . Vencidas as Conselheiras Nadja Rodrigues Romero e Adriana Gomes Rego em relação a multa isolada. Recurso voluntário - Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso. Vencidas as Conselheiras Nadja Rodrigues Romero, Adriana Gomes Rego e Cláudia Lúcia Pimentel Martins da Silva, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSE CLOVIS ALVES
PRESIDENTE

IRINEU BIANCHI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 24 MAI 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT e IRINEU BIANCHI. Ausente momentaneamente o Conselheiro DANIEL SAHAGOFF.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001592/2001-35
Acórdão nº. : 105-14.989

Recurso n.º : 140.297
Recorrentes : 1ª TURMA/DRJ em SANTA MARIA/RS e COOPERATIVA TRITÍCOLA
ERECHIM LTDA.

RELATÓRIO

Através do Auto de Infração de fls. 6/10, exige-se da COOPERATIVA TRITÍCOLA DE ERECHIM LTDA., já qualificada nos autos, crédito tributário no valor total de R\$ 5.576.870,29, a título de CSLL, juros moratórios, multa isolada e multa de ofício, em razão da exclusão indevida da base de cálculo da contribuição social de resultados positivos de sociedades cooperativas, implicando em redução da contribuição a pagar nos anos-calendário de 1996, 1997, 1998 e 2000.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 11/34), constam os procedimentos adotados pelas autoridades fiscais para a apuração do crédito tributário, relatando, em síntese, os seguintes fatos:

a) a cooperativa opera com frigorífico de suínos, frigorífico de aves, mercados, compra e venda de feijão, arroz, trigo e moinho de trigo.

b) nos anos-calendário de 1996 a 2000, as declarações de rendimentos foram entregues, tempestivamente, pelo lucro real anual.

c) A contribuição social deve ser calculada sobre a totalidade dos resultados positivos, e que a contribuinte tributou apenas 10% do resultado apurado nas unidades de Mercados.

d) No ano-calendário de 1999, a fiscalizada apurou prejuízo de R\$ 9.725.696,17.

e) Os pagamentos efetuados pela contribuinte foram abatidos dos valores apurados pela fiscalização nos respectivos períodos de apuração. Informa, ainda, que o saldo negativo da CSLL apurado no ano-calendário de 1995, foi compensado com



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001592/2001-35
Acórdão nº. : 105-14.989

a contribuição devida referente ao período de apuração de fevereiro de 2000.

Cientificada do lançamento em 04/10/2001, a interessada, por intermédio de procurador, apresentou a impugnação de fls. 536/580 e os anexos de fls. 581/820, dizendo em resumo:

A definição de ato cooperativo engloba todos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre esses e aqueles e pelas cooperativas entre si quando associadas para a consecução dos objetivos sociais. Assim, a aquisição de pintos de um dia, ovos incubáveis, milho e farelo de soja pelo frigorífico de aves e de suínos vivos e carcaça de suínos pelo frigorífico de suínos, bem como as aquisições de feijão, arroz e trigo, são operações caracterizadas como ato cooperativo, para consecução do objetivo social da cooperativa, não se constituindo em operações tributáveis.

Não pode a fiscalização pretender tributar toda a receita dos estabelecimentos que operam no ramo de supermercados, por não ter a contribuinte apresentado a prova das vendas para com associados, porque tal entendimento está baseado em presunção simples, que não tem base legal e torna a exigência fiscal abusiva.

A exigência fiscal é descabida, porque as sociedades cooperativas não auferem lucros quando praticam operações com seus associados. Os resultados positivos advindos destas operações recebem a denominação de *sobras*, as quais retornam aos associados, e, por isto, situam-se fora do campo de incidência da exação em questão.

A Lei nº 7.689/89, ao eleger como materialidade da hipótese de incidência o lucro, obviamente, somente afetou as pessoas jurídicas que auferem lucros. Portanto, somente os resultados positivos obtidos nas operações com terceiros (não associados) é que são considerados para fins tributários. Neste sentido, cita jurisprudência administrativa e judicial.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001592/2001-35
Acórdão nº. : 105-14.989

A IN/SRF nº 198/88, não poderá ser invocada para efeito de pretender fazer incidir a CSLL sobre todo o resultado positivo auferido pelas sociedades cooperativas, na medida que inova o conteúdo da Lei nº 7.689/88.

Na determinação da base de cálculo da CSLL, dos anos-calendário de 1996, 1997 e 1998, a fiscalização deixou de excluir do resultado contábil parcelas legalmente dedutíveis correspondentes ao saldo devedor de correção monetária IPC/BTNF/90, conforme os valores demonstrados no LALUR – Anexo IV.

Em relação ao ano-calendário de 2000, o prejuízo fiscal verificado no ano-calendário de 1999, foi limitado à 30% do lucro apurado. Entretanto, ao cercear o direito do contribuinte de promover a plena compensação dos prejuízos fiscais, acaba a legislação ordinária (art. 42 da Lei nº 8.981/95 e art. 15 da Lei nº 9.065/95), afrontando a delimitação constitucional, por desnaturarem os conceitos de renda e lucro; por instituírem tributo novo, sem lei complementar (art. 154, I); por ofensa aos princípios do não confisco (art. 150-IV) combinado com o art. 5º, XXII) e, por ofensa ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º).

A pretensão da fiscalização de exigir multa isolada, no caso em apreço, é desarrazoada. A penalidade não foi aplicada sobre o imposto calculado por estimativa, isto é, com base na receita mensal, e sim, com base no resultado efetivo, colhido do balanço mensal acumulado. Assim, somente poderia aplicar a multa pela falta de recolhimento do tributo mensal com base no inciso I, do artigo 44 da Lei nº 9.430/96. In casu, o fato previsto na hipótese legal (art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96) não se subsume ao fato acontecido, constatado pela fiscalização.

Juntou documentos e requereu o cancelamento de todo o lançamento.

Em atendimento à Diligência solicitada pela DRJ/STM - 1ª Turma de Julgamento (fls. 823/825), foram juntados documentos de fls. 828/844.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001592/2001-35
Acórdão nº. : 105-14.989

No Termo de Diligência (fls. 835/836), a fiscalização confirma que não existem valores contabilizados como despesas de Variações Monetárias Passivas nos valores de R\$ 4.047.250,30 e R\$ 1.409.180,20 (fls. 636) e que referidos valores correspondem a realização de Saldo Devedor de Correção Monetária Complementar IPC/BTNF, declarados indevidamente como Variações Monetárias Passivas, nos anos-calendário de 1996 e 1997.

À fl. 843, houve manifestação da contribuinte, concordando com o Termo de Diligência elaborado pela fiscalização.

Seguiu-se a decisão colegiada de fls. 852/871, em que a Primeira Turma da DRJ/STM, julgou procedente em parte o lançamento, apresentando-se assim ementada:

CSLL - COOPERATIVAS - EXCLUSÃO DE TRIBUTAÇÃO DE RESULTADOS POSITIVOS PROVENIENTES DE OPERAÇÕES COM ASSOCIADOS - Sobre o resultado positivo, denominado sobra líquida, apurado pelas sociedades cooperativas nas operações realizadas com seus associados não incide a contribuição social sobre o lucro. Porém, a exclusão da tributação desse resultado está condicionada à sua comprovação, mediante contabilização em separado das operações com associados e não associados. Se a cooperativa não separa as operações nas vendas dos mercados, toda a receita correspondente, deve ser considerada como operações de terceiros na determinação da parcela tributável da contribuição.

COOPERATIVAS - TRIBUTAÇÃO POR RATEIO - Nas atividades em que a cooperativa compra matérias-primas e/ou produtos de associados e de terceiros e a venda dos produtos, industrializados ou não, ocorre no mercado interno para não associados, é lícito apropriar a receita correspondente aos atos não cooperativos pela aplicação sobre o montante das receitas do percentual obtido na comparação das compras de terceiros com o total das compras.

COOPERATIVAS - DIFERENÇA DA CORREÇÃO MONETÁRIA IPC/BTNF/90 - A correção monetária complementar IPC/BTNF não pode influir na determinação da base de cálculo da contribuição social.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001592/2001-35
Acórdão nº. : 105-14.989

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS – LIMITAÇÃO DE 30%
- CONSTITUCIONALIDADE – De acordo com art. 42 da Lei nº 8.981/95 e art. 15 da Lei nº 9.065/95, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto sobre a Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento. Quanto à inconstitucionalidade da lei, o foro próprio para discussões dessa natureza é o Poder Judiciário.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DA ESTIMATIVA – É devida a multa isolada no caso da pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda, por estimativa, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente, quando não exigida, concomitantemente, com a multa de lançamento de ofício, calculada sobre a mesma infração apurada em procedimento fiscal.

RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO – Não pode a contribuinte, em seu benefício, obter a retificação da declaração de rendimentos ou de informações econômico-fiscais, após iniciado o procedimento de ofício.

Da decisão proferida, a Turma Julgadora recorreu de ofício a este Conselho, por ser o montante do crédito tributário exonerado superior ao limite de alçada, nos termos do art. 34, I, do Decreto nº 70.235,/72, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997.

Cientificada da decisão (fls. 877), tempestivamente a interessada interpôs o Recurso Voluntário de fls. 878/901, dizendo em resumo que a adoção de índices de rateio para a determinação de atos não cooperados não pode ser cogitada na apuração do IRPJ, tornando a reiterar a ilegalidade e/ou inconstitucionalidade dos dispositivos legais que limitaram a compensação de prejuízos fiscais.

Disse também que o v. Acórdão está em descompasso com a jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes no que se refere à correção monetária relativa à diferença entre o IPC e o BTNF.

Arrolamento de bens certificado às fls. 914.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001592/2001-35
Acórdão nº. : 105-14.989

VOTO

Conselheiro IRINEU BIANCHI, Relator

O recurso necessário deve ser conhecido à vista de a exoneração do crédito tributário ter sido superior a R\$ 500.000,00, enquanto que o recurso voluntário, por atender aos pressupostos legais exigidos para sua admissibilidade, também deve ser conhecido.

O Auto de Infração diz respeito aos seguintes itens:

- a) Exclusão da base de cálculo da CSLL – operações com não associados;
- b) Saldo devedor de correção monetária IPC/BTNT/1990
- c) Compensação de base de cálculo negativa da CSLL - Limite de 30%
- d) Multa isolada pela falta de recolhimento do CSLL com base em estimativa

A decisão de primeira instância manteve parcialmente a exigência relativa ao item "a", integralmente a exigência relativa ao itens "b" e "c", afastando parcialmente a exigência relativa ao item "d".

Por seu turno a recorrente ofertou resistência em relação aos três primeiros itens.

Diante disto, a matéria decidida em relação ao item "d", na parte que foi desfavorável à recorrente, já transitou em julgado, restando a análise sob o enfoque do recurso oficial.

RECURSO EX OFFICIO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001592/2001-35
Acórdão nº. : 105-14.989

Entendo que os fundamentos da decisão recorrida não merecem qualquer reparo, razão pela qual, reproduzo-os, como fundamentos desta decisão, como segue:

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL – OPERAÇÕES COM ASSOCIADOS E NÃO ASSOCIADOS

De longa data o Conselho de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda entendem que a renda tributável das cooperativas é somente aquela oriunda das operações com não associados, pois o art. 87 da Lei nº 5.764, de 1971, ao delimitar o campo de incidência, determinou que o resultado daquelas operações fossem levados à conta Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social e contabilizados em separado, a fim de permitir o cálculo para incidência de tributos, ou seja, a vontade da Lei foi de excluir a incidência de tributos, em geral, cuja base de cálculo seja a renda obtida com atos cooperativos. Além disso, o fato da Constituição Federal haver estabelecido isenção específica das contribuições sociais para as entidades beneficentes e de assistência social em nada interfere com a delimitação à tributação das cooperativas feita pela lei ordinária.

Para enfatizar, transcrevo alguns acórdãos daqueles colegiados:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – SOCIEDADES COOPERATIVAS – o resultado positivo obtido pelas Sociedades Cooperativas nas operações realizadas com seus associados, os chamados atos cooperados, não integra a base de cálculo da Contribuição Social – Exegese do art. 111 da lei nº 5.764/71 e artigos 1º e 2º da Lei nº 7.689/88. Negado provimento ao recurso especial impetrado pela Fazenda Nacional. (Acórdão CSRF/01-1.734 – sessão de 15 de agosto de 1994 – Relator Cândido Rodrigues Neuber).

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – COOPERATIVA – BASE DE CÁLCULO – Os resultados apurados pelas cooperativas em decorrência das operações praticadas com seus cooperados não compõe a base de cálculo da Contribuição Social sobre o lucro de que trata a Lei nº 7.689/88. (Acórdão 105-12470 – sessão de 15/07/98 – Relator Charles Pereira Nunes).

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – SOCIEDADES COOPERATIVAS – O resultado positivo obtido pelas Sociedades Cooperativas nas operações realizadas com seus associados, os chamados atos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001592/2001-35
Acórdão nº. : 105-14.989

cooperados, não integra a base de cálculo da Contribuição Social. Exegese do art. 111 da Lei nº 5.764/71 e artigos 1º e 2º da lei nº 7.689/88 (CSRF/01-1.734).”(Acórdão 105-12813 – sessão de 12/05/99 – Relator José Carlos Passuello).

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – COOPERATIVA DE CRÉDITO – O fato de as cooperativas de crédito estarem incluídas entre as instituições financeiras arroladas no artigo 22, § 1º, da Lei n 8.211/91, não implica a tributação do resultado dos atos cooperados por elas praticados. O ato cooperado não configura operação de comércio, seu resultado não é lucro e está situado fora do campo de incidência da Contribuição Social instituída pela lei n 7.689/88.” (Acórdão 101-93828 – sessão de 21/05/2002 – Relator Paulo Roberto Cortez).

CSLL – RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PELAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE CRÉDITO – a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido não incide sobre o resultado positivo obtido pelas cooperativas nas operações que constituem atos cooperativos.” (Acórdão 108-07373 – sessão de 17/04/2003 – Relator José Henrique Longo).

O Superior Tribunal de Justiça, por ocasião de vários julgamentos, tem entendido que as receitas resultantes da prática de atos cooperativos estão isentas de pagamentos de tributos, aí incluída a contribuição Social sobre o Lucro, conforme comprovam as seguintes ementas:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. COOPERATIVAS. RECEITA RESULTANTE DE ATOS COOPERATIVOS. ISENÇÃO. CABIMENTO.

Os resultados decorrentes da prática de atos com não associados das cooperativas estão sujeitos a tributação.

Os resultados positivos obtidos em decorrência das atividades regulares das cooperativas estão isentos do pagamento de tributos, inclusive da Contribuição Social sobre o Lucro.” (Recurso Especial nº 170.371/RS – Relator Min. Demócrito Reinaldo – DJ de 14/06/1999, pg. 113).

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. COOPERATIVA. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. As sociedades cooperativas, quando atuam no desempenho de suas finalidades, praticando ato cooperativo definido no art. 79,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001592/2001-35
Acórdão nº. : 105-14.989

da Lei 5.764/71, não apuram resultados qualificados como lucros.

2. O ato cooperativo não está sujeito à incidência da Contribuição social sobre o Lucro, por não configurar fato gerador do tributo.

3. Agravo desprovido.

(AGRESP 211236/RS – Agravo Regimental no Recurso Especial 1999/0036563-1 – Relator Min. Paulo Medina – DJ de 10/03/2003, pg. 138).

TRIBUTÁRIO. COOPERATIVAS. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. RECEITAS RESULTANTES DE ATOS COOPERADOS. OMISSÃO. ART. 535, CPC.

1. Cuidando-se de discussão acerca de atos cooperados, firmou-se orientação no sentido de que são isentos do pagamento de tributos, inclusive da Contribuição Social sobre o Lucro.

2. ..”

(RESP 152.546/SC – Relator Min. Milton Luiz Pereira – DJ de 03/09/2001, pg. 146).

Em razão do extenso rol de decisões das diversas Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes e do Superior Tribunal de Justiça, e, ainda, o disposto no art. 1º das INs SRF nº 11, de 1996 e nº 93, de 1997, que de forma expressa *“regula a determinação e pagamento da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas (...) das sociedades cooperativas em relação aos resultados obtidos em operações ou atividades estranhas à sua finalidade...”* (grifei), esta turma, em julgados precedentes, votou por considerar devida a referida contribuição somente em relação às operações com não associados.

No caso dos autos, verifica-se que, na apuração da base de cálculo CSLL, a fiscalização considerou todo o resultado positivo da cooperativa, incluindo o resultado obtido nas operações com associados, sobre o qual, entende-se que não deve incidir a contribuição social sobre o lucro líquido nos anos-calendário autuados.

Além disso, a contribuinte questiona o entendimento da fiscalização sobre a tributação das aquisições feitas junto a terceiros, de insumos que eram remetidos a seus associados no sistema de produção integrada de aves e suínos.

A não incidência do imposto de renda e da contribuição social em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001592/2001-35
Acórdão nº. : 105-14.989

benefício das cooperativas abrange apenas aos resultados dos atos cooperativos (art. 79 da Lei nº 5.764/71), entre os quais não estão incluídos os relacionados no arts. 85, 86, 88 e 111 da mesma lei, que é matriz legal do artigo 183 do RIR/1999 (art. 168 do RIR/1994), que assim dispõe:

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.

Como se verifica pelo texto legal supra, não há incidência do IRPJ/CSLL sobre os resultados positivos de operações com não associados, e para os atos praticados com os seus associados, se não fosse obedecida a legislação específica.

Por isso, as receitas advindas de atos não cooperativos e legalmente permitidos, devem ser escrituradas em separado (destacadas na escrituração contábil), sendo os resultados delas decorrentes sujeitos à tributação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social. Também devem ser escriturados separadamente as receitas não típicas, bem como os custos e despesas, a fim de determinar o lucro real e a base de cálculo da CSLL a serem oferecidos à tributação.

Em relação às operações das unidades que operam com frigorífico de aves e suínos, a fiscalização apurou que a impugnante contabiliza em separado as operações de compra de matéria prima e produtos acabados de terceiros e estabeleceu um critério de rateio que permitisse quantificar as vendas de produtos finais dos frigoríficos de aves e de suínos, decorrentes de operações com terceiros.

Também foi aplicado o mesmo critério de rateio para quantificar as



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001592/2001-35
Acórdão nº. : 105-14.989

operações com terceiros realizadas com os produtos: feijão, arroz, trigo e farinha de trigo, conforme descrito pela fiscalização às fls. 16 a 18.

Descreve a fiscalização que nessas atividades, a cooperativa compra matérias-primas e produtos de terceiros e de associados e que toda a venda dos produtos industrializados ou revendidos era feita no mercado interno para não associados. Assim, é lícito apropriar a receita correspondente aos atos não cooperativos pela aplicação sobre o montante das receitas do percentual obtido na comparação das compras de terceiros com o total das compras.

Entretanto, o mesmo procedimento não foi possível em relação às atividades dos estabelecimentos que operam no ramo de supermercados, em virtude de não haver a identificação das operações com associados e não associados.

A respeito das operações com associados, a fiscalização afirma, e a impugnante não contesta, que não haviam controles ou registros que permitissem apurar as operações com não associados nas vendas das unidades que operam com supermercados, comprovada com documentação hábil e idônea. Por isso, não pode ser destacada a parte da receita das operações com associados, para que tal receita fosse excluída da tributação, em virtude da não incidência da IRPJ/CSLL prevista para as sociedades cooperativas que escriturem em separado as operações com associados.

Por outro lado, ao contrário do que afirma a impugnante, não caberia à fiscalização quantificar as vendas realizadas a associados ou a não associados nos estabelecimentos que operam com a atividade de supermercados, mas à própria impugnante, na forma determinada no art. 87 da Lei nº 5.764, de 1971.

Dessa forma, conclui-se que a impugnante não pode usufruir da não incidência da CSLL sobre as receitas decorrentes de suas operações com associados em suas unidades que operam com supermercados, por absoluta impossibilidade de quantificar seu valor e, como realiza operações com não associados, toda a receita auferida em seus estabelecimentos que exercem a atividade de supermercados deve ser considerada como operações de terceiros para fins de determinação da parcela tributável do lucro líquido apurado.

Nesse sentido, aliás, já decidiu a 2ª Turma de Julgamento desta Delegacia, no processo nº 11030.001590/2001-46 contra a autuada referente à COFINS, cuja exigência foi mantida pelo Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, conforme cópias das ementas dos Acórdãos DRJ/STM nº 333, de 22/03/2002 e CO nº 201.76934,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001592/2001-35
Acórdão nº. : 105-14.989

sessão de 13/05/2003, às fls. 845 a 847, respectivamente.

Assim, a partir do levantamento dessas operações com não-associados, têm-se os valores tributáveis, de cada período-base, conforme mapas demonstrativos de fls. 505 a 510, onde se observa que, efetivamente, houve exclusão indevida de resultados positivos provenientes de operações com não associados, implicando em redução do valor do lucro real e da base de cálculo negativa da CSLL, nos anos-calendário de 1996 a 2000 e até 03/2001.

MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ COM BASE EM ESTIMATIVA

A fiscalização aplicou também, com base no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a multa isolada pela falta de recolhimento da CSLL com base em estimativa, no percentual de 75% sobre os valores apurados no processo, em virtude da contribuinte ter excluído indevidamente resultados positivos apurados nas operações da cooperativa com associados e não associados), conforme demonstrativos elaborados às fls. 511 a 513.

A contribuinte alega que a multa aplicada, no caso em apreço, é desarrazoada, porque não foi aplicada sobre o imposto calculado por estimativa, isto é, com base na receita mensal, e sim, com base no resultado efetivo, colhido do balanço mensal acumulado (fls. 511 a 513). Assim, somente poderia aplicar a multa pela falta de recolhimento do tributo mensal com base no inciso I, do artigo 44 da Lei nº 9.430/96. *In casu*, o fato previsto na hipótese legal (art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96) não se subsume ao fato acontecido, constatado pela fiscalização.

A tese levantada pela contribuinte não prospera. O fato de ter efetuado balanço de suspensão ou redução, não desqualifica a forma do recolhimento tributo pelas regras da estimativa que foi prevista na lei, uma vez que o imposto/contribuição apurados até o balanço de suspensão ou redução não é o efetivamente devido e definitivo de todo o ano-calendário, podendo ser maior ou menor ao apurado no balanço anual de encerramento levantado em 31/12.

Por outro lado, na questão da multa isolada, a 1ª Turma de Julgamento desta Delegacia tem decidido que não é cabível a aplicação simultânea da multa de lançamento de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa calculada sobre a mesma infração apurada em procedimento fiscal.

Portanto, no caso dos autos, cabe excluí-la nos períodos-base dos anos-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001592/2001-35
Acórdão nº. : 105-14.989

calendário de 1997, 1998 e 2000, visto a sua inaplicabilidade quando houver lançamento de ofício por declaração inexata (no caso por exclusão indevida de base de cálculo negativa da CSLL), consoante a interpretação dada ao art. 44, inciso I e II e § 1º, da Lei n.º 9.430, de 1996, que não prevê a cobrança concomitante dessa multa com aquela por lançamento de ofício.

Tal linha de entendimento vem sendo adotada pela jurisprudência administrativa, conforme ementas dos seguintes acórdãos:

PENALIDADE – MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ POR ESTIMATIVA – CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA PELA CONSTATAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS – Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo com base em estimativa e da multa de ofício exigida pela constatação de omissão de receitas, que tiveram como base o mesmo valor apurado em procedimento fiscal. (Ementa do Acórdão do 1º Conselho de Contribuintes n.º 108-07493, de 14/08/2003)

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – EXIGIDA JUNTAMENTE COM O TRIBUTO E EXIGIDA ISOLADAMENTE DO TRIBUTO – LANÇADAS DE FORMA CONCOMITANTE – É incabível, por expressa disposição legal, a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida com o tributo ou contribuição com a aplicação de multa de lançamento de ofício exigida isoladamente do tributo ou contribuição, já que a segunda somente se torna aplicável, de forma isolada, se for o caso, sobre o argumento do não recolhimento do imposto mensal, ou quando o tributo ou contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora - artigo 44, inciso I, § 1º, itens II e III, da Lei n.º 9.430, de 1996. (Ementa do Acórdão do 1º Conselho de Contribuintes n.º 104-18632, de 19/03/2002)

MULTA ISOLADA – Falta de amparo legal para a exigência do recolhimento da multa isolada, cobrada, cumulativamente, com a multa de lançamento de ofício, nos autos de infração relativos ao IRPJ e CSLL. (Ementa do Acórdão do 1º Conselho de Contribuintes n.º 101-93924, de 22/08/2002)

PENALIDADE – FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOB BASE ESTIMADA – Incabível a aplicação concomitante da multa de lançamento de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa calculada sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal. (Ementa do Acórdão do 1º Conselho de Contribuintes n.º 103-20475, DOU de 13/08/2001)"



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001592/2001-35
Acórdão nº. : 105-14.989

Diante destas considerações, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Atos cooperados

A exigência da CSLL é decorrente da imposição relativa ao IRPJ, pelo que, a solução dada nos autos principais é aplicável ao presente processo. Com efeito, assim ficou decidida a questão principal:

"Consigno de imediato o entendimento majoritário desta Câmara no sentido de tornar insubsistentes os autos de infração em que, deparando-se a fiscalização com atos cooperados e não cooperados, à falta de escrituração diferenciadora dos mesmos, considera-os, em sua totalidade, como não cooperados, e portanto, sujeitos à tributação do IRPJ.

"Todavia, no que diz respeito ao tópico relacionado a atividade de mercados, em que a totalidade das vendas foi considerada como ato não cooperado, a recorrente silenciou a respeito, pelo que, entendo haver concordado com as conclusões da decisão recorrida.

"Quanto à comercialização de cereais, a quantificação levada a efeito pelas autoridades fiscais, seguiu uma linha de coerência que não padece de qualquer reparo.

"Com efeito, as autoridades fiscalizadoras, em louvável trabalho de identificação de uns e outros, quantificou-os.

"Se a recorrente não possuía escrituração segregada para atos cooperados e não cooperados, cabia à fiscalização fazê-lo, mediante a utilização de método lógico e racional.

"Assim, à falta de outros elementos capazes de subsidiar a quantificação, as autoridades fiscalizadoras lançaram mão de método objetivo e confiável, qual seja, o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001592/2001-35
Acórdão nº. : 105-14.989

de mensurar as atividades através das respectivas aquisições.

"Obtido o percentual de aquisições feitas junto a associados e não associados, aplicou-se o mesmo às receitas obtidas, com o que, chegaram as autoridades fiscais à quantificação dos atos cooperados, segregando-os dos atos não cooperados.

"Quanto ao frigorífico de aves, todavia, entendo que o método utilizado pelas autoridades fiscalizadoras não se presta para segregar atos cooperados de não cooperados, uma vez que aquela atividade se mostra multifacetada e por conseguinte, complexa.

"Ou seja, o percentual obtido na aquisição de pintos, ovos, e componentes para o fabrico de ração não irá produzir reflexos idênticos nas vendas, uma vez que aquelas aquisições representam uma fase do ato cooperativo a qual irá ser complementada pela participação direta dos associados na fase principal, qual seja, a terminação (ou engorda) das aves.

"Para tanto, necessária se faz uma breve digressão:

"A Lei nº 5.764, de 16 de novembro de 1971, que define a Política Nacional de Cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, dispõe:

Art. 3º - Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

"Já o art. 5º do diploma legal em comento dispõe que as sociedades cooperativas podem adotar por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade.

"São vários os tipos em que as sociedades cooperativas se apresentam: cooperativas de compras em comum, cuja finalidade é fornecer bens aos seus associados; cooperativas de produção, caracterizadas pelo trabalho em comum para a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001592/2001-35
Acórdão nº. : 105-14.989

produção de bens; e as cooperativas de vendas em comum, tendo como objetivo a armazenagem, o beneficiamento, a industrialização e consequentemente comercialização da produção de seus associados.

"As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, não sujeitas à falência, constituídas com finalidade de prestar serviços aos associados (art. 4º).

"As sociedades cooperativas, segundo a própria legislação, possuem natureza jurídica própria, ou seja, estão sujeitas a um regime jurídico próprio das sociedades cooperativas.

"A expressão "natureza civil" que consta do art. 4º da lei em comento, está incorretamente colocada no texto, segundo leciona Waldírio Bulgarelli¹:

(...) portanto, de um lado no artigo 3º, conceituado de acordo com o direito societário brasileiro (tanto civil como comercial), de outro lado descrevendo as cooperativas nas suas próprias linhas e afinal enumerando suas características. Orientação correta, não fosse o grave erro cometido na descrição do artigo 4º, porque se inseriu, após a expressão "com forma e natureza próprias", a expressão "de natureza civil", com que a cooperativa no Brasil passou a ser a única sociedade com duas naturezas diferentes.

(...)

Ora, a natureza própria foi colocada no anteprojeto da OCB a significar que as cooperativas já possuem o seu direito próprio, o Direito Cooperativo, não estando por isso subordinadas quer ao Direito Comercial quer ao Direito Civil.

"Em vista disso, a primeira premissa que se deve ter presente, ao analisar a tributação das sociedades cooperativas, é que essas sociedades se distinguem por completo das sociedades civis e comerciais, possuindo regime jurídico próprio.

"Outro aspecto peculiar nas sociedades cooperativas é a figura do cooperado. As finalidades com que são constituídas as sociedades cooperativas e as relações jurídicas mantidas entre elas e os cooperados fazem destes últimos, associados

¹ BULGARELLI, Waldírio. Sociedades Comerciais. Ed. Atlas, 1991, p. 83.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001592/2001-35
Acórdão nº. : 105-14.989

e clientes ao mesmo tempo, fazendo com que se confundam com a própria sociedade. Em outras palavras, quando a cooperativa adquire bens ou comercializa a produção do seu associado é como se o próprio cooperado estivesse fazendo.

"Sylvio Marcondes, citado por Luiz Carlos Radino Lamego, explica a chamada "dupla qualidade" do cooperado:

Declarando as cooperativas "sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias", dispondo que "são constituídas para prestar serviços aos associados", o já citado art. 4º atribui uma situação especialíssima para os cooperados, em significativo contraste com a dos sócios de qualquer sociedade. Nestas, realmente, os destinatários dos serviços prestados são os terceiros, que com elas operam; os 'sócios são destinatários tão somente dos lucros daí resultantes. É possível que qualquer sociedade preste serviços a um sócio, caso em que este, eventualmente acumulará a qualidade de sócio com a posição de terceiro.

Na cooperativa, porém, essa acumulação não é acidental e, ao contrário, integra a sua própria natureza; o cooperado é, sempre e ao mesmo tempo, membro da coletividade e destinatário de seus serviços².

"O art. 79 da Lei nº 5.764/71 estatui o seguinte:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

"A norma dispõe ainda que "o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produtos ou mercadoria" (art. 79, § único).

"A definição de ato cooperativo engloba todos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre esses aqueles e pelas cooperativas entre si quando associadas para a consecução dos objetivos sociais (objeto).

"Nesta disposição legal estão abrangidas todas as demais operações que dizem respeito ao objeto para o qual foi idealizada a sociedade.

² Direito Tributário Atual. Ed. Resenha Tributária. São Paulo, 1987/88, vol. 7/8, p. 1992.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001592/2001-35
Acórdão nº. : 105-14.989

"Vale dizer, não só é ato cooperativo aquele que revela mandato ou delegação de atribuições do cooperado à cooperativa (finalidade), mas também aquele praticado pela cooperativa em nome de seus cooperados, na consecução de seus objetivos sociais (objeto).

"As autoridades fiscais constataram que:

"a) a empresa, no frigorífico de aves, adquiriu, no período de 01/96 a 03/2001, pintos de um dia e ovos incubáveis de terceiros, os quais foram remetidos aos associados para terminação de aves.

"b) a empresa adquiriu milho, cevada e farelo de soja de terceiros, sendo que tais insumos foram utilizados na fábrica de ração, sendo esta destinada a terminação de aves de associados;

"c) por fim, foi constatado que o frigorífico de aves, no mesmo período, recebeu em transferência de outras unidades da empresa insumos (rações e concentrados), as quais foram remetidas a associados para a terminação das aves.

"Em face das constatações apontadas, entenderam as autoridades fiscais que tais operações configuraram atos não cooperativos, razão pela qual apuraram índice de rateio das operações com terceiros, e determinaram o valor da receita tributável (terceiros), para então exigir IRPJ e CSLL.

"Dito entendimento, ao meu ver, é equivocado, pois dá ao ato cooperativo (finalidade e objeto) entendimento restrito, ao entender que a aquisição de insumos pela cooperativa junto a terceiros, os quais destinaram-se aos associados para a terminação de aves, não configura ato cooperativo.

"Abre-se um parêntesis para dizer que ao contrário das hipóteses de comercialização de cereais, como adrede veiculado, em que a venda sempre é feita a não associados, aqui, as aquisições são feitas pela cooperativa, junto a terceiros e associados e destinadas somente a associados, e mesmo assim, não como ato final, mas como ato intermediário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001592/2001-35
Acórdão nº. : 105-14.989

"Sob qualquer ângulo que se analise as operações apontadas pelos agentes fiscais, estar-se-á diante de ato cooperativo (objeto e finalidade), senão vejamos:

"Quando a recorrente vai ao mercado para adquirir pintos de um dia, ovos incubáveis e milho e outros insumos para o fabrico de ração, a mesma atua com a finalidade de fornecer bens aos seus associados. Isto é o que a lei e a doutrina denominam de compra em comum. Noutras palavras, a recorrente atua como uma cooperativa de compras, em conformidade com o seu estatuto social.

"Na operação de aquisição de bens (pintos de um dia, ovos incubáveis, milho para o fabrico de rações, etc.), a recorrente celebra um contrato de compra e venda com terceiros, para a consecução de seu objetivo social (objeto).

"A recorrente também pratica ato cooperativo quando remete tais bens aos associados (finalidade). A recorrente e o associado, por isso, não celebram contrato de compra e venda (art. 79, § único, Lei nº 5.764/71).

"De igual modo, quando o associado entrega sua produção (aves terminadas) à cooperativa, para fins de industrialização e comercialização, não é celebrado contrato de compra e venda entre as partes, mas sim, ato cooperativo. Isto é decorrente do próprio dispositivo legal que assim o determina. A "dupla qualidade" do associado impossibilita que se trate de contrato de compra e venda uma vez que não é possível alguém vender algo de sua propriedade para si próprio.

"De outro lado, após o recebimento da produção do associado e após industrializá-la, a cooperativa passa a funcionar como cooperativa de vendas em comum, configurando-se assim, ato cooperativo, para a consecução de seu objetivo social (objeto).

"Logo, todas as operações realizadas pelo frigorífico de aves, isto é, desde a aquisição de bens de terceiros (ovos incubáveis, pintos de um dia, milho, etc.), até a venda dos produtos resultantes do abate de aves são atos cooperativos praticados, em razão da finalidade e objeto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001592/2001-35
Acórdão nº. : 105-14.989

"Consigne-se, finalmente, que em momento algum ficou questionada a condição de associado de todos os destinatários das aquisições de pintos, ovos e da ração para a alimentação das aves.

"O mesmo não se pode afirmar quanto ao frigorífico de suínos, uma vez que os autos noticiam apenas a aquisição de carcaças e animais vivos de terceiros e de associados, caso em que, a aplicação do rateio levado a efeito pelo fisco é de todo pertinente.

"Assim, quanto a este item, dou provimento parcial ao recurso voluntário para considerar como ato cooperativo toda a receita proveniente do abatedouro de aves.

LIMITAÇÃO DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS

Da mesma forma, decide-se tal como no feito principal: do art. 42 da Lei nº 8.981/95 que limitou a compensação de prejuízos fiscais em 30% do lucro real.

"A matéria não é nova, já tendo sido objeto de diversas decisões por parte desta Câmara e de outras.

"De outra parte, a jurisprudência dominante deste Conselho caminha no sentido de que, uma vez decidida a matéria pelas cortes superiores (STJ ou STF), e conhecida a decisão por este Colegiado, imediatamente seja a mesma adotada como razão de decidir, em respeito e obediência ao que foi julgado pelo Poder Judiciário.

"E, sobre o assunto, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça decidiu que aquele diploma legal não fere os princípios constitucionais.

"Com efeito, ao apreciar o Recurso Especial nº 188.855 – GO, entendeu aquela Corte, ser aplicável a limitação da compensação de prejuízos, conforme verifica-se do voto então proferido, como segue:

Insurge-se a recorrente contra o disposto nos artigos 42, 57 e 58 da Lei nº 8.981/95 e arts. 42 e 52 da Lei 9.065/95. Depreende-se destes dispositivos legais que, a partir de 1º de janeiro de 1.995, na determinação do lucro real, o lucro líquido poderia ser reduzido em no



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001592/2001-35
Acórdão nº. : 105-14.989

máximo trinta por cento (artigo 42), podendo os prejuízos fiscais apurados até 31/12/94, não compensados em razão do disposto no caput deste artigo serem utilizados nos anos calendário subsequente (parágrafo único do artigo 42). Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689/88) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 812 (artigo 57). Na fixação da Base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos bases anteriores em, no máximo, trinta por cento.

Como se vê, referidos dispositivos legais limitaram a redução em, no máximo, trinta por cento, mas a parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31/12/94, não compensados, poderá ser utilizada nos anos subsequentes. Com isso, a compensação passa a ser integral. Esclarecem as informações de fls. 65/72 que:

Outro argumento improcedente é quanto à ofensa a direito adquirido. A legislação anterior garantia o direito à compensação dos prejuízos fiscais. Os dispositivos atacados não alteraram este direito. Continua a impetrante podendo compensar ditos prejuízos integralmente.

É certo que o art. 42 da Lei 8.981/95 e o art. 15 da Lei 9.065/95 impuseram restrições à proporção com que estes prejuízos podem ser apropriados a cada apuração do lucro real. Mas é certo, que também, que este aspecto não está abrangido pelo direito adquirido invocado pela impetrante.

Segundo a legislação do imposto de renda, o fato gerador deste tributo é do tipo conhecido como complexo, ou seja, ele apenas se perfaz após o transcurso de determinado período de apuração. A lei que haja sido publicada antes deste momento está apta a alcançar o fato gerador ainda pendente e obviamente o futuro. A tal respeito prediz o art. 105 do CTN:

Art. 105 – A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116.

A jurisprudência tem se posicionado nesse sentido. Por exemplo, o STF decidiu no R. Ex. nº 103.553-PR, relatado pelo MIN. OCTAVIO GALLOTTI, que a legislação aplicável é vigente na data de encerramento do exercício social da pessoa jurídica. Nesse mesmo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001592/2001-35
Acórdão nº. : 105-14.989

sentido, por fim, a Súmula nº 584 do Excelso Pretório:

Ao imposto calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplicam-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.

Assim, não se pode falar em direito adquirido porque não se caracterizou o fato gerador. Por outro lado, não se confunde o lucro real e o lucro societário. O primeiro é o lucro líquido do preço de base ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo Regulamento do Imposto de Renda (Decreto-lei nº 1.587/77, artigo 6º). Esclarecem as informações (fls. 69/71) que:

Quanto à alegação concernente aos arts. 43 e 110 do CTN, a questão fundamental, que se impõe, é quanto à obrigatoriedade do conceito tributário de renda (lucro) adequar-se àquele elaborado sob as perspectivas econômicas ou societárias. A nosso ver, tal não ocorre. A Lei 6.404/76 (Lei das S.A) claramente procedeu a um corte entre a norma tributária e a societária. Colocou-se em compartimentos estanques. Tal se depreende do conteúdo do § 2º, do art. 177:

Art. 177. (...)

.....

§ 2º. A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras.

Sobre o conceito de Lucro o insigne Ministro ALIOMAR BALEEIRO assim se posiciona, citando RUBENS GOMES DE SOUZA:

Como pondera RUBENS GOMES DE SOUZA, se a Economia Política depende do Direito para impor praticamente suas conclusões, o Direito não depende da Economia, nem de qualquer ciência, para se tornar obrigatório: o conceito de renda é fixado livremente pelo legislador segundo considerações pragmáticas, em função da capacidade contributiva e da comodidade técnica de arrecadação. Serve-se ora de um, ora de outro dos dois conceitos teóricos para fixar o fato gerador (in Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 1995, pp. 183-184).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001592/2001-35
Acórdão nº. : 105-14.989

Desta forma, o lucro para efeitos tributários, o chamado lucro real, não se confunde com o lucro societário, restando incabível a afirmação de ofensa ao art. 110 do CTN, de alteração de institutos e conceitos do direito privado, pela norma tributária ora atacada. O lucro real vem definido na legislação do imposto de renda, de forma clara, nos arts. 193 e 196 do RIR/94, 'in verbis':

Art. 193 – Lucro real é o lucro líquido do período-base ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º).

(...)

§ 2º - os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período-base em apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período-base competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, corrigidos monetariamente (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º, § 4º).

(...)

Art. 196 – Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro do período-base (Decreto-lei 1.598/77, art. 6º, § 3º):

(...)

III – o prejuízo fiscal apurado em períodos-base anteriores, limitado ao lucro real do período da compensação, observados os prazos previstos neste Regulamento (Decreto-lei 1.598/77, art. 6º).

Faz-se mister destacar que a correção monetária das demonstrações financeiras foi revogada, com efeitos a partir de 1º.1.96 (arts. 4º e 35 da Lei 9.249/95). Ressalte-se, ainda, quanto aos valores que devam ser computados na determinação do lucro real, o que consta de normas supervenientes ao RIR/94.

Há que compreender-se que o art. 42 da Lei 8.981/95 e o art. 15 da Lei 9.065/95 não efetuaram qualquer alteração no fato gerador ou na base de cálculo do imposto de renda. O fato gerador, no seu aspecto temporal, como se explicará adiante, abrange o período mensal. Forçoso concluir que a base de cálculo é a renda (lucro) obtida neste período. Assim, a cada período corresponde um fato gerador e uma base de cálculo próprios e independentes. Se houve renda (lucro), tributa-se. Se não, nada se opera no plano da obrigação tributária. Daí que a empresa tendo prejuízo não vem a possuir qualquer



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001592/2001-35
Acórdão nº. : 105-14.989

'crédito' contra a Fazenda Nacional. Os prejuízos remanescentes de outros períodos, que dizem respeito a outros fatos geradores e respectivas bases de cálculo, não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda do período em apuração, constituindo, ao contrário, benesse tributária visando minorar a má autuação da empresa em anos anteriores'.

Conclui-se não ter havido vulneração ao artigo 43 do CTN ou alteração da base de cálculo, por lei ordinária.

A questão foi muito bem examinada e decidida pelo venerando acórdão recorrido (fls. 136/137) e, de seu voto condutor, destaco o seguinte trecho:

A primeira inconstitucionalidade alegada é a impossibilidade de ser a matéria disciplinada por medida provisória, dado princípio da reserva legal em tributação. Embora a disciplina da compensação seja hoje estritamente legal, eis que não mais sobrevivem os dispositivos da MP 812/95, entendo que a medida provisória constitui instrumento legislativo idôneo para dispor sobre tributação, pois não vislumbro na Constituição a limitação apontada pela Impetrante.

O mesmo se diga em relação à pretensa retroatividade da lei e sua não publicação no exercício de 1995. Como dito, a disciplina da matéria está hoje na Lei 9.065/95, e não mais na MP n.º 812/94, não cabendo qualquer discussão sobre o Imposto de Renda de 1995, visto que o mandado de segurança foi impetrado em 1996. Publicado o novo diploma legal em junho de 1995, não se pode validamente argüir ofensa ao princípio da irretroatividade ou da não publicidade em relação ao exercício de 1996.

De outro lado, não existe direito adquirido à imutabilidade das normas que regem a tributação. Estas são imutáveis, como qualquer norma jurídica, desde que observados os princípios constitucionais que lhes são próprios. Na hipótese, não vislumbro as alegadas inconstitucionalidades. Logo, não tem a Impetrante direito adquirido ao cálculo do Imposto de Renda segundo a sistemática revogada, ou seja, compensando os prejuízos integralmente, sem a limitação de 30% do lucro líquido.

Por último, não me convence o argumento de que a limitação configuraria empréstimo compulsório em relação ao prejuízo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001592/2001-35
Acórdão nº. : 105-14.989

não compensado imediatamente.

Para sustentar sua tese, a impetrante afirma que o lucro conceituado no art. 189 da Lei 6.404/76 prevê a compensação dos prejuízos para sua apuração. Contudo, o conceito estabelecido na Lei das Sociedades por Ações reporta-se exclusivamente à questão da distribuição do lucro, que não poderá ser efetuada antes de compensados os prejuízos anteriores, mas não obriga o Estado a somente tributar quando houver lucro distribuído, até porque os acionistas poderão optar pela sua não distribuição, hipótese em que, pelo raciocínio da Impetrante, não haveria tributação.

Não nega a Impetrante a ocorrência de lucro, devido, pois, o Imposto de Renda. Se a lei permitia, anteriormente, que dele fossem deduzidos, de uma só vez, os prejuízos anteriores, hoje não mais o faz, admitindo que a base de cálculo do IR seja deduzida. Pelo mecanismo da compensação, em no máximo 30%. Evidente que tal limitação traduz aumento de imposto, mas aumentar imposto não é, em si, inconstitucional, desde que observados os princípios estabelecidos na Constituição.

Na espécie, não participo da tese da Impetrante, cuja alegação de inconstitucionalidade não acolho.

Nego provimento ao recurso.

"Assim, tendo em vista a decisão proferida pelo STJ, entendo que a compensação de prejuízos fiscais a partir de 01/01/95, deve obedecer o limite de 30% do lucro real previsto no art. 42 da Lei nº 8.981/95, com o que, neste particular, o recurso voluntário não deve prosperar.

SALDO DEVEDOR DE CORREÇÃO MONETÁRIA IPC/BTNF/1990

O v. Acórdão manteve a exigência tendo em vista o disposto no art. 41 do Decreto nº 332, de 4 de novembro de 1991, consignando que:

"...a parcela da correção monetária correspondente à diferença entre o IPC e o BTNF pode ser deduzida na determinação do lucro real (imposto de renda), mas não pode influir na determinação da base de cálculo da contribuição social. Portanto, é incabível a exclusão dos valores pleiteados pela impugnante, na determinação da base de cálculo da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001592/2001-35
Acórdão nº. : 105-14.989

contribuição social sobre o lucro líquido."

É impróprio o comando do artigo 41 do Decreto nº 332/91, que determinou a exclusão dos efeitos da diferença IPC/BTNF sobre a Contribuição Social s/ o Lucro, porque feriu princípios constitucionais, aplicando retroativamente a norma, quando era assegurado à contribuinte, pelo art. 5º da Lei nº 7.777/89 e o art. 1º da Lei nº 7.799/89, não expressamente revogados, a utilização do índice do IPC na correção monetária das demonstrações financeiras das pessoas jurídicas no ano-base de 1990 e consequentemente seus reflexos em períodos seguintes.

Então, sendo autorizada pela Lei nº 8.200/91 a apuração de diferença de correção monetária entre os indexadores do IPC e BTNF, e reconhecida como válida a sua apropriação integral no ano de 1.990, em respeito ao primado do regime de competência, improcede qualquer ajuste ou glosa dos efeitos da correção monetária das contas patrimoniais nos períodos subsequentes, inclusive no custo de baixa de investimentos.

O Decreto nº 332/91, na sua pretensão de regulamentar a aplicação da Lei 8.200/91, extrapolou o âmbito da própria lei regulamentada, na medida em que restringiu a dedutibilidade de parcelas apuradas em períodos subsequentes, que não foram excepcionadas pelo legislador. O Poder Executivo não respeitou o mandamento contido no art. 99 do Código Tributário Nacional, assim redigido:

Art. 99 - O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas em lei.

Com, efeito, diz a Lei nº 8.200/91, que dispõe sobre a Correção Monetária para Efeitos Fiscais e Societários:

Art. 3º - A parcela da correção monetária das demonstrações financeiras, relativa ao período-base de 1990 entre a variação do Índice de Preços ao Consumidor – IPC e a variação do BTN Fiscal:

I – poderá ser reduzida na determinação do lucro real, a partir do período-base de 1993, à razão de vinte e cinco por cento ao ano, quando



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001592/2001-35
Acórdão nº. : 105-14.989

se tratar de saldo devedor;

II – será computada na determinação do lucro real, a partir do período-base de 1993, de acordo com o critério utilizado para a determinação do lucro inflacionário, quando se tratar de saldo credor.

De sua parte, o Decreto nº 332, de 4 de novembro de 1991, à guisa de regulamentar a lei nº 8.200, dispôs:

Art. 41. O resultado da correção monetária de que trata este Capítulo não influirá na base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988) e do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 35).

De pronto exsurge cristalino que o decreto estabeleceu uma restrição relacionada com a CSLL que não constou da Lei.

Note-se que a citada lei nº 8.200/91, restou revigorada pelo art. 11 da Lei nº 8.682, de 14 de julho de 1993.

Aliás, esta matéria acha-se superada no âmbito da jurisprudência administrativa, citando-se a seguinte ementa, para ilustrar:

CSLL – CORREÇÃO MONETÁRIA COMPLEMENTAR IPC/BTNF – SALDO CREDOR – Não há previsão legal para a tributação pela CSLL do saldo credor da diferença de correção monetária complementar do balanço relativa à diferença entre o BTNF e o IPC no ano de 1990 (Ac. 107-07669, j. em 14.05.2004).

Por estas razões, quanto a este item, voto por dar provimento ao recurso voluntário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº. : 11030.001592/2001-35
Acórdão nº. : 105-14.989

ISTO POSTO, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para afastar da exigência da CSLL sobre as atividades relacionadas com o frigorífico de aves e sobre o saldo devedor de correção monetária IPC/BTNF, mantidas as demais exigências.

Sala das Sessões - DF, em 16 de março de 2005



IRINEU BIANCHI

