



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

Processo nº 13982.000788/2004-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-002.082 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de julho de 2016
Matéria OMISSÃO DE RECEITAS - ATOS COOPERATIVOS
Recorrente COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001

VÍCIO FORMAL. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. IRREGULARIDADE NA EMISSÃO

A irregularidade na emissão de MPF, em decorrência da omissão do tributo objeto do lançamento de ofício, constitui vício do procedimento, espécie de vício formal, como tal compatível com o refazimento do lançamento que fora anulado com base naquela omissão, desde que efetuado no prazo do artigo 173,II, do CTN, e reiterados os mesmos fatos e os mesmos dispositivos legais da acusação anterior, providência que se mostra indispensável ante o risco de inovação, apta a macular o feito de modo irremediável.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001

COOPERATIVA. RECEITAS FINANCEIRAS. ATOS NÃO COOPERATIVAS

Conforme o artigo 79 da Lei nº 5.764/1971, as receitas financeiras não se derivam de atos cooperativos.

COOPERATIVAS. RESULTADOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS. COMPROVAÇÃO DAS DESPESAS FINANCEIRAS. INERÊNCIA CONGÊNITA

Sem a comprovação das despesas financeiras umbilicalmente inerentes e diretamente vinculadas, por um nexo imediato de necessidade congênita à geração das receitas financeiras tributadas, não há como aprovar a pretensão de deduzir aquelas despesas.

COOPERATIVA. GANHO DE CAPITAL . ATO NÃO COOPERATIVO

Não há como ratear o ganho de capital, como se houvesse uma parte atribuível a ato cooperativo e outra parte a ato não cooperativo. A venda de

bens do ativo permanente da qual decorra ganho de capital não é ato inerente às finalidades da cooperativa. Como consequência, devem ser integralmente tributados.

ASSOCIAÇÃO À COOPERATIVA. REQUISITOS

Tornar-se associado à cooperativa exige não só a manifestação de vontade de ser associado e de sujeitar-se à disciplina estatutária da entidade objeto do interesse do pretendente; exigem-se, ainda, aprovação do órgão de administração da cooperativa à qual se requer a associação, a subscrição do capital social e a assinatura do Livro de Matrículas.

ESTIMATIVA. FALTA DE RECOLHIMENTOS. MULTA ISOLADA. SÚMULA CARF Nº 105. FATO GERADOR ANTERIOR À LEI Nº 11.488/2007.

Para os fatos geradores ocorridos antes da entrada em vigor da Lei nº 11.488/2007, prevalece a Súmula CARF nº 105, segundo a qual 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do Relator.

(documento digitalmente assinado)

WALDIR VEIGA ROCHA- Presidente.

(documento digitalmente assinado)

FLÁVIO FRANCO CORRÊA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Veiga Rocha, Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Júnior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo e José Roberto Adelino da Silva.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da DRJ/BHE que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada para combater lançamento de ofício de IRPJ e CSLL, no total de R\$ 8.792.465,05.

Pela clareza do relatório do órgão *a quo*, aproveito para reproduzir e adotar o resumo nele constante, *verbis*:

“O lançamento de IRPJ, do qual deriva o de CSLL, originou-se da verificação do cumprimento das obrigações tributárias por parte da interessada, conforme Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 31 a 48, parte integrante deste mesmo Auto, a seguir resumido.

O Autor esclarece que o presente feito reitera, com base no disposto no artigo 173, inciso II, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), o lançamento do crédito tributário exigido de ofício no Auto de Infração entranhado no processo nº 13982.001172/2001-25, Auto este anulado por vício formal, conforme Acórdãos numerados 1.366/2002, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis, e 101.94.497, do Primeiro Conselho de Contribuintes, dos quais a interessada tomou ciência em 4 de outubro de 2002 e 16 de abril de 2004, respectivamente.

O Auto de Infração de IRPJ assim detalha o lançamento:

001 – OUTRAS RECEITAS FINANCEIRAS

Contribuinte (cooperativa) não tributou integralmente as receitas de aplicações financeiras, conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 31 a 48.

[...]

002 – GANHOS E PERDAS DE CAPITAL

ALIENAÇÃO/BAIXA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE

Falta de contabilização do ganho de capital apurado na alienação/baixa de bem do ativo permanente [...], gerando, em consequência, redução indevida do lucro sujeito à tributação.

[...]

003 – BASE DE CÁLCULO

APURAÇÃO INCORRETA DO IMPOSTO

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou de redução [...].

O Autor informa que a interessada tem a natureza de “cooperativa central de produção, cujas associadas são cooperativas singulares que atuam no ramo agropecuário [...]” e acrescenta que ela “utiliza critérios de rateio para quantificar dentre suas operações aquelas referentes a cooperados e não cooperados”. Prosseguindo, observa que (fl. 33):

A utilização de sistemas de rateio para separação entre ato cooperado e não cooperado não encontra guarida na norma legal que disciplina a atividade cooperativa. É previsão legal

expressa a necessidade da contabilização segregada destes valores [...] de forma a possibilitar de forma inequívoca a identificação e quantificação de suas receitas relativas a atos cooperativos e não cooperativos.

Ressalta-se que a “não incidência” que beneficia as sociedades cooperativas se constitui em uma “não incidência” objetiva, ou seja, abrange somente os atos cooperativos, sendo assim, é imperioso que a escrituração do contribuinte se preste a permitir [...] que tais atos sejam corretamente identificados.

[...]

O contribuinte adquiriu produtos de não cooperados e os registrou em sua contabilidade como se fossem aquisições de cooperados. Conseqüentemente, não ofereceu à tributação o resultado da venda destes produtos [...].

Este fato se deu quando da aquisição de matéria-prima de terceiros [...] no período de janeiro de 1998 a março de 2000, conforme demonstrativos coligidos à (Fls. 183 a 221).

Da mesma forma ocorreu quando das aquisições de matéria prima [...] junto à Cooperativa AI [...], que se deram entre 01 de janeiro de 2000 e 16 de junho de 2000, e que estão demonstradas na Planilha de (Fls. 194 a 221).

A este respeito, o Autor do feito elucida que a COOPERATIVA AI, criada em outubro de 1999, incorporou, em 1º de janeiro de 2000, outras sociedades cooperativas, até então filiadas à impugnante, vindo a filiar-se à interessada somente em 15 de junho de 2000. Em face disto, o Autor considerou “atos não cooperativos” as operações efetuadas entre esta e a COOPERATIVA AI no período transcorrido entre 1º de janeiro e 15 de junho de 2000.

Às fls. 40, registra-se que o “contribuinte obteve rendimentos de aplicações financeiras e por considerá-los afetos ao conceito de ato cooperativo tributou apenas parte destes”, aditando-se (fl. 42) que “os resultados positivos obtidos com os atos não cooperativos não podem ser compensados com resultados negativos obtidos com o ato cooperativo”.

Às fls. 43, lê-se:

O contribuinte não tributou integralmente os resultados não operacionais obtidos com as vendas de bens do seu ativo imobilizado visto que aplicou sobre estes o índice de rateio entre os atos cooperativos e não cooperativos.

Encerrando, às fls. 46, escreve o Autor do feito:

Apurados os valores mensais a tributar, [...] determinaram-se os valores das multas isoladas devidas pelo não recolhimento das estimativas dos anos calendários de 1997 a 2000 [...].

De fls. 37 a 40 e 42 a 47, descrevem-se em minúcia os procedimentos adotados para o cálculo do valor lançado.”

Ciência do acórdão recorrido no dia 03/10/2008, à fl. 191 [fl. 1.203 – numeração eletrônica], assim ementado:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001

Impugnação

A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Decadência

O prazo decadencial conta da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Lançamento por homologação

O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos casos previstos em lei, inclusive quando se comprove omissão ou inexatidão por parte da pessoa legalmente obrigada ao lançamento por homologação.

Atos cooperativos

São atos cooperativos aqueles assim definidos pela legislação de regência, o que exclui as receitas financeiras e o ganho na venda de bens do ativo imobilizado.

Tributação de receitas financeiras

Incabível a tributação por parte das cooperativas do saldo de receitas financeiras que exceda as despesas de mesma natureza.

Jurisprudência

A jurisprudência administrativa e a judicial não gozam do status de legislação tributária, salvo nos casos assim definidos em lei, e não vinculam a autoridade judicante, a qual não se acha tolhida em seu exercício da livre convicção fundamentada.

Compensação

Os pedido de compensação ou restituição deverá ser formulado, em rito próprio, à DRF que jurisdicione o domicílio do sujeito passivo.

Atos cooperativos

Atos cooperativos são aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si.

Exegese

Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção.

Penalidade pecuniária

Cabível a exigência isolada de multa no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento de IRPJ por estimativa, que deixar de fazê-lo.

Lançamento decorrente

O lançamento decorrente segue o mesmo julgamento do principal, em face do nexo causal que os une.

Recurso a este colegiado às fls. 1.192/1.202 [1.204/1.214 – numeração eletrônica], com entrada na repartição de origem no dia 28/10/2008. Nesta oportunidade, a Recorrente aduz o seguinte:

1) preliminarmente, quanto à decadência:

- o lançamento ora recorrido, tendo sido objeto de processo anterior, de nº 13982.001172/2001-25, foi declarado nulo pela DRJ/Florianópolis, decisão posteriormente confirmada pelo extinto Conselho de Contribuintes, que negou provimento ao recurso de ofício. Entretanto, a autoridade lançadora modificou e ampliou o fundamento da decisão proferida pela DRJ/Florianópolis (e ratificada em segunda instância), elastecendo o termo inicial da decadência, mediante criação de um argumento novo de anulabilidade, assim deslocando o termo inicial, contado da ocorrência do fato gerador (art. 150, parágrafo 4º, CTN), para a data em que restou anulado o lançamento anteriormente efetuado (art. 173, inciso II, do CTN);

- houve, sim, nulidade do lançamento, decretada de ofício, por inexistência do MPF, ou seja, a Delegacia de Julgamento declarou a nulidade por vício de incompetência, fundada no art. 59, inciso I, e no art. 61 do Decreto 70.235/72. Além disso, o Conselho de Contribuintes, ao negar provimento ao recurso de ofício, confirmou a decisão da DRJ, em seus exatos termos, sem registrar qualquer alusão ao propalado vício formal;

- o vício formal, portanto, nasceu no processo novo, mediante classificação exclusiva do autuante, que transformou a falta do MPF em "vício formal" buscando, com essa providência, deslocar a aplicação do art. 150 para o art. 173, inciso II, do CTN, ao escopo de livrar o novo lançamento da decadência;

- em síntese, na compreensão da Recorrente, (i) não houve anulação nem existiu o suposto vício formal que poderia respaldá-la; (ii) houve, sim, nulidade do lançamento, decretada de ofício por inexistência do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF); (iii) a nulidade não se confunde com a anulabilidade, e a motivação da nulidade — inexistência do MPF — não caracteriza vício formal; (iv) inexistindo a anulação por vício formal, pois o que houve foi a decretação da nulidade por falta de competência, torna-se inaplicável o art. 173 do CTN;

- são decaídos os lançamentos cujos fatos geradores ocorreram nos anos de 1996 até setembro de 1999, posto que já transcorridos mais de 5 anos dos respectivos fatos geradores (art. 150, parágrafo 4º, CTN), uma vez afastada a tese de anulação por vício formal prevista no art. 173, inciso II, do CTN;

2) quanto ao mérito:

2.1) a tributação das receitas de aplicações financeiras:

- a receita financeira é uma receita operacional bruta que deve, para obtenção do resultado, ser diminuída dos custos/despesas necessários, que certamente existem, motivo por que não podem ser ignoradas ao escopo de transformá-la em lucro na proporção de 100%. A apuração fiscal neste aspecto é mistificada e tendenciosa;

- o artigo 168 do RIR/94 expressa com clareza que o imposto é "...calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade..." No mesmo sentido, os artigos 182 e 183, *caput*, do atual Regulamento (Decreto 3.000/99). Ainda que admitida a premissa de que as receitas financeiras estão inseridas no campo de incidência, são tributáveis unicamente os "resultados positivos", que se compreendem como as receitas deduzidas das despesas financeiras, havendo tributação somente se positivo o saldo dessa subtração;

- quando a pessoa jurídica, seja ou não cooperativa, efetua aplicação e auferir receita financeira, mas não é devedora por empréstimos, sem despendar encargos, somente utilizando recursos exclusivos de seu capital, nada haverá, neste caso, a ser registrado na contabilidade como custos/despesas, de tal modo que a receita da aplicação refletir-se-á como ganho líquido;

- já se houver despesa financeira concomitante e vinculada à receita financeira, é impositivo que, na contabilidade, sejam ambas confrontadas para apuração do resultado específico das operações financeiras (empréstimos e aplicações), que pode ser positivo ou negativo;

- também nas cooperativas é essencial a apuração mediante confronto das receitas com as despesas financeiras, para obtenção do resultado que, sendo positivo (e na premissa de que este esteja inserido no campo de incidência), integrará o cômputo do lucro tributável;

- tal, nesse sentido, é o critério adotado para o cálculo do lucro da exploração, que toma como ponto de partida não a receita financeira bruta, e sim o resultado algébrico da receita menos despesa financeira. Esse resultado, também nas cooperativas, deve repercutir, se positivo, na quantificação do lucro tributável;

- em discussão anterior de igual controvérsia da qual a própria recorrente era parte, o Conselho de Contribuintes reconheceu o direito de deduzir as despesas financeiras para obtenção do saldo positivo tributável, conforme Acórdão 101-92.912, fixando-se a regra de que nada há a tributar no período em que a despesa financeira total supera a receita de aplicações financeiras;

- assim, a conversão em resultado pelo total da receita financeira é um sofisma que não merece acolhimento, o que se afirma com lastro na jurisprudência do Conselho de Contribuintes;

2.2) ganhos de capital nas vendas de bens do ativo permanente:

- essas operações envolveram bens usados, tais como máquinas, equipamentos e veículos que, desgastados, foram vendidos ou baixados. A cooperativa apurou os resultados e tributou-os de acordo com índice de rateio entre os atos cooperativos e não cooperativos, como narra o termo fiscal. Objetava-se que esses ganhos também se enquadrem

entre os resultados inerentes a atividades e operações eventuais e estranhas aos objetivos das cooperativas, entendimento que implica tributá-los integralmente;

- isso porque, na venda de bens do ativo permanente, os ganhos de capital devem rateados, para fins de tributação apenas da parte correspondente aos atos não cooperativos;

2.3) apuração incorreta do imposto:

- cuida-se, aqui, de aquisições de matéria-prima de terceiros, como se fossem provenientes de cooperados;

- especificamente no que se refere às compras da Cooperativa A1, A Fiscalização alegou que esta não seria filiada (associada) em janeiro de 2000, vindo a sê-lo em junho do mesmo ano, quando foi aceito o pedido de filiação;

- tal interpretação é inadequada, pois a vendedora era associada desde janeiro/2000, porquanto, tendo incorporado as Cooperativas Santa Lúcia e Arco Iris, sendo estas filiadas à Recorrente ao tempo de incorporação, a Cooperativa A1 sucedeu-as nos direitos e obrigações, na data da incorporação;

- as cooperativas incorporadas eram associadas à Recorrente. Portanto, o direito das associadas foi transmitido à incorporadora por via da sucessão legal, processando-se, mais tarde, o registro de filiação por formalidade, tanto que realizado com efeito retroativo ao dia 01/01/2000, no qual foi consumada a incorporação;

- vale reparar que a cooperativa A1 foi fundada dois meses antes, já com o objetivo de incorporar as outras duas. Também é preciso considerar que as vendas à Recorrente continuaram as mesmas, como se fossem realizadas pelas próprias incorporadas, que já eram filiadas. A propósito, é notória a continuação (sucessão), sendo a interpretação fiscal inversa em relação à realidade fática e jurídica existente;

- quanto às demais aquisições, foram processadas em situações de emergência, para atendimento de compromissos de exportação. Nesses casos, as filiações não se consumaram ou havia impedimento para tal;

2.4) multa isolada decorrente da falta de recolhimento sobre a base de cálculo estimada:

- o total das multas isoladas foi reduzido para R\$ 1.026.006,00. Nestes autos, incidiram apenas sobre as bases de cálculo mensais do IRPJ. Pelo processo de nº 13982.001173/2001-70, exige-se a importância de R\$ 620.854,03, a título de multa isolada sobre as bases mensais da CSLL;

- as bases mensais da multa foram fixadas a partir dos mesmos valores de receitas financeiras e ganhos de capital que serviram de suporte ao lançamento anual do IRPJ e da CSLL decorrente;

- tais multas isoladas implicam duplicidade. Havendo basicamente uma só infração-insuficiência de IRPJ/CSLL, em relação à apuração anual, e procedido o lançamento

de ofício para cobrança dos referidos tributos, ambos acrescidos da multa de ofício, não há mais possibilidade de multa, como reconhece a jurisprudência administrativa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Relator

Na interposição do presente Recurso, foram observadas os requisitos de recorribilidade. Dele conheço.

Em primeiro lugar, examina-se a questão relacionada à decadência.

Segundo a Recorrente, o lançamento ora recorrido, tendo sido objeto de processo anterior, de nº 13982.001172/2001-25, foi declarado nulo pela DRJ/Florianópolis, decisão posteriormente confirmada pelo extinto Conselho de Contribuintes, que negou provimento ao recurso de ofício. Acrescenta a Recorrente que não há amparo à tese da acusação, de acordo com a qual o precedente lançamento contaminara-se por vício formal. Isso porque a decretação de nulidade - e não de anulabilidade - embasada na inexistência de Mandado de Procedimento Fiscal, decorreria do vício de competência reconhecido pelas autoridades julgadoras das duas instâncias administrativas, no âmbito do processo administrativo fiscal. Portanto, em consonância com tal entendimento, é insustentável o deslocamento do termo inicial da decadência para a data em que restou anulado o lançamento anterior, uma vez que o argumento da anulabilidade, introduzido no presente lançamento, configura reprovável tentativa de aperfeiçoamento do lançamento anterior.

Com efeito, é verdade que a DRJ/Florianópolis anulou o lançamento anterior ao argumento de que inexistia autorização, prescrita em MPF, para o início da fiscalização empreendida, voltada para a verificação de cumprimento das normas do IRPJ e CSLL. Também é verdade que o Conselho de Contribuintes negou provimento ao recurso de ofício contra o acórdão da DRJ que anulara o lançamento por inexistência de autorização por MPF. Tal decisão, no entanto, conflita com a posição jurisprudencial que se solidificou com o tempo, como evidenciam os seguintes julgados:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2005

NULIDADE DO LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O MPF é instrumento de controle gerencial, e que eventual irregularidade poderia, no máximo, dar azo a procedimento interno de natureza administrativa, mas nunca invalidar o lançamento de crédito tributário, cuja competência é deferida por lei aos ocupantes do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil.” (Acórdão nº 1301-002.056, rel. Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, sessão de 09/06/2016)

“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

MPF. CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO. EVENTUAIS FALHAS NÃO REPERCUTEM NO LANÇAMENTO.

O mandado de procedimento fiscal possui ínsita natureza de instrumento de controle interno da administração, portanto eventuais omissões ou incorreções nele presentes não contaminam o lançamento tributário efetuado em observância ao art. 142 do Código Tributário Nacional.” (Acórdão nº 2402-005.270, relator Conselheiro Ronnie Soares Anderson, sessão de 11/05/2016)

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF) - Os vícios formais no MPF não tem o condão de anular lançamento, vez que não há no Decreto 70.235/72 tal previsão a ensejar sua anulação.” (Acórdão nº 3402-003.060, relator Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, sessão de 17/05/2016)

Não obstante a jurisprudência atualizada, o certo é que a decisão da DRJ, confirmada pelo Conselho de Contribuintes, anulou o lançamento em razão da irregularidade restrita ao MPF, em conformidade com o que ficou consignado nos autos do processo nº 13982.001172/2001-25, pelas palavras do relator do acórdão do órgão *a quo*, Auditor-Fiscal Gilson Wessler Michels, à fl. 109, reproduzida no voto do relator do órgão *ad quem*, à fl. 125:

“Como dos autos se infere, o procedimento de ofício de que se está aqui a tratar foi instrumentado pelos mandados de procedimento fiscal às folhas 01 a 09. Por estes documentos se percebe que foi demandada, inicialmente, a realização de fiscalização relativa ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI (mais especificamente para a verificação de eventuais créditos passíveis de ressarcimento, como evidenciado pela sigla “IPIR” lá aposta), em relação aos anos-calendário de 1995, 1996 e 1997. Posteriormente, sucederam-se oito MPF-C (mandados de procedimento fiscal complementar), destinados quase todos à prorrogação do prazo de validade do MPF originário; a exceção é o MPF-C à folha 05, lavrado em 29/08/2001, que serviu à inclusão de mais dois períodos de apuração: 1999 e 2000.

Tem-se, assim, que havia autorização expressa para a abertura de procedimento fiscal vinculado ao IPI (ressarcimento), em relação aos anos-calendário de 1995, 1996, 1997, 1999 e 2000.

Ocorre que, como do conteúdo das peças carreadas ao processo se constata, tem-se aqui não um procedimento

associado à fiscalização do IPI, mas de tributo distinto, o Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica - IRPJ; e mais, tem-se procedimento fiscalizatório e exigência fiscal formalizados em relação a período-base não contemplado nos MPF, qual seja o de 1998.) (grifei)

Por conseguinte, o que se vislumbra não é vício de competência, como assinala a peça recursal, afinal não se menciona que o ato do lançamento - aqui compreendido como o ato constitutivo do crédito tributário - tenha sido lavrado por servidor incompetente. O que está patente, sim, é a existência de um vício no procedimento inaugurado para fins de constituição do crédito tributário, isto é, um vício presente na inauguração do procedimento que foi encerrado com o ato de lançamento. A tal respeito, Maria Sylvia Zanella Di Pietro¹ explica:

*“Encontram-se na doutrina duas concepções da **forma** como elemento do ato administrativo:*

*1. uma concepção **restrita**, que considera forma como **exteriorização do ato**, ou seja, o modo pelo qual se exterioriza; nesse sentido, fala-se que o ato pode ter a forma escrita ou verbal, de decreto, portaria, resolução etc;*

*2. uma concepção **ampla**, que inclui no conceito de forma, não só a exteriorização do ato, mas todas as formalidades que devem ser observadas durante o processo de formação da vontade da Administração, e até os requisitos concernentes à publicidade do ato.*

*“... É verdade que, na concepção restrita de **forma**, considera-se cada ato isoladamente; e na concepção ampla, considera-se o ato dentro de cada **procedimento**. Neste último, existe, na realidade, uma sucessão de atos administrativos preparatórios da decisão final; cada ato dever ser analisado separadamente em seus cinco elementos; sujeito, objeto, forma, motivo e finalidade.*

Ocorre que tanto a inobservância da forma como a do procedimento produzem o mesmo resultado, ou seja, a ilicitude do ato. (grifos no original)

De plano, pode-se assegurar que, não bastasse o apoio doutrinário das ideias lançadas por Di Pietro à conclusão de que a falta apontada no lançamento precedente é típico vício formal, avulta-se, de imediato, a percepção de que o relator do julgamento do recurso *ex officio* contra a decisão de primeira instância que anulou o lançamento anterior, de braços dados com o pensamento da ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni, expresso no julgamento do Recurso nº 130.521, assentou-se na opinião de que se dever ter “*como inválida a exigência pela ausência de MPF (falta de condição de procedibilidade do agente do Fisco), sendo correta sua anulação por “**vício formal**”.*” (grifei)

É preciso salientar, ademais, que o vício de forma que afeta o lançamento tributário, seja em decorrência da incorreta exteriorização do ato, seja em decorrência de falha

¹ *Direito administrativo*, 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2000, p. 192.

no procedimento, não implica nulidade absoluta, pois o artigo 173, inciso II², do CTN permite que se refaça o lançamento no interregno de cinco anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Tratando-se de vício procedimental, tal e qual o que atingiu o lançamento precedente, a legalidade do segundo lançamento pressupõe - afora a observância a outros requisitos que não importam no momento - que se mantenha a acusação anteriormente formulada, isto é, que sejam reiterados os mesmos fatos e os mesmos dispositivos legais da acusação anterior, providência que se mostra indispensável ante o risco de inovação, apta a macular o feito de modo irremediável. Essa preocupação esteve no epicentro das atenções da Fiscalização, como bem realça, à fl. 32, o trecho em que o autuante declara que, *“com o escopo de comprovar que não houve neste procedimento fiscal inovação quanto ao anterior, seja, da base legal ou da matéria fática, juntamos por apensação a este processo os autos daquele anteriormente anulado por vício formal.”*

Todavia, antes de se efetivar o lançamento, propriamente, a Administração Tributária ativa deve retornar ao ponto do procedimento fiscal onde se situava o vício formal, a fim de suprimir sua causa com vistas à regular produção do ato final.

Com a emissão regular do MPF para a fiscalização do IRPJ, à fl. 01, eliminou-se a causa do vício, embora, em harmonia com a corrente jurisprudencial prevalecente, já não se exigiria, hoje em dia, tamanho rigor, considerando que o MPF, à luz da concepção que se enraizou no âmbito do CARF, é (ou era, enquanto existente) mero instrumento de controle administrativo.

No mais, impende verificar que o lançamento anterior foi anulado, definitivamente, no dia 20/02/2004, à fl. 123, data da assinatura do Acórdão nº 101-94.497, prolatado no julgamento do recurso *ex officio*, ocorrido em sessão do dia 30/01/2004, ao passo que o segundo lançamento se efetivou em 14/10/2004, à fl. 03.

Portanto, não pode prosperar a alegação de decadência.

Adiante, adentrando nas questões de mérito, eis que surge, em primeiro lugar, a acusação de omissão de receitas financeiras, no cômputo do lucro tributável. Quanto ao tema, diz a Fiscalização às fls. 40/41:

“O contribuinte obteve rendimentos de aplicações financeiras e por considerá-los afetos ao conceito de ato cooperativo tributou apenas parte destes.

Tal entendimento carece de respaldo legal pelas razões a seguir expendidas.

Segundo o artigo 79 da Lei nº 5.764/71, o ato cooperativo é assim definido:

Artigo 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre este e aquelas e pelas

² "Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: [...] II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado."

cooperativas entre si quando associadas, para consecução dos objetivos sociais.

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

Ou seja, a definição legal de ato cooperativo é aquela expressa na norma adrede transcrita donde se infere que as receitas de aplicações financeiras não estão abrangidas por aquele conceito.⁽³⁾

[...]

Tal entendimento encontra eco no Poder Judiciário sendo que o Superior Tribunal de Justiça ao editar a Súmula 262 pôs fim as disquisições acerca da procedência ou não da tributação das aplicações financeiras obtidas pelas sociedades cooperativas.

"Súmula 262 Incide imposto de renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas".

Da mesma forma, resta destacar que o procedimento adotado pelo contribuinte, conforme demonstrativos contábeis a (Fls. 512 a 619), de compensar as receitas financeiras com as despesas financeiras oriundas das atividades da cooperativa não encontra respaldo legal.

Sobre este tema, o Parecer Normativo CST nº 04/86, itens 2.9 e 6.11, assim assevera:

2.4 - Conquanto as aplicações financeiras possam refletir, em alguns casos, atos de boa administração, esta Coordenação tem mantido o entendimento de que o resultado positivo obtido com essas aplicações não provém de atos cooperativos segundo a definição dada pelo art. 79 da Lei nº 5.769/71 e por isso o resultado positivo daí decorrente não é classificável entre aqueles que se colocam fora do campo de incidência. (Grifei).

6.1.1 - O resultado positivo das aplicações financeiras deve ser oferecido à tributação englobadamente com os resultados das operações com não associados mediante seu cômputo em separado (it. 4 do PN CST nº 73/75), mesmo em caso de eventual apuração de prejuízo contábil no balanço nas operações com associados, uma vez que este deverá ser coberto com recursos do Fundo de Reserva e, se insuficiente este, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos ressalvada a opção prevista no parágrafo único do art. 80 da Lei nº 5.764/71. grifei).

Ou seja, os resultados positivos obtidos com os atos não cooperativos não podem ser compensados com os resultados negativos obtidos com o ato cooperativo."

³ RECEITAS FINANCEIRAS — O Resultado das aplicações financeiras, em qualquer de suas modalidades, efetuadas por cooperativas, está excluído da não incidência de que gozam tais sociedades, ficando sujeitas à regra geral que rege o IRPJ. (Decisão nº 188/98-407 a Região fiscal.)

A Recorrente se insurge contra a tributação das receitas financeiras. O artigo 79 da Lei nº 5.764, de 1971, deixa claro que as receitas financeiras não se derivam de atos cooperativos, pois, de acordo com citado dispositivo legal, atos cooperativos são aqueles praticados entre a cooperativa e seus associados ou pelas cooperativas entre si. Por outro lado, os artigos 79, 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/1971, em combinação com o artigo 111 da mesma Lei (artigo 168 do RIR/199 e artigo 183 do RIR/1999) prescrevem que, para as sociedades cooperativas, o IRPJ incide sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade. Com arrimo nos referidos dispositivos legais, embora circunscrevendo-se às aplicações financeiras dessas sociedades, expressa a Súmula 262 do Superior Tribunal de Justiça que o imposto de renda incide sobre o resultado das aplicações financeiras. Como é cediço, o resultado tributável das aplicações financeiras é a diferença positiva entre as receitas financeiras e as despesas inerentes à obtenção das receitas financeiras, na linha do acórdão 140200.445, relatora Conselheira Albertina Silva Santos de Lima (4ª Câmara 2ª Turma Ordinária, sessão de 24/02/2011):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2003 LUCRO REAL. ATOS NÃO COOPERATIVOS. RECEITAS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS. DESPESAS FINANCEIRAS. INERÊNCIA.

As receitas de aplicações financeiras são atos não cooperativos e devem integrar o resultado tributável das sociedades cooperativas, não sendo possível que se submeta à tributação apenas o resultado líquido entre receitas de aplicações financeiras e despesas financeiras com atos cooperados, quando não há inerência entre as mesmas.

Declara o agente fiscal, à fl. 42, que, para fins de apuração da receita financeira tributável, a Recorrente recorreu a um índice resultante da divisão entre a receita de atos não cooperativos e a receita bruta total. Na determinação da receita financeira tributável de cada período de apuração, esse índice (sempre inferior a um) foi aplicado sobre a receita financeira total do respectivo período de apuração.

O agente fiscal também afirma que carece de respaldo legal o procedimento adotado pelo contribuinte, demonstrado às fls. 512 a 619, mediante o qual deduziram-se as despesas financeiras das receitas financeiras oriundas das atividades da cooperativa.

Em outra senda, o relator da instância *a quo*, mantendo o lançamento no tocante à tributação das receitas financeiras, argumenta que as despesas financeiras já foram inseridas na DIPJ, tanto no campo específico das despesas financeiras quanto no campo das demais despesas operacionais, o que, segundo menciona, pode ser verificado às fls. 629, 655, 691, 751 e 806.

O que impressiona, em relação à assertiva acima, lançada pela autoridade julgadora, ao mencionar que as despesas financeiras já teriam sido inseridas na DIPJ, influenciando o resultado tributável, é o fato de não ter havido contestação direta, no recurso voluntário, desmentindo tal argumento ou esclarecendo os fatos por outra perspectiva.

De outro modo, a despeito de defender que, uma vez “*evidenciada a existência de despesa financeira, e concomitantemente de receita financeira, esta vinculada a aquela, é impositivo que na contabilidade devam ambas ser confrontadas para apuração do resultado específico das transações financeiras (empréstimos e aplicações), que pode ser*

positivo ou negativo”, constata-se, contudo, que inexistente a indicação das despesas financeiras que, precisamente, deveriam ser contrapostas às respectivas receitas financeiras, por força de uma relação de necessidade congênita determinante da geração de despesas financeiras para a geração das receitas financeiras auferidas.

Na verdade, o discurso da Recorrente é voltado para a tentativa de obter o reconhecimento da dedutibilidade da generalidade das despesas financeiras, a exemplo do que fizera na reclamação em primeira instância, ao juntar aos autos o demonstrativo de despesas e receitas financeiras à fl. 1.171, o qual apresenta o panorama geral das receitas e despesas financeiras do período entre 1996 e 2000.

Tal pretensão de deduzir a generalidade de suas despesas financeiras exsurge mais nitidamente na peça de defesa apresentada à autoridade da DRJ, à fl. 1.145, ao postular a dedução dos juros passivos oriundos de empréstimos bancários, os quais não determinam diretamente a geração das receitas financeiras tributadas no presente lançamento tributário. A conferir, à fl. 1.145, na crítica feita à autuação, perante a autoridade da instância *a quo*:

“E que, embora sendo “receitas” — portanto inconfundíveis com “resultados” — devem elas ser acrescidas ao lucro real na proporção de 100% (receita igual a resultado), sendo descabido o desconto das despesas financeiras oriundas das atividades operacionais da cooperativa, pois não existe a correlação entre estas, e assim os juros passivos oriundos de empréstimos bancários devem ser suportados com as atividades operacionais da cooperativa, ou seja, as despesas financeiras pertencem unicamente ao campo dos atos cooperativos albergados na isenção.

As receitas financeiras se convertem em lucro tributável na proporção de 100%, enquanto os juros passivos, que são despesas financeiras, se dissociam dessas receitas e são deduzidos integralmente (100%) na apuração do resultado isento inerente aos atos cooperativos. Toda a receita financeira pertence ao resultado tributável, enquanto toda a despesa financeira pertence ao resultado não tributável (não incidência).” (grifei)

Sem a comprovação das despesas financeiras umbilicalmente inerentes e diretamente vinculadas, por um nexo imediato de necessidade, às receitas financeiras tributadas, não há como dar razão à Recorrente.

A questão subsequente diz respeito à tributação incidente sobre ganhos de capital, na venda de bens do ativo permanente.

A autoridade fiscal expõe, à fl. 44, que *“o contribuinte não tributou integralmente os resultados não operacionais obtidos com as vendas de bens do seu ativo imobilizado (sic) visto que aplicou sobre estes o índice de rateio entre os atos cooperativos e não cooperativos”*.

Prosseguindo, o autuante aduz que, *“conforme já anteriormente mencionado, à luz da legislação de regência, tais resultados não se coadunam com o conceito de ato cooperativo (sic) devendo ser considerados atividades eventuais e estranhas aos objetivos da sociedade cooperativa, portanto devem ser tributados integralmente.”*

Reage a Recorrente à tributação dos ganhos de capital, insistindo na tese de que tais ganhos devem ser rateados entre atos cooperativos e não cooperativos.

Não há como ratear o ganho de capital, como se houvesse uma parte atribuível a ato cooperativo e outra parte a ato não cooperativo. A venda de bens do ativo permanente da qual decorra ganho de capital não é ato inerente às finalidades da cooperativa. Como consequência disso, ganhos de capital são resultados que devem ser integralmente tributados, à luz dos artigos 79, 85, 85, 88 e 111 da Lei nº 5.764/1971 (artigo 168 do RIR/1994 e artigo 183 do RIR/1999).

Imprescindível que se mostre o método que o Fisco empregou, à fls. 44/45, para a apuração do ganho de capital levado à tributação, à fl. 44:

"Intimou-se o contribuinte a apresentar as contas relativas aos ganhos e perdas na alienação do ativo imobilizado, sendo que este carreou as cópias do Livro Razão (ano calendário 1996) referentes às contas de:

GANHO DE CAPITAL - nº 45701, 45801, 45802, 45803, 45611, 45651, 45661, 45671, 45621, 45631, 45721, 45741 e 45751; (Fls. 936 a 976).

PERDAS DE CAPITAL - nº 38961, 38962, 38971, 38972, 38991, 38992, 39001, 9002, 39012, 39021, 39031, 39051, 39052, 39211, 39212, 38981, 38982, 39081, 39082 e 39101. (Fls. 977 a 1.029).

Com base nas contas acima mencionadas elaborou-se o demonstrativo RESULTADO COM VENDA DO ATIVO IMOBILIZADO (GANHO OU PERDA), (Fls. 1.119 a 1.123). Na elaboração deste demonstrativo, para o ano calendário de 1996 utilizou-se as cópias do Livro Razão. Para os demais anos, os balancetes mensais coligidos a (Fls. 1.030 a 1.188).

Em seguida elaborou-se o demonstrativo APROPRIAÇÃO DE RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS, (Fls. 1.124 a 1.128), assim composto:

Coluna "RESULTADO NÃO OPER (Ganho ou Perda)" - Resulta da consolidação das receitas mencionadas na planilha DEMONSTRATIVO DO RESULTADO COM VENDA DO ATIVO IMOBILIZADO (GANHO OU PERDA), (Fls. 1.119 a 1.123).

Coluna PERCENTUAL TRIBUTADO - é o índice de rateio apurado conforme demonstrativo "ÍNDICE DE RATEIO PARA AS DESPESAS GERAIS E DEMAIS RENDIMENTOS" (Fls. 432).

Para os anos calendário 1996 e 1997 foi utilizado o índice anual constante do demonstrativo a (Fls. 508 a 511).

Coluna VALOR A TRIBUTAR - resulta da diferença entre o valor integral do resultado não operacional e aquele resultante da aplicação dos índices de rateio sobre este.

Os valores referentes a estas receitas serviram de base para o lançamento do IRPJ devido no ajuste dos anos calendários 1996, 1997 e 2000, (Fls. 05/06 - GANHOS E PERDAS DE CAPITAL), da seguinte forma:

- a) Ano calendário 1996 - Valor acumulado de dezembro (Fls. 1.124).*
- b) Ano calendário 1997 - Valor acumulado de dezembro. (Fls. 1.125).*
- c) Ano calendário 1998 - O prejuízo acumulado em dezembro, (Fls. 1.126), no valor de (R \$ 29.708,06), foi compensado com o resultado positivo das aplicações financeiras (item 4.1 deste relatório) pelo que não houve lançamento para este ano.*
- d) Ano calendário 1999 - O prejuízo acumulado em dezembro, (Fls. 1.127), no valor de (R \$ 364,98), foi compensado com o resultado positivo das aplicações financeiras, (item 4.1 deste relatório) pelo que não houve lançamento para este ano.*
- e) Ano calendário 2000 - Valor acumulado de dezembro. Fls. 1.128).”*

O parágrafo anterior traduz que a Fiscalização efetuou a compensação entre os ganhos e as perdas de capital, apurando, dessa forma, o resultado tributável decorrente da alienação de bens do ativo permanente. Correta, portanto, a Fiscalização, ao deduzir as perdas dos ganhos de capital, na forma do artigo 31 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977. Diante do exposto, deve-se negar provimento ao recurso voluntário, quanto ao tema em debate, já que não há amparo, no ordenamento jurídico pátrio, à segregação entre ganho de capital atribuível a ato cooperativo e ganho de capital atribuível a ato não cooperativo.

Seguindo, avança-se à questão relativa à apuração incorreta do imposto.

Afirma a Fiscalização que “o contribuinte adquiriu produtos de não cooperados e os registrou em sua contabilidade como se fossem aquisições de cooperados. Consequentemente, não ofereceu à tributação o resultado da venda destes produtos, conforme prevê o artigo 87 da Lei nº 5.764/1971.”

Prossegue a Fiscalização, à fl. 34:

“Este fato se deu quando da aquisição de matéria-prima de terceiros (suínos) efetuada pelos estabelecimentos da autuada em SÃO GABRIEL DO OESTE (conta nº 16921), SÃO MIGUEL DO OESTE (conta 16671) e pelo FRIGORIFICO GUATAMBU (conta nº 16646), no período de janeiro de 1998 a março de 2000, conforme os demonstrativos coligidos à (Fls. 183 a 221).

Da mesma forma ocorreu quando das aquisições de matéria prima (aves e suínos) efetuadas pelos estabelecimentos da autuada em SÃO MIGUEL DO OESTE, MARAVILHA e QUILOMBO, junto à COOPERATIVA AI, CNPJ 03.470.626/0001-50, que se deram entre 01 de janeiro de 2000 a 16 de junho de 2000, e que estão demonstradas na Planilha de (Fls. 194 a 221).”

Quanto à cooperativa A1, são tecidos valiosos comentários pela Fiscalização, às 34/35:

“Inicialmente, cumpre destacar que a COOPERATIVA A1 foi criada em outubro de 1999, contando inicialmente com 159 filiados, conforme Ata de fundação. (Fls. 171 a 178).

A partir de 01/01/2000, a COOPERATIVA A1 incorporou as Cooperativas: AGROPECUÁRIA SANTA LÚCIA, CNPJ 86.246.931/0001-90, e REGIONAL ARCO IRIS, CNPJ 83.408.658/0001-64, conforme Ata nº 02, de 05 de novembro de 1999, (Cópia a Fls. 179), as quais eram filiadas à COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE.

Segundo entendimento adotado pela fiscalizada, o fato de a COOPERATIVA A1 ter incorporado aquelas Cooperativas associadas (SANTA LÚCIA e REGIONAL ARCO IRIS) à COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE, por si só, arroga a aquela a condição de também associada a esta cooperativa central. Não entendemos consentâneo com a legislação de regência tal entendimento, pelos motivos a seguir aduzidos.

É certo que o artigo 59 da Lei nº 5.764/71 aponta no sentido de que pela incorporação uma sociedade cooperativa absorve o patrimônio, recebe os associados, assume as obrigações e se investe no direito de outra ou outras cooperativas. Também é claro o teor do disposto no artigo 227 da Lei nº 6.404/76 no sentido de que a incorporadora sucede a incorporada em todos os seus direitos e obrigações.

Acontece que tais dispositivos não devem ser interpretados isoladamente, mas sim, em conformidade com os demais dispositivos legais e estatutários que, em especial, disciplinam a associação a cooperativas e entre cooperativas.

O artigo 29 da Lei nº 5.764/71, dispõe que:

"Artigo 29. O ingresso nas cooperativas é livre a todos que desejam utilizar os serviços prestados pela sociedade, desde que adiram aos propósitos sociais e preencham as condições estabelecidas no estatuto, (...)" (Grifos nossos)

O artigo 30 da mesma Lei, assim assevera:

"Artigo 30. (...) a admissão de associados, que se efetive mediante aprovação de seu pedido de ingresso pelo órgão de administração, completa-se com a subscrição de capital social e assinatura no Livro de Matrículas". (Grifos nossos).

Da leitura dos dispositivos acima transcritos se infere que para associar-se a alguma sociedade cooperativa, seja singular ou central, devem ser atendidas três condições cumulativas, quais sejam:

1º. A aprovação do órgão de administração da Cooperativa a quem se requer a associação;

2º. A subscrição do capital social;

3º. A assinatura do Livro de Matriculas;

A COOPERATIVA AI foi constituída por 159 sócios, conforme se infere da Ata nº01, (cópia a Fls. 171 a 178), diversos daqueles que faziam parte do quadro societário das cooperativas por ela incorporadas.

Somente em 15 de maio de 2000, (cópia a Fls. 181), é que a COOPERATIVA AI encaminhou requerimento à COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE solicitando sua filiação a essa Cooperativa Central.

A COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE, por sua vez, em 15/06/2000, aprovou a filiação da COOPERATIVA AI formalizando tal admissão através da ata nº 474 - Conselho de Administração (cópia a Fls. 182).

O estatuto da COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE, estabelece que a ela: (Fls. 145)

Art 3º Poderão filiar-se todas as cooperativas agropecuárias, singulares, que exerçam quaisquer uma das atividades objeto daquela, funcionem legalmente e concordem com o que estabelece o estatuto.

§ 1º O pedido de ingresso será por escrito e mediante anexação da Ata da Assembléia Geral que aprovou a sua filiação.

§ 2 Aceita a admissão pelo Conselho de Administração, a filiada adquire os direitos e assume as obrigações deste estatuto, das deliberações tomadas e das imposições legais.

Fica evidente que a associação de cooperativas singulares à COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE depende da manifestação expressa de aceitação por esta última, exteriorizada através de ato do seu Conselho de Administração.

Ou seja, poderíamos imaginar a hipótese de que a COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE não aceitasse a filiação da COOPERATIVA AI.

A nosso ver, a sucessão de direitos e obrigações a que se refere a Lei nº 5.764/71, deve ser interpretada no sentido de que a COOPERATIVA AI sucede as Cooperativas AGROPECUÁRIA SANTA LÚCIA e REGIONAL ARCO IRIS perante a COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE, por exemplo, na distribuição das sobras líquidas correspondentes, as quais poderão ser recebidas pela COOPERATIVA AI, assim como os eventuais resultados negativos imputáveis a aquelas cooperativas incorporadas poderão ser cobrados pela COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE da COOPERATIVA AI, mas não com a exegese de aceitar que a

COOPERATIVA A1 se constitua em associada da Cooperativa Central sem atender aos requisitos legais (artigo 29 e 30 da Lei nº 5.764/71) e estatutários (artigo 3º do Estatuto da COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE) necessários para tanto.

O fato de a Ata nº 474 - Conselho de Administração, cópia a Fls. 182), considerar com efeitos retroativos a filiação pretendida é irrelevante para fins tributários, pois, em sendo um ato de natureza jurídica constitutiva que visa à formação de uma relação jurídica associação entre cooperativas), como tal deve produzir efeitos para o futuro.

Por todo o exposto, as operações efetuadas entre a COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE e a COOPERATIVA A1, no período de 01/01/2000 a 16/06/2000, foram consideradas como atos não cooperativos.”

A Recorrente refuta a acusação com base nos argumentos abaixo:

- a) a vendedora, A1, era associada desde janeiro/2000, porquanto, tendo incorporado as Cooperativas Santa Lúcia e Arco Iris, sendo estas filiadas à Recorrente ao tempo de incorporação, a Cooperativa A1 sucedeu-as nos direitos e obrigações, na data da incorporação;
- b) o direito das associadas, supracitadas, foi transmitido à incorporadora por via da sucessão legal, processando-se, mais tarde, o registro de filiação desta por ato formal, tanto que realizado com efeito retroativo ao dia 01/01/2000, no qual foi consumada a incorporação;
- c) a cooperativa A1 foi fundada dois meses antes da incorporação, já com o objetivo de incorporar as outras duas;
- d) as vendas efetuadas por A1 à Recorrente continuaram as mesmas, como se fossem realizadas pelas próprias incorporadas, que já eram filiadas;

Os argumentos da Recorrente não podem prosperar, uma vez que a incorporação das Cooperativas Agropecuária Santa Lúcia e Regional Arco Íris não conferem à incorporadora A1 o *status* de filiada à Recorrente. Em consonância com os artigos 29 e 30 da Lei nº 5.764/1971, tornar-se associado à cooperativa exige não só a manifestação de vontade de ser associado e de sujeitar-se à disciplina estatutária da entidade objeto do interesse do pretendente; exigem-se, ainda, aprovação do órgão de administração da cooperativa à qual se requer a associação, a subscrição do capital social e a assinatura do Livro de Matrículas.

In casu, o vínculo por filiação só passou a existir no instante em que esta – a filiação – foi aprovada. Perceba-se que era do interesse da própria fiscalizada, considerando suas relações jurídico-tributárias, aprovar a filiação o quanto antes. Porém, enquanto a fiscalizada não admitiu a filiação da Cooperativa A1, os atos jurídicos entre esta e a Cooperativa Central Oeste Catarinense não transcorreram no campo dos atos cooperativos.

Vale dizer que a relação jurídica de direito cooperativo somente se instaurou quando finalmente implementado o requisito consistente na aprovação, pela Recorrente, da filiação da Cooperativa A1, à luz do artigo 3º, *caput* e § 2º, do Estatuto da Cooperativa Central Oeste Catarinense.

Portanto, as aquisições de matérias-primas da Recorrente à Cooperativa A1 passaram a ser reguladas sob a abrangência dos atos cooperativos somente a partir de 15/06/2000, data em que a fiscalizada formalmente aprovou a filiação. Tendo em conta o que se consignou nestas linhas, pode-se asserir que está correto lançamento. Ou seja, as aquisições realizadas antes dessa data não são qualificadas entre os atos cooperativos.

Também nada se altera em relação às aquisições de matéria-prima efetuadas pelos estabelecimentos da autuada em São Gabriel do Oeste (conta nº 16921), SÃO MIGUEL DO OESTE (conta 16671) e pelo FRIGORÍFICO GUATAMBU (conta nº 16646), no período de janeiro de 1998 a março de 2000, pois a Recorrente confessa que não são associados, à fl. 1201.

Finalmente, a multa isolada decorrente da falta de recolhimentos sobre a base de cálculo das estimativas mensais.

Essas multas já foram reduzidas, em primeira instância, ao montante de R\$ 1.026.000,00, em razão da aplicação da nova redação dada ao artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 pela Lei nº 11.488, de 2007.

Todavia, a fiscalização encerrada em 2004 abrangeu fatos geradores ocorridos entre 1996 e 2000. Na espécie, aplicou-se a previsão normativa do artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, a incidir sobre a falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL, recalculadas, nestes autos, em razão da verificação das demais infrações aqui apuradas.

Além da multa suprarreferida, a Fiscalização também impôs à autuada a multa do artigo 44, I, da Lei nº 9.430/1996, a incidir sobre a diferença de IRPJ e CSLL não apurada na declaração de ajustes, em razão das demais infrações constantes destes autos.

Entretanto, segundo a Súmula 105 do CARF, "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." Sendo assim, deve-se cancelar a multa em referência, tendo em conta que Lei nº 11.488/2007, que fora retroativamente aplicada pela DRJ, reduzindo a sanção pecuniária à metade, acarreta consequência financeira mais gravosa, já que o entendimento jurisprudencial expresso na Súmula CARF nº 105 não só precede à lei mencionada como também propicia à Recorrente efeito sancionatório mais benéfico.

Em suma, segue meu voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, cancelando a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas de IRPJ.

É como voto.

Processo nº 13982.000788/2004-21
Acórdão n.º **1301-002.082**

S1-C3T1
Fl. 1.240

(documento digitalmente assinado)

Flávio Franco Corrêa

CÓPIA