



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

Processo n° 13888.003869/2010-08
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-003.114 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de abril de 2018
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrente COOP.PROD. E SERV.METALÚRGICOS SÃO JOSÉ
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

COOPERATIVAS. ATOS COOPERATIVOS. REQUISITOS. DESCARACTERIZAÇÃO

Ao produzir e vender máquinas e equipamentos com utilização de mão de obra de cooperados e mão de obra de contratados pelo regime celetista, a cooperativa desfigurou, na parte em que se beneficiou do trabalho de terceirizados, os chamados atos cooperativos.

Desse modo, correto o procedimento fiscal que, mediante informações coletadas em órgãos públicos e junto à própria cooperativa, segregou a mão de obra de cooperados e a terceirizada, calculando, pelo sistema de rateio, a participação proporcional de cada uma das referidas mãos de obra no resultado final de receita auferida pela venda dos produtos fabricados, mantendo a não tributação em relação à primeira (de cooperados) e lançando, de ofício, a parcela gerada pela segunda (mão de obra de contratados pelo regime da CLT).

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência, a partir de janeiro de 2007, da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício imposta pelo não recolhimento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.

Cabe, todavia, exonerar os lançamentos pertinentes ao ano-calendário de 2006, a teor da Súmula CARF nº 105.

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Inexistindo fatos novos a serem apreciados, estendem-se aos lançamentos reflexos o decidido no lançamento matriz.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em, i) negar provimento ao recurso voluntário em relação à infração nº 001- Exclusões não Autorizadas na Apuração do Lucro Real; ii) dar provimento parcial ao recurso voluntário em relação à infração nº 002 - multas isoladas, para excluir os valores de IRPJ (R\$ 75.249,17) e de CSLL (R\$ 32.182,07), relativos ao ano-calendário de 2006; e, iii) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário relativamente aos lançamentos de multas isoladas dos anos-calendário 2007 e 2008, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Edgar Bragança Bazhuni, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Paulo Mateus Ciccone (presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada em face de decisão exarada pela 3ª Turma da DRJ/RPO em sessão de 15 de dezembro de 2010 (fls. 599/623)¹, que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve os lançamentos de IRPJ e de CSLL perpetrados pelo Fisco, anos-calendário 2006/2007 e 2008, incluindo multas isoladas, relativamente às seguintes infrações estampadas nos autos de infração (fls. 416/437), assim resumidas:

1 — Imposto sobre a renda de pessoa jurídica (IRPJ) — fls. 342 a 352.

Imposto: R\$ 1.648.870,02

Juros de mora: R\$ 295.155,06

Multa Proporcional: R\$ 1.236.652,50

Multa exigida isoladamente: R\$ 878.054,91

Total: R\$ 4.058.732,49

Enquadramento legal do imposto: Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, (Regulamento do Imposto de Renda — RIR, de 1999), arts. 182, 183, 11, 222, 250 e 843 c/c art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430, de 1996, alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, c/c art. 106, II, c, da Lei nº 5.172, de 1966; Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, arts. 7º, 79, 86, 87 e 111.

2 — Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) - fls. 353 a 363:

Contribuição: R\$ 644.818,99

Juros de mora: R\$ 115.944,72

Multa Proporcional: R\$ 483.614,24

Multa Exigida Isoladamente: R\$ 341.818,49

Total: R\$ 1.586.196,44

Enquadramento legal da contribuição: Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 2º e §§; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 28; Lei nº 10.637, de 2002, art. 37; Lei nº 10.865, de 2004, arts. 39 e 48; RIR, de 1999, arts. 222 e 843 c/c art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430, de 1996, alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007. c/c art. 106, II, c, da Lei nº 5.172, de 1966.

Pelo amplo detalhamento dos fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, com eventuais acréscimos, se necessário:

DA ACUSAÇÃO FISCAL (TVF - fls. 438/459)

Conforme bem resumido pelo relatório da decisão *a quo*, aqui adotado, os fatos podem ser descritos na forma abaixo narrada.

Relata o autuante que uma parcela significativa da receita da cooperativa advém do labor de trabalhadores empregados (não associados ou não cooperados) e que vem diminuindo a quantidade de cooperados e aumentando a de empregados. Esclarece que o RIR, de 1999, no art. 183, II, é claro ao dispor que as sociedades cooperativas pagarão imposto calculado sobre os resultados positivos em operações como a de fornecimento de bens e serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais e que a Lei nº 5.764, de 1971, no art. 111, diz que serão

¹ A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações com não associados.

O autuante informa que, como a contribuinte não segregou, em sua contabilidade, as receitas e custos dos atos cooperativos e não cooperativos, foi feito o rateio das receitas na proporção da massa salarial dos empregados do setor industrial em relação à massa salarial total do mesmo setor.

A contribuinte foi intimada e apresentou demonstrativos anuais de resultado, rateando as receitas e despesas com base na massa salarial dos empregados da indústria em relação à massa salarial total do mesmo setor; apurando prejuízos compensáveis em 2004 e 2005 e resultados positivos tributáveis em 2006, 2007 e 2008. Apresentou, também, demonstrativos mensais para o citado período com base no mesmo método de rateio.

Narra o autuante que a cooperativa apurou resultados financeiros negativos nos anos-calendário de 2004 a 2008, que foram imputados apenas na apuração do resultado não cooperativo, diminuindo os resultados positivos tributáveis de 2006 a 2008. A fiscalização, entretanto, submeteu tais resultados ao mesmo rateio dos demais custos e despesas, com exceção dos ingressos com aplicações financeiras, que foram segregados e imputados apenas ao cálculo do resultado não cooperativo.

Expôs que, efetuando o rateio do resultado financeiro negativo na apuração do resultado em 31/12/2004 e em 31/12/2005 e considerando o resultado positivo de aplicação financeira do ano de 2005 apenas na apuração do resultado não cooperativo, foi alterado o saldo de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL a ser compensado em períodos subsequentes para R\$ 817.964,65.

DA IMPUGNAÇÃO (fls. 463/484)

Ainda de acordo com o relatório da decisão recorrida, os argumentos apresentados pela autuada na defesa inaugural estão a seguir expressos.

“É uma cooperativa de produção e não unia prestadora de serviços. Segundo o art. 1º, § 3º da Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003, "considera-se cooperativa de produção aquela em que seus associados contribuem com serviços laborativos ou profissionais para a produção em comum de bens, quando a cooperativa detenha por qualquer forma os meios de produção";

• A maior parte da receita da cooperativa de produção provém da matéria-prima e dos insumos e a mão-de-obra equivale apenas a 10% do preço dos bens produzidos. Se a cooperativa depende da contratação de empregados para a consecução de seu objeto social, tal contratação há de ser entendida como inerente aos seus objetivos que, em última análise, resumem-se à fabricação de um equipamento, sendo, portanto, em sua totalidade um ato cooperativo;

• O Fisco entende que, ao admitir empregados para o setor industrial, a cooperativa estaria prestando um serviço a ele, ou melhor, disponibilizando-lhe seus bens, tal como ocorre com os associados. Na verdade, não existe qualquer tipo de prestação de serviço ou disponibilização de bens a não associado. O que existe entre a cooperativa e empregados é uma mera relação de ordem trabalhista, com pagamento de salários por obrigação legal e não em razão da receita que ele produziu ou do tempo efetivo de trabalho. A disponibilização de seus bens para o trabalho existe apenas em relação aos associados que

recebem pelo tempo que trabalham e assumem os riscos de não terem remuneração em caso de prejuízo;

• Falsa noção de privilégio na tributação das cooperativas. As "empresas comuns" recolhem os tributos sobre o seu lucro, mas quando o distribuem a seus sócios, tal operação é isenta. Já as cooperativas, embora não tenham suas sobras tributadas, devem reter e recolher o IRPF de seus associados que, na imensa maioria dos casos, representa 27,5% do valor recebido. Assim, ao pretender tributar, ainda que parcialmente, o resultado positivo da cooperativa, no qual está incluído não apenas o trabalho (mão-de-obra), mas principalmente o valor da matéria prima e insuetos empregados, e depois tributá-lo, novamente, no momento do rateio às pessoas físicas dos associados, o Fisco está -praticando bis in-idem, ou seja; cobrando duas vezes o tributo sobre um mesmo fato;

• Quanto ao argumento da fiscalização de que o número de associados vem diminuindo, segundo a Lei nº 5.764, de 1971, art. 6º, I, o número mínimo é de 20 associados, o que sempre foi cumprido. Além disso, essa mesma lei, em seu art. 31, prevê a possibilidade de o associado tornar-se empregado. A Assembléia geral extraordinária decidiu que eventuais interessados em serem associados da cooperativa devem passar por um período de experiência e avaliação mínimo de dois anos;

• A autuação fere os arts. 174, § 2º 146, III, c, 170. III, da Constituição Federal (CF);

• Como demonstrado, a segregação das receitas não se aplica às cooperativas de produção, tendo em conta as peculiaridades da sua atividade, bem assim o fato de que o concurso de empregados no setor industrial não descaracteriza o ato cooperativo, tendo em conta que tais funcionários não recebem qualquer serviço da cooperativa (somente seus salários, por obrigação legal), apenas auxiliando os associados para a consecução do objeto social;

• O cálculo adotado pelo Fisco, que rateia as receitas tributáveis em razão da massa salarial do setor industrial (empregados x associados), distorce a natureza da atividade realizada pela contribuinte, fazendo parecer que se trata de uma mera prestadora de serviços, de modo que suas receitas decorreriam, exclusivamente, ou do trabalho do associado ou do trabalho do empregado;

• Na verdade, é uma indústria que adquire matéria-prima e insumos para que seus associados possam fabricar e vender, também em seu nome, os equipamentos produzidos. Assim, o critério de rateio não poderia ser aquele adotado nos autos de infração, pois nas operações realizadas pela cooperativa, em regra, a mão-de-obra representa cerca de 10% do valor do equipamento vendido. Tal método não é compatível com as cooperativas de produção que fornecem mercadorias produzidas com a colaboração de seus associados, devendo ser considerado o que a mão-de-obra efetivamente representa nas receitas da cooperativa;

• As receitas financeiras foram lançadas na coluna destinada aos atos cooperativos (portanto, não tributáveis) porque, atendendo às normas contábeis, os valores lançados são líquidos, e já foram tributadas mediante retenção na fonte. Já as despesas financeiras, por serem decorrentes de atos realizados entre a cooperativa e terceiros não associados e que não se

relacionam com seu objeto social, foram lançadas como atos não cooperativos, reduzindo, portanto, o lucro do exercício;

- Se a fiscalização entende que as receitas financeiras são atos não cooperativos, não há razão para segregar proporcionalmente as despesas. Obviamente, elas também serão atos não cooperativos, reduzindo a base de cálculo dos tributos supostamente devidos;*
- Quanto às multas isoladas, são indevidas, pois o IRPJ e a CSLL não são devidos, não podendo se falar em recolhimento de estimativas mensais. E mesmo que se possa aceitar como devidos tais tributos, ainda assim tais multas são indevidas, pois, somente nesse momento, diante do fato de ter sido descaracterizada parte das suas receitas como ato cooperativo é que os tributos - em questão passaram a ser devidos;*
- Protesta pela produção de todos os meios de prova possíveis, especialmente perícia, oitiva de testemunhas, juntada de novos documentos, entre outras”.*

DA DECISÃO RECORRIDA (fls. 599/623)

Apreciando a lide, a 3ª Turma da DRJ/RPO, depois de fazer um amplo retrospecto e estudo sobre a evolução histórica do cooperativismo, assentou:

“Conclui-se do acima transcrito que são atos cooperativos todos aqueles que englobam operações efetuadas com os cooperados ou desta resultem, não abrangendo as operações efetuadas com não associados sem que nestas haja participação dos cooperados, ainda que estas operações se realizem para atender ao objetivo social da cooperativa.

Ressalte-se que, as operações com não associados constantes dos artigos 85 e 86 são legalmente permitidas, no entanto os resultados positivos obtidos com estas operações serão oferecidos à tributação, conforme dispõe o artigo 111.

No âmbito administrativo, visando esclarecer dúvidas acerca da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica nos atos não-cooperativos, foi editado o Parecer Normativo (PN) da Coordenação do Sistema de Tributação - CST nº 38, de 30 de outubro de 1980, publicado no Diário Oficial de 5 de novembro de 1980, que, após definir, em seu item 2.11, os atos cooperativos que seguem a conceituação dada pelo art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971, esclarece:

(...)

Exemplificando os - atos não cooperativos, podemos citar, no caso específico das cooperativas de produção, a disponibilização dos meios de produção a terceiros não-cooperados para a fabricação de produtos que posteriormente possam ser vendidos pela cooperativa. Estes sim, atos não cooperativos típicos, sujeitos à escrituração em separado para regular tributação.

No presente caso, a estrutura da cooperativa foi colocada à disposição de trabalhadores não cooperados, contratados para desempenhar funções próprias dos cooperados, ou seja, realizar a atividade-fim da cooperativa que é a geração de receitas e não apenas para viabilizar o trabalho dos cooperados.

Referidos atos são não cooperativos e sujeitos à tributação em consonância com as disposições da legislação comercial e fiscal. Para isso é indispensável que a cooperativa mantenha o registro contábil em separado dos atos cooperados e dos atos não cooperados.

Se a escrita lastreada em documentação hábil, não especificar com clareza quais as receitas dos atos cooperativos e quais as dos atos não cooperativos, ter-se-á como integralmente

tributado o resultado da sociedade, por ser impossível a determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária.

A contribuinte não procedeu à segregação dos resultados com cooperados e não cooperados, ficando sujeita à tributação integral de seu resultado. Entretanto, o autuante, para apurar os resultados cooperativos e os não cooperativos, fez o rateio das receitas e custos na proporção da massa salarial dos trabalhadores não associados em relação à massa salarial total do setor industrial.

O critério adotado pelo Fisco é plenamente aceitável, tendo em vista que os trabalhadores não cooperados participam da atividade-fim da cooperativa juntamente com os cooperados, contribuindo para a produção das receitas e para consecução dos objetivos da contribuinte. Além disso, a mão-de-obra utilizada é o fator determinante na especificação de quais atos são cooperativos e de quais não são.

Tal procedimento tem sido confirmado por recentes decisões do Conselho de Contribuintes, de acordo com a ementa a seguir transcrita:

(...)

Diante do exposto, não há que se falar em alteração do procedimento adotado pela fiscalização.

Quanto aos ingressos com aplicações financeiras, a contribuinte alega que, se a fiscalização entende que as receitas delas decorrentes são atos não cooperativos, não há razão para segregar proporcionalmente as despesas. Obviamente, elas também serão atos não cooperativos, reduzindo a base de cálculo dos tributos supostamente devidos.

Cabe esclarecer que a fiscalização considerou como receita proveniente de atos não cooperativos o resultado positivo obtido em aplicações financeiras. O rateio foi feito sobre o valor dos demais itens incluídos no resultado financeiro (juros sobre empréstimos e financiamentos, juros passivos, dispêndios bancários, descontos concedidos a clientes. IOF sobre operações financeiras, CPMF — operações financeiras, variação cambial, descontos obtidos, juros sobre duplicatas, juros ativos, seguro fiança), portanto, não relacionados com aplicações financeiras. Tal como consta no Termo de Verificação Fiscal, tais valores (juros sobre financiamentos, descontos concedidos, etc.) são normais e correntes, assim como despesas administrativas e de vendas, devendo sofrer o rateio para -a apuração dos resultados cooperativos e não cooperativos.

A respeito do tema, o PN CST nº 04, de 1986, assim dispõe:

(...)

Assente, na legislação, que o resultado positivo obtido com aplicações financeiras não provém de atos cooperativos segundo a definição dada pelo art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971, devendo ser submetido à incidência de IRPJ e CSLL.

Com relação a esses rendimentos de aplicação financeira, tendo em vista que o assunto em discussão já foi exaustivamente abordado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, mediante Acórdão CSRF/01-01.972, de 08/07/1996, adotam-se as mesmas razões de decidir expostas no voto do ilustre relator, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, transcritas abaixo:

(...)

A Secretaria da Receita Federal do Brasil— RFB, quando da edição da Instrução Normativa SRF nº 333, de 23 de junho de 2003, afastou qualquer dúvida que pudesse ainda existir

quanto ao entendimento esposado pela Administração Tributária acerca da matéria. É o seguinte o teor da Instrução Normativa:

(...)

Dessa forma, não se altera o lançamento”.

Finalmente, acerca das multas isoladas, manteve os lançamentos considerando que “no presente caso, a contribuinte obteve resultados mensais tributáveis derivados de atos não cooperativos e não efetuou o recolhimento das estimativas fixadas na legislação acima transcrita, ficando sujeita à exigência da multa isolada sobre o IRPJ e CSLL”.

Concluindo, afastou os pedidos de perícia e o pleito de oitiva de testemunhas formulados pela defesa e finalizou improvendo a impugnação e mantendo os lançamentos, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

SOCIEDADES COOPERATIVAS. BASE DE CÁLCULO.

A prestação de serviços por terceiros não associados não se enquadra no conceito de atos cooperativos, sendo, portanto, tributáveis os rendimentos correspondentes.

APLICAÇÕES FINANCEIRAS. TRIBUTAÇÃO.

As receitas de aplicações financeiras não estão abrangidas pela não incidência que ampara os resultados provenientes de ato cooperativo.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.'

O decidido quanto ao lançamento do I J deve nortear a decisão do lançamento decorrente, dada a relação que o vincula.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO.

Ajuntada posterior de documentação só é possível em casos especificados na lei.

PERICIA. REQUISITOS.

Considera-se não formulado o pedido de perícia que deixe de atender os requisitos legais.

PROVA TESTEMUNHAL.

Inexiste previsão legal para oitiva de testemunhas no julgamento administrativo em primeira instância.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. BASE ESTIMADA. IRPJ. CSLL

O não recolhimento do imposto e da contribuição devidos por estimativa sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

A autoridade administrativa é incompetente para apreciar argüição de inconstitucionalidade de lei.

*Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido*

DO RECURSO VOLUNTÁRIO (fls. 634/654)

Cientificada do R. *decisum* em 14/01/2011 (fls. 633), a recorrente interpôs Recurso Voluntário em 14/02/2011 (fls. 634/654), no qual contrapôs-se ao decidido em 1ª Instância e, quanto às matérias tratadas nos lançamentos, basicamente repete o aduzido na impugnação.

De seu arrazoado, merecem destaque os seguintes pontos:

“1 os nobres julgadores revelam que não estão considerando o fato de a CSJ ser uma cooperativa de produção e de desenvolver atividade industrial, cujo preço do produto final é composto 90% por matéria-prima e insumos e 10% pela mão-de-obra;

2. numa cooperativa de produção, existe a possibilidade de empregados fazerem parte dos meios que a cooperativa disponibiliza a seus associados para a consecução de seus objetivos;

3. fato de existirem empregados e associados na mesma área industrial da recorrente revela —que há, -sim, participação dos associados na atividade realizada pelos empregados e vice-versa;

4. como se vê, não se pode falar que a CSJ põe à disposição dos empregados seus meios de produção; na verdade, ela põe seus meios de produção à disposição dos seus associados, incluindo nesses meios de produção o empregado, que nenhuma outra relação tem com a cooperativa - senão a trabalhista;

5. repise-se que a CSJ é uma cooperativa de produção, e não de serviços, muito menos de serviço pessoal, como ocorre com as cooperativas de serviços médicos.

6. de antemão já é possível notar-se que a fiscalização distorce por completo o objeto social da CSJ, dando a entender que ela seria uma cooperativa prestadora de serviço! E mais: compara - ou melhor, praticamente iguala - tal "serviço" com o que é realizado pela Unimed, prestadora de serviços médicos, o que acabou também sendo feito pela decisão recorrida, -tanto que transcreveu julgado da UNIMED no acórdão.

7. em primeiro lugar, -como já afirmado, a CSJ não é uma cooperativa de prestação de serviços, mas sim uma cooperativa de produção;

8. a própria Receita Federal, no âmbito administrativo, reconhece a evidente distinção entre as cooperativas de produção e as demais;

9. de fato, não é sem motivo que as atividades das cooperativas de produção devem ser analisadas de forma diversa das demais, especialmente das médicas. Nestas, se tem um serviço; naquelas, indústria;

10. no caso de uma cooperativa de produção como a CSJ, a situação é completamente diferente; em primeiro lugar, a maior parte da receita da cooperativa de produção não provém nem do esforço dos associados, nem do trabalho dos empregados, mas sim da matéria-prima e dos insumos que são adquiridos para compor os equipamentos fabricados e vendidos pela CSJ;

11. com efeito, as folhas de estudo (orçamentos), acompanhadas das respectivas ordens de serviço e notas fiscais de venda de alguns dos equipamentos que foram produzidos pela autuada, as quais encontram-se encartadas aos autos, revelam que, na composição do preço de tais bens, a mão de obra equivale a cerca de 10% do seu valor. Todo o restante provém do material que é adquirido para compor o equipamento a ser vendido;

12. segregar as receitas da CSJ equivale, absurdamente, a classificar a matéria-prima empregada na produção como "associada" ou "não-associada", o que não faz o menor sentido!;

13. diferentemente de outras atividades que envolvem apenas prestação de serviços, o objeto social da CSJ - fabricação de equipamentos de grande porte - consiste na compra de matéria-prima e insumos para que seus associados possam fabricar os bens a serem posteriormente vendidos em nome da CSJ;

14. diferentemente da prestação de serviços - como ocorre com os médicos, por exemplo -, as cooperativas de -- produção, em regra, não podem contar apenas com a força de trabalho de seus associados, pois, se assim o fosse, sua atividade se comprometeria com a eventual inexistência do número mínimo de associados necessários à fabricação, por - exemplo, de um equipamento cuja matéria-prima já tenha sido adquirida. Por isso o estatuto da CSJ prevê, em seu Capítulo IX (artigo 65, caput), que "a cooperativa poderá contratar empregados para atender suas demandas";

15. se a cooperativa depende da contratação de empregados para a consecução de seu objeto social, ou seja, se contrata funcionários não por mera liberalidade, mas por necessidade para atingir sua finalidade institucional e possibilitar o trabalho de seus associados, tal contratação há de ser entendida como inerente aos seus objetivos que, em última análise, resumem-se à fabricação de um equipamento, sendo, portanto, em sua totalidade, um ato cooperativo;

16. não existe qualquer tipo de prestação de serviço ou disponibilização de bens a não associado. O que existe entre cooperativa e empregados é uma mera relação de ordem trabalhista, de modo que a CSJ paga os salários a seus funcionários por obrigação legal, e não em razão da receita que ele produziu ou do tempo efetivo de trabalho;

17. o ato é sempre cooperativo nas cooperativas de produção como a CSJ, pois decorrem de uma relação entre ela e seus associados para a consecução do objeto social, contando com a colaboração de empregados em todas as áreas, inclusive na industrial, na qual, se não houver o número necessários de pessoas trabalhando — lembrando que não se pode obrigar alguém a entrar na cooperativa como um associado —, a produção ficará comprometida”.

Depois de tecer considerações sobre os atos cooperativos, a recorrente passa a rebater o trabalho fiscal no que tange ao critério de rateio assumido, apontando:

“18. como visto, a defesa subsidiária da recorrente, relativa à forma como o rateio das despesas foi feito, também não foi analisada pela Delegacia de Julgamento, embora imprescindível ao correto deslinde desta questão.

20. por cautela, em sua impugnação, a CSJ questionou o método de rateio utilizado, uma vez que a fiscalização se baseou exclusivamente em critérios aplicáveis

à mera prestação de serviços (Unimed), na qual facilmente se identifica qual receita proveio do associado e qual adveio do não-associado, por conta da personalidade que existe nos serviços médicos;

21. o rateio das receitas tributáveis em razão da massa salarial do setor industrial (empregados x associados) distorce a natureza da atividade realizada pela CSJ, fazendo parecer que se trata de uma mera prestadora de serviços, de modo que suas receitas decorreriam, exclusivamente, ou do trabalho do associado, ou do trabalho do empregado, o que não corresponde à realidade;

22. Na verdade, como exaustivamente demonstrado, a CSJ é uma indústria, que, como não poderia deixar de ser, adquire, em seu nome, matéria-prima e insumos para que seus associados possam fabricar e vender, também em seu nome, os equipamentos produzidos;

23. ainda que por hipótese fosse possível aceitar a tese da fiscalização de que as receitas devem ser segregadas em razão da existência de empregados no setor industrial da CSJ, o critério de rateio não poderia ser aquele adotado no auto de infração e acolhido pela Delegacia de Julgamento. Isso porque, como visto, nas operações realizadas pela CSJ, em regra, a mão de obra representa cerca de 10% do valor do equipamento vendido;

24. considerando a título ilustrativo, que a CSJ possui o mesmo número de empregados e de associados em seu setor industrial, estar-se-ia falando em aproximadamente 5% das suas receitas como sendo decorrentes de supostos atos não-cooperativos;

25. nessa situação, ou se está diante da nulidade do auto de infração, haja vista a manifesta incorreção dos cálculos que o embasa, ou se está diante, em último caso, da necessidade de se adequar seu valor à realidade de uma cooperativa de produção”.

Para finalizar, contrapõe-se à imposição sobre as receitas financeiras que entende já tributadas na fonte de modo que, a se aceitar a tese do Fisco, estaria havendo uma “bitributação” (RV – fls. 651) e, no que pertine às despesas financeiras, aponta que, “se a fiscalização entende que as receitas financeiras são atos não-cooperativos, não há razão para segregar proporcionalmente as despesas! Obviamente, elas também serão atos não-cooperativos e, portanto, reduzirão a base de cálculo dos tributos supostamente devidos”. (ibidem – fls. 652).

E conclui enfrentando os lançamentos de multas isoladas de IRPJ e de CSLL que entende indevidos.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo (ciência da decisão recorrida em 14/01/2011 – fls. 633, protocolização do RV 14/02/2011 – fls. 438), a recorrente está corretamente representada (fls. 510/513) e os demais pressupostos exigidos para admissibilidade foram atendidos, de modo que o recebo e dele conheço.

Não havendo preliminares, passo ao mérito.

Antes, porém, imperioso se pontuem algumas digressões sobre os padrões que comportam o chamado “cooperativismo”, que, aliás, ainda está em franca evolução doutrinária e jurisprudencial, de forma a criar um pano de fundo para o que se apreciará no mérito.

Como ponto de partida, sirvo-me das lições do eminente Conselheiro Demetrius Nichele Macei, desta 2ª Turma 4ª Câmara 1ª Seção de Julgamento do CARF (com o qual tenho a honra de compartilhar a bancada de julgadores) que em seu livro “Ato Cooperativo e Tributação” (Juruá Editora – 2ª Ed. 2014), depois de lembrar que “*o surgimento do cooperativismo como empreendimento socioeconômico aconteceu na Inglaterra em 1884, na cidade de Rochdale, perto de Manchester*”, apontou como causa desta novel (à época) atividade econômica, “*a crescente ameaça de [28 tecelões] serem substituídos pelas máquinas a vapor*”, o que os levou a “*buscar outra alternativa de trabalho e sobrevivência*” (obra citada, pg. 16).

Ainda segundo Demetrius Nichele Macei (op. cit. – pg. 18) pode-se definir cooperativismo como “*sistema de organização econômica, baseada em um conjunto de princípios fundamentais, e que visa eliminar a mera intermediação, comercial e de mão de obra, característica do sistema capitalista*”.

Assim, em breve síntese, correto afirmar que o cooperativismo tem como objetivo difundir os ideais em que se baseia, no intuito de atingir o pleno desenvolvimento financeiro, econômico e social de todas as sociedades cooperativas. A cooperação sempre existiu nas sociedades humanas desde as eras mais remotas. Menos evoluído, menos agressivo, mas sempre como a resultante de necessidades imperiosas de sobrevivência.

No Brasil, as primeiras e incipientes cooperativas surgiram nos estertores do século XIX e aurora do século XX e ganharam formatação legal em 1971, com a promulgação da Lei nº 5.764/1971 e, mais recentemente, a Lei nº 12.690/2012.

Nesta linha do tempo, uma ação ganha destaque por ter resultado em dado histórico fundamental para o registro da primeira cooperativa no Brasil: a criação da Associação Cooperativa dos Empregados da Companhia Telefônica, em Limeira, São Paulo, isso no ano de 1891.

Posteriormente, o cooperativismo veio a se consolidar no Brasil com a vinda dos imigrantes alemães, italianos e japoneses, que se estabeleceram no sul e sudeste do país. O

grande marco, porém, que levou decisivamente à consolidação do cooperativismo no país, foi a promulgação do Decreto nº 22.239, de 19 de dezembro de 1932, a Primeira Lei Orgânica do Cooperativismo Brasileiro.

Definido brevemente “cooperativismo”, de se destacar que, de outra banda, “sociedades cooperativas” são, no dizer literal da Lei nº 5.764/1971, art. 4º, “...*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*”.

Por seu turno, “atos cooperativos” são todos aqueles “*praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estas e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais*” (art. 79, da Lei nº 5.764/1971).

Com a explícita eleição feita pelo seu parágrafo único:

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

A evolução legislativa, jurisprudencial e doutrinária, aliada aos avanços havidos nas atividades econômicas praticadas pelos homens nos últimos cento e cinquenta anos acabaram por levar ao aparecimento de diversos tipos de cooperativas, valendo destacar as principais.

Na visão de De Plácido e Silva², três seriam os grupos de cooperativas a considerar – de consumo, de produção e de crédito.

Para a Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB), a subdivisão abarcaria treze espécies, dentre elas, as agropecuárias, de consumo, de trabalho e, no que importa ao caso concreto, “de produção”, esta com a seguinte definição:

“Cooperativas de Produção: aquelas que se destinam a beneficiar e industrializar os produtos fabricados pelos cooperados”.

Finalmente, para fechar este breve intróito, não se pode deixar de lembrar que os **atos cooperativos** (e não as cooperativas propriamente ditas) é que têm tratamento tributário especial, contemplado na área federal (Imposto de Renda) no artigo 182, do diploma regulamentar (RIR/1999):

Art.182. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidência do imposto sobre suas atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro ([Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, art. 3º](#), e [Lei nº 9.532, de 1997, art. 69](#)).

Esta não incidência implica em que as cooperativas pratiquem “atos cooperativos”, diga-se, ocorrendo situação diversa, a tributação seguirá a regra geral, posto que se estará diante de operação comercial lucrativa, definindo a “ausência de fins lucrativos”, sustentáculo do cooperativismo.

² In Vocabulário Jurídico – 11ª Ed. RJ – Forense – 1989, volume 1, pg. 561/565

Processo nº 13888.003869/2010-08
Acórdão n.º 1402-003.114

S1-C4T2
Fl. 681

Feitas estas ponderações prefaciais, passa-se à análise do caso concreto.

Os autos tratam de operações realizadas pela Cooperativa de Produção e Serviços Metalúrgicos São José, conhecida com “CSJ” e que se define estatutariamente como “cooperativa de produção” e, nesse segmento, produz e comercializa máquinas e equipamentos que têm como destinatárias, basicamente, grandes usinas de açúcar e álcool.

Para a consecução de seus objetivos, além da matéria prima e outros insumos que ela (CSJ) adquire no mercado, utiliza-se da mão de obra de “cooperados” (vinculados estatutariamente à cooperativa e na maior parte qualificados como profissionais do ramo metalúrgico) e **“não-cooperados”** (no caso, trabalhadores com formação técnica semelhante aos cooperados, mas, contratados pelo regime de CLT).

Ao longo de todo o período fiscalizado, a CSJ construiu e vendeu aos clientes (como dito, grandes usinas) diversas máquinas e equipamentos, dando a estas operações de saídas, tratamento de não incidência de IRPJ e de CSLL, sob o entendimento de se estar praticando “atos cooperativos”, por isso, ao abrigo do artigo 182, do RIR/1999.

Como exemplo – nf. nº 0019101 (fls. 523):

COOPERATIVA DE PRODUÇÃO E SERVIÇOS METALÚRGICOS SÃO JOSÉ
EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS PARA INDÚSTRIAS DO AÇÚCAR E ALCOOL; QUÍMICA; PETROQUÍMICA; PAPEL E CELULOSE; PROSPECÇÃO DE PETRÓLEO; CONTROLE DE POLUIÇÃO; FORTIFICANTES; FERROVIÁRIOS; ALIMENTAÇÃO.
VISITE NOSSO SITE: www.csj.coop.br
FONE: (0xx19) 3437-4242 - FAX: (0xx19) 3437-4244
METALÚRGICA RODOVIA PIRACICABA-SÃO PEDRO - SNº - Km 1 - CEP 13412-200 - PIRACICABA - SP

NOTA FISCAL - FATURA
 SAÍDA ENTRADA Nº 0019101
SÉRIE 1
ARQUIVO FISCAL

DESTINATÁRIO / REMETENTE
USINA DA BARRA S/A AÇOCAR E ALCOOL 531628
RODOVIA ACESSO UHE 3 IRMAOS KM 3,5
ANDRADINA

DESCRIÇÃO	QUANTIDADE	UNIDADE	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL
Reservatorio metalico, com capacidade de 20.000 m3 - os 116/08	1,00	UN	1.450.000,00	1.450.000,00

VALOR TOTAL DA NOTA: 1.450.000,00

RECEBIMOS DE COOPERATIVA DE PRODUÇÃO E SERVIÇOS METALÚRGICOS SÃO JOSÉ, (15 PRODUTOS CONSTANTES DA NOTA FISCAL-FATURA SÉRIE 1 INDICADA AO LADO).

Excluindo este valor (e todos os outros do período) no resultado do exercício - DIPJ - Fichas 06A, 09A e 12A (fls. 281/283 e 288).

Submetida a cooperativa ao crivo de auditoria realizada pela RFB, constatou-se que os produtos industrializados e que geraram a receita da entidade, foram obtidos com a utilização laboral dos trabalhadores cooperados e não cooperados, estes contratados sob as normas da CLT; com isso, no dizer do Fisco, embora a lei não proíba tal prática, a receita proporcionada por estes trabalhadores deve ser normalmente oferecida à tributação, como ocorre com qualquer outra empresa, posto se estar diante de desvirtuamento da prática de atos cooperativos.

Ainda na dicção fiscal (TVF – fls. 440/441):

“As cooperativas são sociedades sem fins lucrativos criadas para prestar serviços aos seus associados e não o contrário. Elas servem para facilitar e viabilizar a que os cooperados vendam sua força de trabalho, captando negócios e cuidando dos assuntos administrativos, por isso as suas receitas são isentas do imposto de renda.

Quando as cooperativas contratam empregados para desempenhar funções próprias dos cooperados, elas se transformam em empresas comuns, pelo menos na proporção da receita gerada por estes empregados. Se assim não fosse elas concorreriam desigualmente com empresas do mesmo ramo que não são cooperativas. Por isso a Lei não veda, mas impõe a segregação destas receitas para fins de tributação.

A CSJ vem sistematicamente diminuindo a quantidade de cooperados e aumentando a de empregados. No período fiscalizado não houve sequer uma admissão de cooperado, apenas exclusões, enquanto que o número de empregados aumentou consideravelmente. O Estatuto da CSJ prevê a admissão de novos cooperados apenas após uma experiência de dois anos, condicionada a sua conveniência, mas esta previsão estatutária, que de fato nunca ocorreu, não elimina a obrigação legal de recolher os tributos incidentes sobre a receita gerada por não associados”.

Nessa linha, não tendo a recorrente segregado as receitas, o Fisco definiu como critério de rateio a proporção entre cooperados e não cooperados em relação ao total da massa salarial utilizada na produção das máquinas e equipamentos vendidos, aplicando o percentual obtido sobre as receitas da entidade; com esse proceder, manteve longe da tributação a parcela representativa à participação dos cooperados na geração da receita e procedeu, de ofício, aos lançamentos sobre a parcela vinculada aos trabalhadores celetistas contratados.

Não concordando com a acusação, a recorrente rebateu tenazmente a imputação ao longo de suas peças de defesa, e que, em resumo, fundamentam-se nas seguintes premissas:

a) a maior parte da receita da cooperativa de produção não provém nem do esforço dos associados, nem do trabalho dos empregados, mas sim da matéria-prima e dos insumos que são adquiridos para compor os equipamentos fabricados e vendidos pela CSJ;

b) na composição do preço dos bens produzidos, a mão de obra equivale a cerca de 10% do seu valor. Todo o restante provém do material que é adquirido para compor o equipamento a ser vendido;

c) segregar as receitas como fez a Fiscalização, equivale, absurdamente, a classificar a matéria-prima empregada na produção como "associada" ou "não-associada", o que não faz o menor sentido!

d) o objeto social da CSJ - fabricação de equipamentos de grande porte - consiste na compra de matéria-prima e insumos para que seus associados possam fabricar os bens a serem posteriormente vendidos em nome da CSJ;

e) a cooperativa depende da contratação de empregados para a consecução de seu objeto social, ou seja, se contrata funcionários não o faz por mera liberalidade, mas por necessidade, para atingir sua finalidade institucional e possibilitar o trabalho de seus

associados; tal contratação há de ser entendida como inerente aos seus objetivos que, em última análise, resumem-se à fabricação de um equipamento, sendo, portanto, em sua totalidade, um ato cooperativo;

f) não existe qualquer tipo de prestação de serviço ou disponibilização de bens a não associado. O que existe entre cooperativa e empregados é uma mera relação de ordem trabalhista, de modo que a CSJ paga os salários a seus funcionários por obrigação legal, e não em razão da receita que ele produziu ou do tempo efetivo de trabalho;

g) o ato é sempre cooperativo nas cooperativas de produção como a CSJ, pois decorrem de uma relação entre ela e seus associados para a consecução do objeto social, contando com a colaboração de empregados em todas as áreas, inclusive na industrial, na qual, se não houver o número necessários de pessoas trabalhando — lembrando que não se pode obrigar alguém a entrar na cooperativa como um associado —, a produção ficará comprometida.

Pois bem, que as cooperativas, melhor dizendo, os “atos cooperativos” têm tratamento tributário diferenciado, inexistem dúvidas, como exaustivamente atrás já se destacou.

Todavia, indiscutível também, os atos cooperativos devem ser efetivamente “atos cooperativos” e não apenas possuírem uma “formatação legal”, diga-se, não basta “aparentarem ser”, o que “efetivamente não são”.

Nessa linha, não é demais lembrar que a jurisprudência pátria evoluiu para considerar que a essência se sobrepõe à forma, ou seja, insuficiente que uma formalidade legal esteja corretamente satisfeita se os fatos estampados mostram outra realidade.

No caso dos autos, é incontroverso que a recorrente foi constituída inicialmente como uma cooperativa de produção, fato aceito inclusive pelo Fisco, de forma expressa.

Também certo, pela leitura dos atos constitutivos e alterações, que os primeiros componentes (cooperados) eram, em sua esmagadora maioria, trabalhadores com qualificação profissional do ramo de metalurgia que, por isso mesmo, propuseram-se a constituir uma cooperativa na qual exerceriam suas especificidades técnicas, transformação de insumos como ferro, aço e semelhantes em máquinas e equipamentos e posterior venda dos produtos acabados a terceiros, geralmente usinas de açúcar e álcool.

Dentro deste cenário, ainda que este Relator tenha sérias restrições a que este tipo de cooperativa possa ser taxada como “de produção” ainda assim, considerando a complexidade dos produtos a serem manufaturados, o alto grau de especialização exigido da mão de obra e o mercado e clientes do segmento onde atua, é possível entender que a receita obtida – **desde que para a sua geração tenham contribuído somente cooperados** – seria “ato cooperativo”.

Esse padrão é a base e essência não só do cooperativismo como, especificamente, das “cooperativas de produção”.

Bem a propósito, sirvo-me do painel traçado por Demetrius Nichele Macei, (obra citada – pg. 105) que resume como seria, sem desvios ou desvirtuamentos, uma

cooperativa de produção. Escreve o autor: “*O surgimento do cooperativismo se deu na Inglaterra em 1844, na cidade de Rochdale, perto de Manchester. (...) Tal sociedade caracterizou-se por reunir 28 tecelões no intuito de adquirir insumos em conjunto, com preços mais acessíveis, correspondendo ao que hoje chamamos “cooperativa de consumo”. Com o sucesso da idéia, a organização agregou a cooperação para a venda dos produtos desenvolvidos, por meio da atuação em comum e sem intermediários. Assim, a mesma sociedade, além da compra em conjunto, passou a vender em conjunto, germinando o que chamamos de “cooperativa de produção”.*”

Concretamente, se a receita tivesse origem na utilização exclusiva de mão de obra dos cooperados, sem intermediários, com atuação em comum, ainda que a cooperativa realizasse a compra das matérias primas e assumisse os encargos com os trabalhadores das ditas “atividades-meio” (administrativas, por exemplo), licito admitir tratar-se de atos cooperativos.

Todavia, como se lê nos autos, grande parte dos cooperados iniciais foi sendo, paulatina e sistematicamente, substituída por mão de obra com qualificação semelhante, MAS NÃO COOPERADA, ou seja, celetista.

Este painel está minuciosamente detalhado nos apontamentos fiscais e resumido nas planilhas que mostram o percentual de mão e obra cooperada e celetista (fls. 195 e 319/320), a partir de dados extraídos dos registros da fiscalizada e do banco de dados da Receita Federal, incluindo GFIP, incontroversos, pois (TVF – fls. 449).

Veja-se, exemplificativamente, a evolução do percentual participativo da massa salarial (cooperada e não cooperada) da recorrente:

PLANILHA DO FISCAL (PERCENTUAIS ACUMULADOS AO LONGO DO ANO)						
MASSA SALARIAL DE COOPERADOS E NAO COOPERADOS (INDÚSTRIA)						
	Coop	Func	Soma	% Coop	% Func	% Soma
Mês						
set/04	442.826,99	0,00	442.826,99	100%	0%	100,00%
out/04	903.194,84	3.538,68	906.733,52	100%	0%	100,00%
nov/04	1.384.213,73	22.343,52	1.406.557,25	98%	2%	100,00%
dez/04	2.021.377,25	46.997,53	2.068.374,78	98%	2%	100,00%
set/08	6.033.830,62	7.103.397,83	13.137.228,45	46%	54%	100,00%
out/08	6.624.854,90	7.802.415,05	14.427.269,95	46%	54%	100,00%
nov/08	7.179.213,16	8.744.327,29	15.923.540,45	45%	55%	100,00%
dez/08	8.191.659,21	10.119.623,55	18.311.282,76	45%	55%	100,00%

Com isso, ainda que a recorrente se irresigne fortemente contra as colocações fiscais, fato é que a saída dos cooperados e sua substituição por outros trabalhadores, neste caso contratados de acordo com as leis trabalhistas, mudou a configuração e o perfil da cooperativa e, via de consequência, de seus atos, ao menos de forma parcial, isso porque cambiou-se a relação cooperativa, sem vínculo subordinativo algum, para verdadeira norma trabalhista, com poder de mando e subordinação, alterando frontalmente o espírito do cooperativismo. E tudo isso independente do alegado pela defesa de que, “*se não houver o número necessários de pessoas trabalhando, a produção ficará comprometida*”.

Em outro dizer, “*quando as cooperativas contratam empregados para desempenhar funções próprias dos cooperados, elas se transformam em empresas comuns, pelo menos*”

na proporção da receita gerada por estes empregados” (cf. TVF – fls. 441). Realidade que não se altera sob a argumentação de que a mão de obra celetista se fazia imprescindível para que a produção não fosse interrompida.

Neste ponto, como bem ensina Demetrius Nichele Macei, já citado, “quanto ao serviço prestado ao não associado [e produção industrial não deixa de ser “serviço”], a cooperativa foge de seu objeto social”, assumindo “a figura do intermediário, agregando valor à operação com o objetivo de remunerá-la” e revelando “o aspecto lucrativo da operação”. Para completar perguntando: “se a cooperativa, por vezes, age com o fim de obter lucro, isto não a descaracterizaria como tal?” E responder: “**A rigor, sim**”. (obra referida, pg. 56 – destacou-se).

Então, no fundo, ainda que veementemente repudiado pela defesa e mesmo que formalmente possa ser intitulada como uma “cooperativa de produção”, na essência, pelo que consta dos autos e pelos aspectos fáticos envolvidos, a CSJ tem muito mais características de prestação de serviço, até porque esse o grande mote que levou à sua constituição: utilizar a mão de obra especializada de metalúrgicos (possivelmente ex-trabalhadores em empresas deste segmento, por isso com *know-how* elevado na área) para construir máquinas e equipamentos, sendo que a participação dos cooperados restringir-se-ia ao trabalho manual, cabendo à cooperativa os demais atos (de verdadeira mercancia) como adquirir matérias primas, angariar clientes, contratar a chamada “mão de obra-meio”, atuar no mercado, etc.

Cenário muito bem observado no Ac. 1302002.113, relatoria do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, assim sintetizado:

“A legislação do Imposto de Renda estabelece que a incidência do IRPJ das sociedades cooperativas se dará apenas sobre os “resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade”.

(...)

Não me parece que a venda de serviços que serão executados pelos seus associados se enquadra neste conceito, pois é este o objeto e a razão de ser da cooperativa.

A oferta dos serviços (prestados pelos cooperados) a terceiros e sua contratação para execução por estes, me parece constituir o cerne da existência de uma cooperativa de serviços.

Acho até mesmo impróprio chamá-lo de negócio –meio para atingir o ato-fim, pois se a cooperativa não presta este serviço (de intermediação dos serviços) qual outro serviço prestaria?

Assim, me parece que o “fornecimento de bens ou serviços a não associados para atender aos objetivos sociais”, que ensejaria o alcance pela tributação do IR, seria o repasse dos serviços (contratados) a terceiros não associados, para cumprimento de contrato firmado pela cooperativa com os tomadores de serviços (para atender aos objetivos sociais).

O resultado (se positivo) dessas operações derivadas do repasse desses serviços, no meu entender, é que deve ser alcançado pela tributação do imposto de renda”. (destaques acrescentados).

Entendimento em consonância com o artigo 183, do RIR/1999, que 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.

Resumindo, não é defeso à cooperativa de produção (ainda que, como dito antes, este Relator tenha restrições a considerar a recorrente com esta especificação), não é defeso, repita-se, que ela pratique verdadeiros atos mercantis, desde que, no fundo e como corolário, esteja buscando trazer benefícios aos associados, como adquirir por bons preços para as matérias prima, aglutinar clientes, etc.

O que é defeso é que a mão de obra dos cooperados (essência, princípio e fim de uma cooperativa) seja substituída por trabalhadores contratados pelo regime celetista (ou outro qualquer), comprometendo toda a estrutura do cooperativismo e transformando a instituição “cooperativa” em verdadeiro agente econômico com todas as nuances de empresa mercantil.

A se aceitar este procedimento e considerando o processo de diminuição dos cooperados e substituição pelos celetistas, poder-se-ia chegar a um estado em que, contando com um único cooperado de um lado e com centenas de contratados de outro, a recorrente produziria e venderia máquinas e equipamentos, auferiria receita e ficaria ao largo de qualquer tributação, sob o manto de um possível “ato cooperativo”.

Uma situação inimaginável não apenas sob o aspecto do cooperativismo como da concorrência de mercado, já que empresas do mesmo segmento econômico arcairiam com a tributação e a cooperativa estaria ao abrigo da não incidência.

Pelo estampado, frágil, diria mais, fragilíssimo é o argumento da recorrente de que, como a mão de obra (cooperada e celetista) representa em torno de 10% do preço de venda dos produtos, enquanto a matéria prima atingiria 90%, o raciocínio desenvolvido pelo Fisco não teria substância e fulminaria o rateio aplicado.

Muito ao contrário.

Na verdade, a participação da matéria prima (em 90 ou 80 ou x%) só tem relevância para a composição do custo do produto, jamais para a projeção que o Fisco fez em relação às receitas auferidas pela entidade na venda das máquinas e equipamentos que, não

fosse, repita-se, a presença residual de parte da mão de obra cooperada significaria pura e simples venda mercantil, elevando a “cooperativa” ao status de verdadeira empresa industrial, com fins lucrativos.

Dentro desta fotografia, o entendimento da recorrente de que, como a mão de obra total representou 10% do produto construído (industrializado) e a participação dos celetistas ficou em torno de 44% da massa salarial em 2006 e 55% em 2007 e 2008, só se deveria tributar o que esta fatia impactou na produção, ou seja, aplicar apenas 4,4% (2006) e 5,5% (2007/2008) **sobre o valor total da receita auferida, revela-se despropositado!**

Efetivamente, não se está questionando a composição do “custo” da máquina vendida pela cooperativa, mas, sim, o **quanto** (percentualmente) a participação da mão de obra de terceiros, não cooperados, contribuiu para a entrada dos recursos.

Exemplificando:

Uma máquina pode ter custo de R\$ 100 (R\$ 90 de matéria prima e R\$ 10 de mão de obra, sendo esta dividida em 4% de cooperados e 6% de celetista). O que releva apurar é o **quanto** (percentual) cada mão de obra (cooperados e não cooperados) representou na confecção do produto vendido (fonte da receita obtida), chegando-se, assim, aos montantes (dentro da receita total do período) do que ficaria sob o manto da não incidência e o que será tido como “atos não-cooperativos”, por isso, tributados.

SÃO ESTES percentuais que devem ser **aplicados sobre o valor da venda** e não o que representam no custo. Assim, se a alienação for feita por 120, 40% (R\$ 48 da receita) advirão de atos cooperativos, por isso, não sofrerão tributação de IRPJ e CSLL e 60% (R\$ 72) representarão receita de “atos não-cooperativos”, tributáveis, portanto .

Nesse ponto, volta-se ao exemplo inicial para fechar o raciocínio: **quanto**, na receita apurada pela venda feita pela cooperativa ao seu cliente “Usina da Barra S/A Açúcar e Alcool – nf. 0019101 – 31/07/2008 – vl. R\$ 1.450.000,00 corresponderia a ato cooperativo, porque fruto do trabalho de cooperados na produção da máquina vendida e **quanto** seria resultado da mão de obra de não cooperados que permitiram auferir este rendimento?

A resposta, à falta de segregação na escrituração por parte da cooperativa, deve ser buscada no trabalho parcimoniosos e meticoloso do Fisco que proporcionalizou, comparativamente, os índices da massa salarial da entidade, com a subdivisão em mão de obra cooperada e não-cooperada (planilha antes exibida).

No caso, como a venda realizou-se em julho/2008, quadro elaborado pelo Fisco mostra o resultado (fls. 320):

PLANILHA DO FISCAL (PERCENTUAIS ACUMULADOS AO LONGO DO ANO)						
MASSA SALARIAL DE COOPERADOS E NÃO COOPERADOS (INDÚSTRIA)						
	Coop	Func	Soma	% Coop	% Func	% Soma
Mês						
Jul/08	4.863.275,96	5.482.164,71	10.345.440,67	47%	53%	100,00%

Portanto:

- a) R\$ 1.450,000,00 (X) 47% = **R\$ 681.500,00** (ato cooperativo – não incidência de IRPJ e de CSLL);
- b) R\$ 1.450.000,00 (X) 53% = **R\$ 768.500,00** (ato não-cooperativo – tributado)

A partir destes dados o Fisco recompôs a apuração do resultado dos períodos 2006/2007 e 2008, subdividindo as receitas em dois tomos: atos cooperativos e não cooperativos.

Veja-se:

Ano-calendário 2006:

Recomposição feita pelo Fisco a partir da utilização proporcional da mão de obra de cooperados e não-cooperados (fls. 339):

VR REAL APURADO	ATO COOP		ATO Ñ COOP	
	DSP 1	DSP 2	%	%
Demonstração de Sobras ou Perdas em 31 de Dezembro				
	2.006			
Ingresso Operacional	42.709.764	32.926.932	56,47%	43,53%
(Perda) Sobra do Exercício	1.134.939	1.065.082	51,59%	48,41%

Assim, dos R\$ 75,6 milhões, o Fisco aceitou como não sujeitas à tributação a parcela de R\$ 42,7 milhões, e considerou tributável o valor remanescente (R\$ 32,9 milhões).

E calculou o IRPJ (e reflexamente a CSLL) devidos, objeto dos lançamentos de ofício (fls. 343):

CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE O LUCRO REAL		
PERÍODO BASE ENCERRADO EM		
31/dezembro/2006		
01. IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL		
À alíquota de 15%	107.273,53	obs. Fiscal: LR x 15%
À alíquota de 6%		
Adicional	47.515,69	(LR - 240.000) * 10%
02. DEDUÇÕES		
(-) Operações de Carater Cultural e Artístico		
(-) Programa de Alimentação do Trabalhador	4.290,94	Dedução PAT limitado a 4% do IR
(-) Vale-Transporte		s/ o adicional do imposto.
(-) Desenvolvimento Tecnológico Industrial/Agropecuário		
(-) Atividade Audiovisual		
(-) Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente		
(-) Redução e/ou isenção do imposto		
(-) Redução por Reinvestimento		
(-) Pesquisa e Desenvolvimento - Informática		
(-) Aplicação em Ações Novas de Empresas de Informática		
(-) Imp. pago no Exterior s/ lucros, rendim. e ganhos de capital		
(-) Imposto de renda retido na fonte	0,00	
(-) Imp. mensal c/ base rec. bruta e acresc. ou bal. susp./red.		
(-) Saldo de IR a compensar apurado em períodos anteriores		
(-) Demais compensações de Imposto de Renda		
03. IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	150.498,28	IMPOSTO A LANÇAR

Que correspondem ao auto de infração (fls. 418):

001 - EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL			
RESULTADOS DE SOCIEDADES COOPERATIVAS - INCIDÊNCIA			
Exclusão indevida de resultados positivos provenientes de operações com não associados, conceituadas como atos não cooperativos, implicando redução do lucro real, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante e inseparável deste auto de infração.			
Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)	
31/12/2006	RS 150.498,28	75,00	

Os demais períodos seguem o mesmo raciocínio.

Por tudo o que se expôs, não há ressalvas ao trabalho fiscal que, além de parcimonioso e cuidadoso, como antes dito, agiu com profundo bom senso e sensatez não descaracterizando integralmente as operações da cooperativa, mas, levou em conta a presença, ainda que em franca redução, da mão de obra de cooperados, cingindo a parcela da receita para a qual estes associados deram sua contribuição (tratando-os como atos cooperativos e mantendo os rendimentos ao largo da tributação) e tão somente perpetrando os lançamentos sobre a parcela advinda da mão de obra celetista.

De se destacar que essa posição do Fisco (mantendo parte da receita como não tributável), ao revés do reclamo da recorrente, lhe favoreceu, na medida em que há inúmeras decisões administrativas que autorizam a tributação da totalidade do resultado das cooperativas quando não for possível determinar a parcela do lucro alcançada pela não tributação. Nesse sentido, o Ac. 101-95.742, 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes:

SOCIEDADES COOPERATIVAS – ATOS NÃO COOPERADOS - TRIBUTAÇÃO - As sociedades cooperativas estão amparadas pela não incidência do imposto de renda apenas em relação aos resultados positivos das suas atividades específicas. Porém, a falta de destaque das receitas segundo a sua origem (atos cooperativos e não cooperativos) autoriza a tributação da totalidade dos seus resultados, por ser impossível a determinação da parcela desse lucro alcançada pela não incidência tributária.

Como é óbvio, todo rateio, pela sua própria conceituação, sujeita-se a não ter uma mensuração matemática absolutamente definitiva, comportando contraditas. Todavia, no caso presente, não apenas estas contraditas não ocorreram (a massa salarial assumida está consistente com os dados da cooperativa e com os registros nos órgãos competentes, inclusive GFIP), como a recorrente não conseguiu trazer outro critério que substituísse o assumido pela Fiscalização, limitando-se a alegar que a mão de obra representava apenas 10% do valor do produto, tema já tratado e refutado neste voto. E, não se olvide, certamente a recorrente possuía – ou deveria possuir – apontamentos que mensuravam o quanto cada trabalhador (cooperado ou não) participou no processo produtivo.

Acresça-se ainda, por mais que a recorrente se irresigne, não há dúvidas de que a base tomada pelo Agente Fiscal tem uma lógica fortemente sustentável: medir o quanto – percentualmente – cada um dos tipos de mão de obra representou no produto final o que, em última análise, mostra a efetiva participação dos “cooperados” no resultado da “cooperativa”, ou seja, na consecução da “atividade-fim” da entidade.

Acerca da outra parcela que compôs os lançamentos, no caso, as receitas e despesas financeiras, como bem pontuado pela decisão recorrida, cabe esclarecer que a fiscalização considerou como receita proveniente de atos não cooperativos o resultado positivo obtido em aplicações financeiras. O rateio foi feito sobre o valor dos demais itens incluídos no resultado financeiro (juros sobre empréstimos e financiamentos, juros passivos, dispêndios bancários, descontos concedidos a clientes. IOF sobre operações financeiras, CPMF — operações financeiras, variação cambial, descontos obtidos, juros sobre duplicatas, juros ativos, seguro fiança), portanto, não relacionados com aplicações financeiras. Tal como consta no Termo de Verificação Fiscal, tais valores (juros sobre financiamentos, descontos concedidos, etc.) são normais e correntes, assim como despesas administrativas e de vendas, devendo sofrer o rateio para a apuração dos resultados cooperativos e não cooperativos.

Em síntese, no primeiro caso, sem nenhuma dúvida, as receitas financeiras devem compor a base imponible das cooperativas. Neste sentido, a Súmula 262, do STJ:

INCIDE O IMPOSTO DE RENDA SOBRE O RESULTADO DAS APLICAÇÕES FINANCEIRAS REALIZADAS PELAS COOPERATIVAS.

Quanto às despesas financeiras, pela mesma lógica, o raciocínio aplicado de ratear proporcionalmente as receitas em função da mão obra cooperada e não-cooperada aponta no mesmo sentido para os gastos, na linha do pensamento adotada por Hiromi, Fábio e Celso Higuchi:

“O PN nº 49/87 não esclareceu sobre o critério de rateio de despesas e custos indedutíveis, mas o rateio será feito com base nos resultados das operações com cooperados e não cooperados. Assim, se o valor dos

resultados com não cooperados corresponder a 10% do valor dos resultados, 10% do valor das despesas e custos indedutíveis deverão adicionados na determinação do lucro real” (Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática – 35ª Ed – SP – IR Publicações – pg. 187).

Pelo exposto, encaminho meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário em relação à infração nº 001 – Exclusões não Autorizadas na Apuração do Lucro Real (AI – fls. 418).

DA MULTA ISOLADA

Finalmente, cabe apreciar os lançamentos de multas isoladas, nascidos pela insuficiência ou falta de recolhimentos estimados mensais, fruto da infração antes analisada.

A respeito de uma possível concomitância dos lançamentos de multas isoladas com a multa de ofício presente nos autos de infração, de minha parte sempre profilei com os que entendem estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, ou seja, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada.

Se, além disso, tiver ocorrido falta de recolhimento do imposto devido com base no lucro real anual, o lançamento abrangerá também o valor do imposto, acompanhado de multa de ofício e juros, pois a determinação legal de imposição de tal penalidade, quando aplicada isoladamente, prescinde da apuração de lucro ou prejuízo no final do período anual, inexistindo, portanto, a cumulação de penalidades para uma mesma conduta, como arguem os contribuintes.

Em síntese, não tendo as referidas multas a mesma hipótese de incidência, nada há a barrar a imposição concomitante da multa isolada com a multa de ofício devida pela apuração e recolhimento a menor do imposto e contribuição devidos na apuração anual.

Posição plenamente avalizada a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP nº MP 351, de 22/01/2007; convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

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

(...)

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, **sobre o valor do pagamento mensal:***

(...)

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. (destaquei)

Registre-se, essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa; **simplesmente tornou mais clara a intenção do legislador.**

Por pertinentes, faço minha as palavras do ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES deste CARF que, de forma precisa, analisou o tema no Acórdão nº 103-23.370, Sessão de 24/01/2008:

“Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos.

É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regradada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte”.

Aduza-se ainda, mesmo abstraindo questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, que a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, **não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo, de modo que, sob esta ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou norma abstrata plenamente vigente no mundo jurídico a caso concreto que se estampou.**

Nessa linha, a evolução da jurisprudência, inclusive na CSRF, conforme recentes decisões, como a abaixo reproduzida:

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, aplica-se a Súmula CARF nº 105 apenas para períodos anteriores à publicação da Medida Provisória nº 351, de 2007.

(Ac. 9101-003.307 - 1ª Turma - Sessão de 17/01/2018 - Relatora - Adriana Gomes Rêgo):

Cabe, entretanto, exonerar os lançamentos pertinentes ao ano-calendário de 2006 em face da edição da Súmula CARF nº 105:

Súmula CARF nº 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Pelos motivos elencados, entendo devam ser excluídos os valores relativos às multas isoladas de 2006, abaixo descritos:

a) IRPJ:

Data	Valor Multa Isolada
30/06/2006	R\$ 4.706,84
30/09/2006	R\$ 43.749,38
31/10/2006	R\$ 20.591,40
31/12/2006	R\$ 6.201,55

b) CSLL:

Data	Valor Multa Isolada
30/06/2006	R\$ 2.941,78
30/09/2006	R\$ 18.251,09
31/10/2006	R\$ 7.964,04
31/12/2006	R\$ 3.025,16

Concluindo, voto no sentido de:

- i) **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário em relação à infração nº 001 – Exclusões não Autorizadas na Apuração do Lucro Real, mantendo integralmente os lançamentos;
- ii) **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário em relação à infração nº 002 – multas isoladas, **relativamente aos lançamentos dos anos-calendário de 2007 e 2008**;
- iii) **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso voluntário em relação à infração nº 002 – multas isoladas, para excluir os valores de IRPJ (R\$ 75.249,17) e de CSLL (R\$ 32.182,07), **relativos ao ano-calendário de 2006**, conforme acima reproduzidos.

É como voto.

Brasília (DF), em 11 de abril de 2018.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone

Processo nº 13888.003869/2010-08
Acórdão n.º **1402-003.114**

S1-C4T2
Fl. 695
