



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº 11030.001617/2005-24
Recurso nº 161.113 De Ofício e Voluntário
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL - EXS.: 2001 a 2005
Acórdão nº 105-17.413
Sessão de 05 de fevereiro de 2009
Recorrentes 1ª TURMA/DRJ-SANTA MARIA/RS e COOPERATIVA REGIONAL SANANDUVA DE CARNES DE DERIVADOS LTDA.

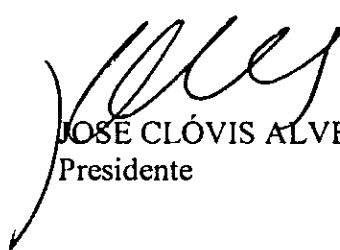
Ementa: COOPERATIVA - INCIDÊNCIA DE CSLL SOBRE ATOS NÃO COOPERATIVOS - Em virtude do regime jurídico peculiar aplicável às sociedades cooperativas, a CSLL incide apenas sobre os resultados dos atos não cooperativos. Dessa forma, mostra-se incabível a pretensão de excluir do lucro real as receitas decorrentes desses atos.

MULTA ISOLADA - CUMULAÇÃO COM A MULTA QUALIFICADA - FATOS ANTERIORES À LEI Nº 11.480/2007 – IMPOSSIBILIDADE - A dupla penalização do Contribuinte, com a exigência da multa de ofício e da multa isolada, para fatos ocorridos antes do advento da Lei nº. 11.480/2007, constitui, no entendimento deste Primeiro Conselho de Contribuintes, uma irregularidade que deve ser afastada com a exclusão da multa isolada.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes: Recurso de ofício: Por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso de ofício por estar abaixo do limite de alçada. Recurso voluntário: Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar a multa isolada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães, Marcos Rodrigues de Mello e Waldir Veiga Rocha.


JOSE CLÓVIS ALVES
Presidente



ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA
Relator

Formalizado em: 15 MAI 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.



Relatório

Trata o presente feito de auto de infração lavrado contra a Recorrente, tendo em vista ter sido apurado, em procedimento de fiscalização, o não recolhimento de CSLL nos anos-calendário 2000 a 2004, sobre o resultados obtidos nas operações decorrentes tanto de atos cooperativos quanto de atos não-cooperativos.

Segundo se observa do relatório da DRJ:

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal das folhas 21 a 31, o contribuinte, "...contrariando frontalmente o tratamento tributário dispensado..." às sociedades cooperativas:

- a) considerou como não tributável os resultados obtidos nas operações decorrentes tanto de atos cooperativos como de não cooperativos para fim de cálculo da contribuição devida a título de antecipação (estimativas mensais) e, conseqüentemente, da apuração da base de cálculo da CSLL anual, e;*
- b) não efetivou os recolhimentos a título de estimativa da contribuição, devidos durante o período fiscalizado.*

1.1 Em face dessas irregularidades, a Fiscalização procedeu a nova apuração:

- a) dos resultados não-operacionais originados de ganhos de capital na venda de bens do ativo permanente e de receita de aluguel (fl. 27);*
- b) das receitas financeiras provenientes de operações com não associados e de operações atípicas relativamente ao objetivo social da entidade (fl. 28), e;*
- c) das receitas, custos e resultados obtidos nas vendas de bens e mercadorias a associados, não vinculados à atividade econômica desenvolvida pela cooperativa (fl. 28).*

1.2 A partir dos valores constantes do Demonstrativo do Resultado do Exercício – DRE, ano-calendário – AC – 2000 a 2004, levantado pelo contribuinte, folhas 238 a 247, e considerando as novas apurações mencionadas nas alíneas "a" a "c", acima, elaborou-se novo DRE, segregando os resultados operacionais (atos cooperativos e não cooperativos) e não operacionais (fl. 29). A partir dos novos resultados apurados e dos valores constantes da Parte "A" do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, a Fiscalização apurou nova base de cálculo da CSLL (fl. 29), para constituir o crédito tributário correspondente. A par disso, pela falta de recolhimento das estimativas mensais da contribuição, referentes ao período abril/2000 a dezembro/2004, a Fiscalização aplicou, isoladamente, a multa cominada no art. 44, inc. I, da Lei nº 9430, de 1996, conforme a planilha das fls. 258 a 260.



1.3 O presente Auto de Infração – AI (fls. 4 a 9) foi então lavrado para formalizar a exigência da contribuição assim apurada e que deixou de ser recolhida pela prática da irregularidade mencionada em na alínea “a” do item 1 e para aplicar isoladamente a multa de que trata o art. 44, inc. I, § º, inc. IV, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. O AI alcançou R\$ 1.310.117,10. Foram infracionados os seguintes dispositivos da legislação tributária federal:

- a) em relação ao principal: art. 2º e §§ da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; art. 19 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e; art. 6º da Medida Provisória nº 1.858-11, de 25 de novembro de 1999, e;
- b) em relação à multa isolada: art. 44, § 1º, inc. IV, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

2 Regularmente intimado da autuação, em 28/06/2005 (fl. 4), o interessado apresentou, em 28/07/2005, a reclamação das folhas 270 a 280, subscrita por seu diretor-presidente, devidamente habilitado nos autos (instrumento nas folhas 329 a 333), e instruída com os documentos das folhas 281 a 327).

2.1 Após resumo dos fatos relacionados com o lançamento, a Defesa esgrima o argumento de que, enquanto sociedade cooperativa, não está sujeita ao recolhimento da CSLL sobre os resultados (sobras) advindos da prática de atos cooperativos, conforme manifestações jurisprudenciais que cita e transcreve nas folhas 272 e 273 e no Anexo 1 da peça de impugnação (folhas 281 a 303). Paralelamente, combate a incidência da contribuição sobre os atos e fatos levantados pela Fiscalização nos seguintes termos:

- a) de que é indevida a tributação dos resultados não operacionais correspondentes aos ganhos de capital, que sustenta tratar-se de atos cooperativos, porque (i) resultam de alienação esporádica de bens do ativo imobilizado; (ii) porque a mera substituição de equipamentos não pode ser caracterizada como operação atípica, fora dos objetivos sociais da entidade; (iii) porque as operações que geraram os ganhos de capital qualificam-se como negócios-meio, necessários à consecução das atividades-fim da entidade, e; (iv) porque, a vingar o entendimento da Fiscalização, o contribuinte, ora impugnante, seria obrigado a contrariar todas as regras da boa gestão, mantendo seus bens de capital no Ativo Imobilizado até sua total desvalorização, ou alienando-os com prejuízo (cita e transcreve arestos judiciais e administrativos que entende amparar seu argumento de defesa, fl. 275);
- b) de que é indevida a tributação dos resultados não operacionais correspondentes aos alugueres, porque, conforme atestariam os documentos acostados aos autos nas folhas 304 a 317 (Anexo 2 à peça de impugnação), tais rendimentos, ínfimos, corresponderiam de fato a ressarcimentos simbólicos, feitos pelos empregados pelo uso de algumas casas de propriedade da cooperativa, não representando operações de natureza comercial, mas apenas negócios auxiliares, necessários à boa execução das suas atividades-fim;



- c) *de que é indevida a tributação como receitas financeiras dos juros cobrados por atrasos havidos no recebimento de vendas, porque (i) os juros cobrados não se caracterizam como receita financeira propriamente dita, já que não são ganhos obtidos em função da prática de operações especulativas no mercado financeiro, resultantes de sobras de caixa, e; (ii) os juros cobrados são meros consectários das operações normais da cooperativa, compensatórios dos atrasos verificados nos recebimentos das operações de venda;*
- d) *de que é indevida a tributação como atípicos dos resultados auferidos nas vendas a associados de bens e mercadorias não vinculados às suas atividades, porque (i) tais operações configuram negócios acessórios, subsidiários, subordinados aos negócios-fim, catalogando-se, portanto, dentro do conceito de ato cooperativo, e; (ii) porque o critério adotado para a definição dessas operações como não vinculadas às atividades desenvolvidas pelos associados é aleatório, carente de base técnica e desvinculado da realidade.*

Com relação à aplicação isolada da multa de ofício pela falta de recolhimento das estimativas de CSLL, tacha-a de descabida porque o art. 44, § 1º, inc. IV, da Lei nº 9.430, de 1996, não se aplica ao caso concreto, visto que, houvesse alguma diferença de contribuição a recolher, o caso subsumir-se-ia ao inc. V, que, no entanto, acabou revogado pelo art. 7º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998. Além disso, a aplicação concomitante da multa isolada de que se trata com a multa de ofício proporcional configuraria cumulação de penalidades sobre a mesma base. Cita e transcreve decisões do Conselho de Contribuintes e doutrina. Conclui, requerendo o cancelamento do AI

A DRJ de Santa Maria julgou parcialmente procedente a impugnação, cuja decisão pode ser assim resumida:

- 1) *exclui o lançamento da CSLL sobre a prática de atos cooperativos*
- 2) *cancelou o lançamento de CSLL sobre juros por atraso no pagamento, considerando não ser receita de aplicação financeira mas sim de recomposição da mora no tempo*
- 3) *e manteve o restante do lançamento, nos termos da ementa:*

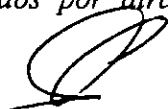
A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

CSLL. INCIDÊNCIA. SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO

Os resultados positivos obtidos pela sociedade cooperativa nas operações realizadas com seus associados, tais como receitas financeiras correspondentes a juros cobrados por atrasos no recebimento de valores das vendas e os



resultados auferidos nas vendas a associados de bens e mercadorias, não integram a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Ganhos de capital oriundos da venda de bens do ativo permanente e receitas de alugueres sujeitam-se normalmente à incidência tributária, porquanto não se vinculam à prática de atos cooperativos.

CSLL. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA.

A falta de pagamento da CSLL por estimativa, no caso de contribuinte optante por essa sistemática, enseja a aplicação de multa isolada.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA COM MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL

Por decorrerem de infrações distintas, é cabível a aplicação da multa isolada por falta de pagamento da contribuição determinada sobre a base de cálculo estimada e da multa de ofício aplicada sobre a totalidade ou diferença da contribuição não recolhida.

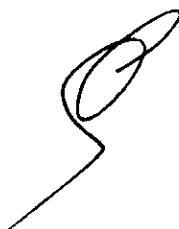
TRIBUTÁRIO. LEI MENOS SEVERA. APLICAÇÃO RETROATIVA.

Em observância ao princípio da retroatividade benigna, a multa vigente à época da autuação deve ser reduzida para o percentual menos gravoso fixado em legislação posterior.

Contra essa decisão foi ajuizado recurso voluntário.

Tendo o montante exonerado sido superior ao limite legal vigente à época, foi determinada a remessa de ofício para este Conselho de Contribuintes.

É o relatório.



Voto

Conselheiro ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA, Relator

RECURSO DE OFÍCIO

Compulsando os autos, identifico que o recurso de ofício foi promovido à época do julgamento por ter sido exonerado montante superior à R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais).

N entanto, o valor de alçada para conhecimento do recurso de ofício atualmente em vigor é de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), pelo que deixo de conhecer do mesmo, posto que o valor da exoneração encontra-se abaixo desse limite.

RECURSO VOLUNTÁRIO:

No mérito, a Recorrente sustenta a desconstituição do auto de infração, argüindo que os resultados submetidos por esse à tributação são provenientes da prática de atos tipicamente cooperativos e/ou que reverterem em favor dessa.

A presente controvérsia restringe-se à classificação das receitas obtidas pela Recorrente com a prática de atos auxiliares em receitas decorrentes da prática de atos cooperativos ou atos não cooperativos, visto que as provenientes de atos cooperados não estão sujeitas à tributação. Para tanto, deve-se analisar a legislação em vigor, sobretudo a Lei nº. 5.764/71.

As cooperativas, na exegese dos arts. 3º e 4º da Lei nº. 5.764/71, são sociedades de pessoas constituídas, sem intuito de lucro, com o objetivo principal de prestar serviços aos seus associados.

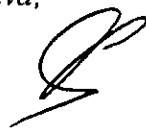
Dispõe os referidos artigos, *in litteris*:

“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.

Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:

(...)

X - prestação de assistência aos associados, e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa;”


7

Nesse contexto, o art. 79 da citada lei dispõe que os atos cooperativos, ou seja, os atos praticados pela cooperativa com seus associados, ou pelas cooperativas entre si, *“não implicam em operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.”*

Ademais, ainda no que concerne à definição dos atos praticados pelas cooperativas, o art. 87 da referida lei estabelece que *“os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do “Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social” e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos”*.

Dessa forma, da combinação dos arts. 79 e 87 da Lei das Cooperativas, tem-se que os atos cooperativos, entendidos como as operações realizadas entre a cooperativa, na condição de intermediária, e seus cooperados, não serão tributáveis por não estarem incluídos na hipótese de incidência da norma tributária. Todavia, os atos não cooperativos, ou seja, os praticados pela cooperativa com não associados estarão sujeitos à tributação federal, vez que resultam em lucro.

Nesse diapasão, o Min. Castro Meira, ao analisar os resultados provenientes da prática de atos cooperativos e não cooperativos por sociedades cooperativas, concluiu que *“os atos cooperativos não geram receita nem faturamento para a sociedade cooperativa. O resultado financeiro deles decorrente não está sujeito à incidência do tributo. Cuida-se de uma não-incidência pura e simples, e não de uma norma de isenção. Já os atos não cooperativos, praticados com não associados, geram receita à sociedade, devendo o resultado do exercício ser levado à conta específica para que possa servir de base à tributação.”* (REsp nº. 807.690/SP, 2ª Turma do STJ, DJ de 01/02/2007).

No caso em questão, o Auditor Fiscal sujeitou à tributação de CSLL os resultados obtidos pela Recorrente com ganhos de capital decorrentes da venda de bens do ativo permanente, receita de aluguéis e receita com vendas de bens e mercadorias não relacionadas ao objeto social da cooperativa.

Ora, como supra demonstrado, apenas as receitas decorrentes do ato cooperativo é que estarão sujeitas ao regime excepcional de tributação. Na verdade, a Constituição da República prevê regime diferenciado *ao ato cooperativo*, e não às sociedades cooperativas como um todo, de forma a que, se a Cooperativa pratica atos não-cooperativos, o resultado desses sujeitam-se à tributação.

Deve, assim, ser mantido o auto de infração neste particular.

Multa isolada

Dispõe, o art. 44 da Lei no. 9.430/96, com redação dada pela Medida Provisória no. 351/2007 (idêntica à redação dada pela MP 303/2006, vigente à época do auto de infração, mas que perdeu sua eficácia por não ter sido convertida em lei), o seguinte:

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



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

II - de cinqüenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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

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

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

I - prestar esclarecimentos;

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

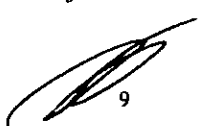
III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38.”

A multa isolada surge, assim, como forma de penalização pelo não pagamento do tributo devido por estimativa no curso do exercício fiscal. No entanto, este Primeiro Conselho de Contribuintes tem entendimento pacificado, para fatos anteriores à Lei nº. 11.480/2007, no sentido de que, encerrado o exercício e apurado o recolhimento a menor do tributo, este deve vir acompanhado da multa proporcional, com exclusão da cobrança da multa de ofício, sob pena de penalizar duplamente o contribuinte pela mesmo fato.

No presente caso, identifico que a multa isolada tomou por base a CSLL que deixou de ser recolhida mensalmente, mas que foram consolidados e tributados no presente auto de infração. E este lançamento tributário veio acrescido da multa de ofício, em sanção pelo não recolhimento do tributo apurado ao final do período.

A dupla penalização do Contribuinte, com a exigência da multa de ofício e da multa isolada, antes do advento da Lei nº. 11.480/2007, constitui, no entendimento deste Primeiro Conselho de Contribuintes, uma irregularidade que deve ser afastada com a exclusão da multa isolada. Vejamos os seguintes julgados:

MULTA ISOLADA – MULTA DE OFÍCIO – CUMULATIVIDADE. Afasta-se a multa isolada quando a sua aplicação cumulativamente com a multa de ofício implica na dupla penalização do mesmo fato.



9

(Recurso Voluntário nº. 161.967, Processo nº. 14041.000051/2007-44, 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Rel. Paulo Jacinto do Nascimento, Data. 17/04/2008).

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO.

Descabe a aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício no mesmo lançamento.

(Recurso Voluntário nº. 155.689, Processo nº. 10120.007326/2005-78, 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Rel. Luís Alberto Bacelar Vidal, Data. 23/05/2007).

Assim, com esses fundamentos, dou procedência, neste particular, ao recurso, para afastar a multa isolada.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, dou parcial provimento ao recurso interposto para excluir a aplicação da multa isolada, mantendo, quanto ao demais, a decisão proferida pela DRJ.

Sala das Sessões, em 05 de fevereiro de 2009.


ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA

