



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº 13982.001173/2001-70
Recurso nº 132.782 Voluntário
Matéria CSLL
Acórdão nº 101-96957
Sessão de 15 de outubro de 2008
Recorrente COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE
Recorrida 7ª TURMA – DRJ – RIO DE JANEIRO – RJ I

CSLL – ATOS COOPERATIVOS – São considerados atos cooperativos aqueles realizados com sociedade cooperativa incorporadora de outras sociedades cooperativas filiadas à Cooperativa (autuada), tendo em vista que as transações continuaram sendo realizadas regularmente.

CSLL - COOPERATIVAS – RESULTADO DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS – TRIBUTAÇÃO – Os resultados obtidos nas aplicações de recursos no mercado financeiro não resultam de atos cooperativos, no conceito dado pelo art. 79 da Lei nº 5.764/71, e, por isso, se contêm no campo da incidência tributária. Todavia, impõe-se compensá-las com as despesas financeiras provenientes de empréstimos bancários contraídos.

CSLL – COOPERATIVAS – GANHO DE CAPITAL NA VENDA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE – TRIBUTAÇÃO – No caso da venda de bens pertencentes ao Ativo Permanente, utilizados em operações praticadas com cooperados e não cooperados, os resultados devem ser rateados entre essas atividades, proporcionalmente às receitas derivadas das mesmas operações.

PENALIDADE. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO (ISOLADA). FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA – Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido, apurado na ação fiscal com base no lucro real. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de tributo por estimativa, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre uma mesma infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da PRIMEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, Por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso voluntário, para que: a) seja admitida a exclusão da tributação das transações realizadas com a Cooperativa A1; b) seja admitida a exclusão das despesas financeiras da base tributável das receitas financeiras; c) seja excluído o item relativo ao ganho de capital na venda de bens do ativo permanente; e d) excluída a multa de ofício isolada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Antônio Praga

Presidente

José Ricardo da Silva

Relator

117 NOV 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio José Praga de Souza (Presidente), Sandra Maria Faroni, Aloysio José Percínio da Silva, José Sérgio Gomes, José Ricardo da Silva, Valmir Sandri, João Carlos de Lima Júnior e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente).

Relatório

COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE, já qualificada nos presentes autos, interpõe recurso voluntário a este Colegiado (fls. 1006/1013), contra o Acórdão nº 17.050, de 14/11/2007 (fls. 981/991), proferido pela colenda 7ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro - RJ, que julgou parcialmente procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de CSLL, fls. 11, onde foi incluída também a multa de ofício isolada, relativo aos anos-calendário de 1997 a 2000.

Consta do Termo de Verificação, fls. 24/34, as seguintes constatações:

A autuada adquiriu produtos de não cooperados e registrou em sua contabilidade como se os mesmos fossem de cooperados, não oferecendo à tributação o resultado da venda, descumprindo desta forma a Lei nº 5.764/1971.

Este fato decorreu da aquisição de matéria-prima de terceiros efetuada pelos estabelecimentos São Gabriel do Oeste (conta nº 16921), São Miguel do Oeste (conta 16671) e Frigorífico Guatambu (conta 16646), do período de 1998 a março de 2000.

Também incluem nesta infração as aquisições de São Miguel do Oeste e Maravilha e Quilombo junto à Cooperativa A1, no período de 1º de janeiro a 16 de junho de 2000, como se fossem aquisições de cooperativa filiada.

jr

Ocorre que, a Cooperativa A1 incorporou as cooperativas Agropecuária Santa Lúcia e Regional Arco Íris LTDA, que eram filiadas, antes desta operação, à atuada.

Entretanto, o fato de as cooperativas incorporadas serem filiadas da atuada, não confere à incorporadora Cooperativa A1 os mesmos benefícios como se associada fosse. Esclareça-se que a Cooperativa A1 somente se filiou à atuada em 16 de junho de 2000, não cabendo a retroatividade o benefício fiscal.

A atuada também obteve rendimentos de aplicações financeiras e tributou apenas parte destes, contrariando a legislação, uma vez que não se trata de ato cooperativo, definido no artigo 79 da Lei nº 5.764/71.

Também é descabida a dedução das receitas financeiras das despesas financeiras oriundas das atividades operacionais da cooperativa, pois não existe a correlação entre elas. Os juros passivos, oriundos de empréstimos bancários, devem ser suportados com as atividades operacionais da cooperativa e as demais receitas financeiras correlatas.

Da mesma forma, também foram tributados parcialmente os resultados não operacionais obtidos com as vendas do ativo imobilizado, aplicando sobre estes o índice de rateio entre os atos cooperativos e não cooperativos.

Estes resultados se enquadram como atividades e operações eventuais e estranhas aos objetos das sociedades cooperativas, portanto devem ser tributados integralmente.

Como resultado destas infrações apuradas, determinou-se a base de cálculo tributável para apuração da CSLL nos seguintes valores:

31/12/1998 – R\$ 251.961,31

31/12/1999 – R\$ 178.139,69

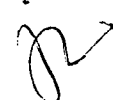
31/12/2000 – R\$ 540.779,98

Enquadramento Legal: art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88, art. 19 da Lei nº 9.249/95, art. 1º da Lei nº 9.316/96, art. 28 da Lei nº 9.430/96, art. 6º da Medida Provisória nº 1.859/99 e suas reedições, art. 85, 86, 87 e 111 da Lei nº 5.764/71.

Sobre os valores apurados mensalmente, considerando as receitas financeiras, o ganho com a venda do ativo imobilizado, e demais constatações, determinou-se, também, a multa isolada pela falta de recolhimento da CSLL por estimativa.

Enquadramento Legal: art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96; Lei nº 5.764/71, artigos 85, 86, 88 e 111.

Irresignada com o lançamento fiscal, a contribuinte apresentou tempestiva impugnação (fls. 836/848), alegando, em síntese:



1) O lançamento de CSLL é decorrente do auto de infração para constituição do crédito tributário de IRPJ, em cobrança no processo administrativo de nº 13982.001172/2001-25. Portanto, os argumentos colocados na impugnação daquele processo aplicam-se inteiramente aos lançamentos aqui impugnados, de apuração incorreta e multa isolada.

2) Transações Cooperativas e não cooperativas

A) Afirma que as receitas financeiras e o ganho de capital por venda de bens do ativo permanente são inerentes e indissociáveis do ato cooperativo, cabendo ser abrigados na não incidência prevista na Lei nº 5.764/71, pois são atos necessários praticados por exigência da regular gestão financeira e da produção, e indispensáveis à preservação dos recursos de caixa frente aos danos inflacionários.

3) Receitas de Aplicações Financeiras

A) Alega-se no Termo Fiscal que as receitas financeiras devem ser acrescidas ao lucro real na proporção de 100% (receita igual ao 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 pelo resultado dos atos cooperativos albergados na isenção.

B) Não concorda com a autuação afirmando que a receita financeira é uma receita operacional bruta, que deve, para obtenção do resultado, ser diminuída dos custos/despesas necessários, que certamente existem e não podem ser ignorados, ao escopo de transformá-la em lucro na proporção de 100%.

C) O artigo 168 do RIR/94, bem como os artigos 182 e 183 do RIR/99, determina que o imposto seja calculado sobre o resultado positivo das operações e atividades estranhas à sua finalidade.

D) Assim, se evidenciada a existência de despesa financeira, e concomitantemente da receita financeira, esta vinculada a aquela, é impositivo que na contabilidade devam ser ambas confrontadas para apuração do resultado específico e separadas das transações financeiras (empréstimos e aplicações), que pode ser negativo ou positivo.

E) Traz acórdãos do Conselho dos Contribuintes neste sentido.

No presente caso, conforme prova o demonstrativo anexo, a despesa é superior à receita, ambas financeiras, não existindo saldo positivo a ser tributado.

4) Ganhos de Capital na Vendas de Bens do Ativo Permanente.

A) As vendas são de bens usados, cujo resultado foi tributado pelo índice de rateio entre os atos cooperativos e não cooperativos.



B) Afirma ser correta a tributação proporcional, apresentando Acórdão do Conselho de Contribuintes, sob o fundamento de que, no caso de bens pertencentes ao Ativo Permanente, utilizados em operações praticadas com cooperados e não-cooperados, os resultados devem ser rateados entre essas atividades, proporcionalmente às receitas derivadas das mesmas operações.

5) Apuração incorreta do imposto

A) Defende-se alegando que a Cooperativa A1 sucedeu as filiadas Cooperativas Santa Lúcia e Arco Íris nos direitos e obrigações, na data da incorporação. Como as filiadas também eram associadas da impugnante, e esse direito não se extinguiu, e sim se transmitiu à incorporadora por via da sucessão legal.

B) A Cooperativa A1 foi fundada como o objetivo de incorporar (fundir) as outras duas, realizando as operações com a autuada como se fossem as próprias incorporadas.

C) Quanto às demais aquisições (São Gabriel do Oeste, São Miguel do Oeste, Frigorífico Guatambu), foram processadas em situações de emergência, para atendimento de compromissos de exportação, e as filiações não se consumaram ou, noutros casos, havia impedimento nesse sentido.

6) Multa isolada pela falta de recolhimento sobre a base de cálculo estimada (Lei nº 9.460/96, artigo 44, IV).

A) As bases mensais foram fixadas a partir dos mesmos valores de receitas financeiras e ganhos de capital, que serviram de lançamento anual do IRPJ e respectiva CSLL decorrente.

B) Tais multas isoladas implicam em duplicidade, por isso são ilegais e inaceitáveis, trazendo diversos acórdãos neste sentido.

Ao apreciar a matéria, a Turma de Julgamento de primeiro grau declarou a nulidade do lançamento, tendo em vista que o procedimento fiscal foi levado a efeito sem o competente MPF, conforme o acórdão nº 1.367, de 06/09/2002, assim ementado:

Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000

PROCEDIMENTO FISCAL.

VALIDAÇÃO. IMPRESCINDIBILIDADE DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – Afora as exceções expressamente previstas na legislação, é nulo o lançamento que se pauta em ação fiscalizatória efetuada ao desabrigo de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

Lançamento Nulo



A decisão acima gerou o competente recurso ex officio, o qual foi apreciado por esta Egrégia Primeira Câmara, cuja decisão, por maioria de votos, foi no sentido de dar provimento ao recurso, nos termos do Acórdão nº 101-94.574, de 14/05/2004, cuja ementa tem a seguinte redação:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração, porquanto, sua função é de dar ao sujeito passivo da obrigação tributária, conhecimento da realização de procedimento fiscal contra si intentado, como também, de planejamento e controle interno das atividades e procedimentos fiscais, tendo em vista que o Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, devidamente investido em suas funções, é competente para o exercício da atividade administrativa de lançamento.

Recurso de ofício a que se dá provimento.

Não conformada com a decisão acima, a contribuinte interpôs recurso especial, o qual foi apreciado pela CSRF em 05/12/2005, Acórdão CSRF/01-05.330, negando provimento ao pleito da interessada.

Diante disso, os presentes autos retornaram à Colenda 4ª Turma da DRJ em Florianópolis – SC, para prosseguimento no mérito.

A Turma de Julgamento de primeiro grau decidiu pela manutenção parcial da exigência tributária, conforme acórdão citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000

RECEITAS FINANCEIRAS - COOPERATIVAS: Incide Contribuição Social sobre o Lucro Líquido sobre os resultados das aplicações financeiras, considerados atos não-cooperativos.

ALIENAÇÃO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE - COOPERATIVAS - São passíveis de tributação os resultados na alienação de bens do ativo permanente de sociedade cooperativa, por serem classificados como ganho de capital e constituírem resultados não-cooperativos.

ATOS COM NÃO ASSOCIADOS - ATOS NÃO COOPERATIVOS - São considerados atos não cooperativos as operações de aquisições de matéria prima com terceiros, mesmo que em caráter de urgência.

ATOS COM NÃO ASSOCIADOS - ATOS NÃO COOPERATIVOS - São considerados atos não cooperativos as operações de aquisições de matéria prima com Cooperativa não filiada. A incorporação de associados não confere a condição, à incorporadora, de filiada à Cooperativa (autuada).



NOVOS ÍNDICES DE RATEIO - Procedente o lançamento que decorre da apuração de novos índices de rateio entre os atos cooperativos e não cooperativos, que foram apurados mediante as infrações constatadas (atos com terceiros que foram considerados isentos da tributação).

MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS DE CSLL - Incide multa de ofício isolada sobre os valores da contribuição social devidos e não pagos, calculados sobre a base de cálculo estimada, ainda que apurado prejuízo fiscal no encerramento do período de apuração (ajuste anual), se constatado que o levantamento do balanço ou balancete de suspensão ou redução não atendeu a forma prescrita no art. 35 da Lei nº 8.981, de 1995, e alterações posteriores (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007).

MULTA ISOLADA - REDUÇÃO DE 75% PARA 50% - Cabe a aplicação da regra do art. 106, inc. II, do Código Tributário Nacional, que dispõe que a lei nova se aplica a ato ou fato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Lançamento Procedente em Parte

Ciente da decisão de primeira instância em 07/12/2007 (fls. 1005), e com ela não se conformando, a contribuinte recorre a este Colegiado por meio do recurso voluntário apresentado em 20/12/2007 (fls. 1006), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que a autuação ocorreu porque nos anos-calendário de 1998, 1999 e 2000 a cooperativa efetuou a aquisição de matéria-prima de terceiros, considerada indevidamente como de associadas;
- b) que a recorrente adquiriu produtos de não cooperados e registrou em sua contabilidade como se fossem de cooperados, não oferecendo à tributação os resultados com as vendas desses produtos. Algumas compras de não associados ocorreram nos estabelecimentos de São Gabriel do Oeste, São Miguel do Oeste e no Frigorífico Guatambu. A maior parte das compras, porém, foi efetuada da Cooperativa A1, no período de 1º de janeiro de 2000 até 16 de junho de 2000;
- c) que a ação fiscal afirma que as compras da Cooperativa A1 no período mencionado, foram efetuadas como aquisições de cooperativa filiada, entretanto, esta não era, pois a Cooperativa A1 só efetuou o seu pedido de filiação em 15 de maio de 2000, o qual foi aceito em 16/06/2000. Aduz ainda que o contribuinte está exercendo um benefício fiscal, portanto, o mesmo não pode ser exercido de forma retroativa;
- d) que está equivocada a interpretação fiscal, pois a Cooperativa A1 era, de fato e de direito, associada da recorrente desde 1º janeiro de 2000, pois,

sendo incorporadora das Cooperativas Santa Lúcia e Arco Íris, e sendo estas filiadas da recorrente ao tempo da incorporação, a Cooperativa A1 sucedeu-as nos direitos e obrigações na data da incorporação;

- e) que as cooperativas incorporadas eram associadas da recorrente e esse direito não se extinguiu, e sim transmitiu-se à Cooperativa A1 por via da sucessão legal, processando-se mais tarde, por formalidade, o registro de filiação que foi efetuado com efeito retroativo ao dia 01/01/2000;
- f) que a filiação à recorrente das cooperativas incorporadas pela Cooperativa A1, era, sim, um direito e uma efetiva vantagem delas que se transmitiu à incorporadora, e que, ainda, sempre foi respeitada como tal pela recorrente. Por isso, ao que compreende, as compras da Cooperativa A1, no período de janeiro a junho de 2000, não podiam ser consideradas como de “terceiros”, e sim como compras de associada, desse modo, insuscetíveis de apoiar o lançamento de ofício;
- g) que, sobre a aquisição de matéria-prima de terceiros, sobre as receitas financeiras e resultados não operacionais (vendas do ativo imobilizado), foram determinados os valores das multas isoladas devidas nos anos-calendário de 1997 a 2000;
- h) cabe recordar que a CSLL exigida neste processo, R\$ 89.523,28, resulta das aquisições de matéria-prima de terceiros, não cooperados, item 1.1 do TVF. Conforme relata o termo, os ajustes da CSLL devidos de 1996 a 2000, referentes às receitas financeiras e receitas não operacionais foram constituídas como reflexo do processo n. 13982.001172/2001-25, referente ao IRPJ e CSLL. Então, os lançamentos de multa isolada abrangeram: I) compras de matérias-primas de terceiros; II) receitas com aplicações financeiras; III) receitas não operacionais obtidas pelas vendas do ativo imobilizado;
- i) cabe observar que o processo citado, nº 13982.001172/2001-25, foi considerado nulo pela DRJ Florianópolis. Dessa decisão resultou o recurso de ofício para o Conselho de Contribuintes, o qual, pelo Acórdão nº 101-94.497, negou provimento por unanimidade ao mesmo, consumando-se em definitivo a nulidade;
- j) que, nulo o processo originário, também são nulos os lançamentos de multa isolada neste processo, sobre as mesmas parcelas arroladas e tributadas no processo considerado nulo em definitivo pelo Conselho de Contribuintes;
- k) que, todos os valores de receitas financeiras e de receitas não operacionais (vendas de ativo), que embasaram lançamentos de multas isoladas, devem ser cancelados, seja pela nulidade do processo matriz, que também atingiu as infrações motivadoras, seja porque, se inexistente fosse a nulidade, seriam viciados pela duplicidade, isto é, pela aplicação de duas multas sobre a mesma base de cálculo;

- l) que, também deve ser cancelada a multa isolada sobre os demais valores, por configurarem cobrança de penalidade em duplicidade;
- m) que, evidenciada a existência de despesas financeiras, e concomitantemente de receita financeira, esta vinculada a aquela, é impositivo que, na contabilidade, devam ambas ser confrontadas para apuração do resultado específico e separado das transações financeiras. No presente caso, conforme comprova o demonstrativo em anexo, as despesas financeiras foram sempre superiores às receitas financeiras, não existindo saldo positivo a ser tributado;
- n) que, no Acórdão nº 101-92.912, a Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em processo anterior da própria recorrente, reconheceu o direito de deduzir as despesas financeiras das receitas financeiras, nada havendo a tributar se as despesas forem superiores às receitas. Decidiu-se nesse mesmo acórdão que: *“... no caso de bens pertencentes ao ativo permanente, utilizados em operações praticadas com cooperados e não cooperados, os resultados devem ser rateados entre essas atividades, proporcionalmente às receitas derivadas das mesmas operações”*;
- o) que o próprio Termo de Verificação Fiscal relata às fls. 08, que os resultados não operacionais obtidos com as vendas do ativo imobilizado foram apurados pela recorrente mediante aplicação do índice de rateio entre os atos cooperados e não cooperados, inexistindo, portanto, qualquer valor a tributar;
- p) que a Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes tem decidido que, no caso de tributação anual, após encerrado o respectivo exercício, a exigência deve se restringir à diferente entre a contribuição devida e aquela recolhida por estimativa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Operações Realizadas com a Cooperativa A1

Afirma a autoridade autuante que:



“Entretanto, o fato de as cooperativas incorporadas serem filiadas da atuada, não confere à incorporadora Cooperativa A1 os mesmos benefícios como se associada fosse. Esclareça-se que a Cooperativa A1 somente se filiou à atuada em 16 de junho de 2000, não cabendo a retroatividade o benefício fiscal.”

Ora, não se trata de qualquer benefício fiscal, pois a Lei nº 5.764/71, prevê a não incidência tributária das operações com associados, ou seja, as operações realizadas pelas entidades cooperativas com entes ligados não estão abrangidos pela incidência do tributo, ou seja, não corresponde a qualquer benefício fiscal.

Pois bem, em 1º de janeiro de 2000, a Cooperativa A1, incorporou as Cooperativas Santa Lúcia e Arco Íris, as quais eram filiadas à recorrente e realizavam antes dessa data, transações comerciais com a mesma.

Após a incorporação, mais precisamente no período de 01/01/2000, até 16/06/2000, a Cooperativa A1, continuou realizando operações com a recorrente, diga-se de passagem, as mesmas operações que as cooperativas incorporadas realizavam, ou seja, ainda que a mencionada cooperativa tenha efetuado seu pedido de filiação à recorrente e aceito somente em 16/06/2000, todos os sócios das incorporadas eram filiados à interessada, e continuaram sendo mesmo após a incorporação.

Diante disso, é de se aceitar como sendo atos cooperados, todos aqueles realizados entre a recorrente e a Cooperativa A1, a partir do momento em que esta incorporou as Cooperativas Santa Lúcia e Arco Íris, as quais eram regularmente filiadas à defendente.

Ou seja, as cooperativas incorporadas eram associadas da recorrente e o direito não se extinguiu por ocasião da incorporação, e sim foi transmitido à Cooperativa A1, por via de sucessão legal, tendo sido formalizado, posteriormente, o registro de filiação.

Nessas condições, sou pela exclusão da tributação do resultado das operações realizadas entre a recorrente e a Cooperativa A1.

Receitas Financeiras

Relativamente aos ganhos de capital oriundos de aplicações no mercado financeiro, seguramente essas operações não se enquadram como atos cooperativos.

Este Primeiro Conselho de Contribuintes possui farta jurisprudência no sentido de que os rendimentos reais auferidos pelas cooperativas em aplicações no mercado financeiro enquadram-se entre aquelas atividades consideradas *ato não cooperativo*, devendo, portanto, sofrer a incidência do imposto de renda.

O artigo 111, da Lei nº 5.764, de 16/12/71, dispõe que serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 da referida lei.

Os artigos 85, 86, 87 e 88 da Lei nº 5.764/71 estão assim redigidos:

Art. 85 – As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.

Art. 86 – As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.

Parágrafo único – No caso das cooperativas de créditos e das seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas, o disposto neste artigo só se aplicará com base em regra a serem estabelecidas pelo órgão normativo.

Art. 87 – Os resultados das operações das cooperativas com não associados mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

Art. 88 – Mediante prévia e expressa autorização concedida pelo respectivo órgão executivo federal, consoante as normas e limites instituídos pelo Conselho Nacional de Corporativismo, poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas públicas ou privadas, em caráter excepcional, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares.

Parágrafo único – As inversões decorrentes dessa participação.

Como a lei assevera no artigo 111 retrotranscrito que somente as rendas provenientes das atividades de que tratam os artigos 85, 86 e 88 são consideradas tributáveis, construiu-se um entendimento, “*a contrario sensu*”, de que todos os demais resultados obtidos pelas cooperativas seriam não tributáveis.

Esta interpretação, todavia, não pode ser extensiva aos resultados de atividades estranhas aos objetivos precípuos das cooperativas que justificam o tratamento tributário que a lei lhes reserva.

Se a cooperativa pratica atos que não são considerados pela lei como atos cooperativos estará evidentemente praticando um ato não cooperativo que, salvo permissão legal, pode até ensejar a intervenção do Poder Público na cooperativa quando contumaz o desvio de suas finalidades típicas ou normais, por caracterizar violação das disposições legais.

Com efeito, diz a Lei nº 5.764/71 em seu artigo 93 e inciso I, com a seguinte redação:

Art. 93. O Poder Público, por intermédio da administração central dos órgãos executivos federais competentes, por iniciativa própria ou

solicitação da Assembléia Geral ou de Conselho Fiscal, intervirá nas cooperativas quando ocorrer um dos seguintes casos:

I – violação contumaz das disposições legais.

Ao tratar do ato cooperativo, diz a referida lei:

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

Parágrafo único – O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produtos ou mercadorias.

No entanto, a lei permite às cooperativas a prática de certos atos que, embora não cooperativos, estão ligados à consecução de seus objetivos.

Estes atos estão previstos nos artigos 85, 86 e 88 da referida lei, acima transcritos, sendo a redação taxativa. O intérprete não pode estender a autorização a outras hipóteses.

São os atos não cooperativos autorizados por lei.

Assim, os resultados positivos obtidos pelas cooperativas na prática dos atos não cooperativos autorizados por lei são considerados como renda tributável (lei cit. Art. 111), sendo levados à conta do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos (art. 87).

A Lei das Cooperativas não deu tratamento específico aos resultados dos atos não cooperativos, não autorizados por ela (como o fez no artigo 111 c/c o art. 87 em relação aos autorizados), porque, não provindo de atos cooperados, estão fora do campo da não incidência, ou seja, estão dentro do campo da incidência tributária a que estão sujeitos os ganhos de todas as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, sejam quais forem os seus fins (art. 95, I, e 96, I, do RIR/80).

Exatamente por isso é que o Regulamento do Imposto de Renda ressalva que o tratamento de se tributar apenas os resultados que indica (e que são precisamente os referidos nos artigos 85, 86 e 88, da Lei nº 5.764/71) dirige-se às cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica.

O argumento do contribuinte de que a receita financeira resultante de aplicações no mercado financeiro com não cooperado deve ser compensada com a despesa financeira



assumida nos empréstimos bancários contraídos é não apenas razoável e justa como está de acordo com a jurisprudência indicada por ela.

Há que se tributar o lucro e não apenas as receitas dessa natureza.

Observe-se que o formulário de preenchimento de declaração de rendimentos da pessoa jurídica, ao incluir receitas e despesas financeiras na mesma soma algébrica assegura esse tratamento. Se dos componentes dessa soma se pinçarem as receitas financeiras obtidas no mercado financeiro para tratamento a parte, devem-se também pinçar as despesas da mesma natureza para esse tratamento.

Se o fisco, na revisão da declaração de rendimentos da fiscalizada, discorda que a receita seja ato cooperativo, entendimento que também esposo, deveria, para efeito tributário, corrigir a inexatidão contábil para que a tributação se fizesse sobre base de cálculo correta.

Dessa forma, considerando-se que as receitas auferidas no mercado financeiro estejam em sua totalidade no campo da incidência do tributo, da mesma forma deve-se considerar que as despesas da mesma natureza também devem fazer parte da matéria tributável, ou seja, devem ser excluídas daquelas para que seja tributado o lucro apurado, e não apenas as receitas auferidas.

Nesta ordem de juízos, voto no sentido de dar provimento parcial ao presente item, para que se exclua da base de cálculo (receitas financeiras) as despesas da mesma natureza (despesas financeiras).

GANHO DE CAPITAL NA VENDA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, foi constatado que a interessada tributou parcialmente os resultados obtidos com as vendas do ativo imobilizado, aplicando sobre estes o índice de rateio entre os atos cooperativos e não cooperativo. Entretanto, por ser ato não cooperativo, caberia a tributação do resultado total, e não parcial.

A decisão recorrida manteve a autuação, destacando que:

Em sua defesa, a interessada alega que os ganhos de capital também devem ser abrigados na não incidência prevista na Lei nº 5.764/71, pois são atos necessários indispensáveis à preservação dos recursos de caixa. Aduz, ainda, que o resultado foi corretamente tributado pelo índice de rateio entre os atos cooperativos e não cooperativos, pois são utilizados entre essas atividades.

Em que pese suas alegações, o mesmo raciocínio que fundamenta a tributação das receitas decorrentes de aplicações financeiras é aplicado aos ganhos de capital na venda dos bens do Ativo Permanente. Estes rendimentos também são considerados ganhos de natureza financeira, sendo, portanto, atos não cooperados, cabendo a tributação sobre os resultados positivos.

Aqui deve se aplicar o mesmo princípio de tributação dos demais resultados de uma sociedade cooperativa, qual seja, o do rateio entre o resultado das atividades exercidas com os associados e com não associados, exatamente nos termos da decisão proferida por este Colegiado ao apreciar o recurso voluntário desta mesma contribuinte no processo nº 13982.000696/97-33, conforme o Acórdão nº 101-92.912, de 07 de dezembro de 1999, cuja ementa tem a seguinte redação:

IRPJ – SOCIEDADES COOPERATIVAS. RECEITAS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS, REVENDA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE. TRIBUTAÇÃO. HIPÓTESE.

Os ganhos auferidos pelas sociedades cooperativas em razão de aplicações de recursos no mercado financeiro, devem ser compensados com gastos de mesma natureza. Tributa-se, portanto, o resultado positivo alcançado.

No caso de bens pertencentes ao Ativo Permanente, utilizados em operações praticadas com cooperados e não cooperados, os resultados devem ser rateados entre essas atividades, proporcionalmente às receitas derivadas das mesmas operações.

Assim, seguindo a mesma linha de raciocínio, os bens que compõem o ativo permanente de uma sociedade cooperativa, quando utilizados em operações realizadas com cooperados e não cooperados, quando alienados, devem ter seus resultados rateados entre essas atividades, proporcionalmente às receitas derivadas das mesmas operações.

Concluindo, de acordo com o relato da autoridade autuante (fls. 08), os resultados não operacionais obtidos com as vendas do ativo imobilizado foram apurados pela recorrente mediante aplicação do índice de rateio entre os atos cooperativos e não cooperativos, exatamente de acordo com o entendimento deste Colegiado, supra-mencionado.

Nessas condições, sou pelo provimento do presente item.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA

A autoridade lançadora calculou a multa isolada lançada de ofício, com fundamento no artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, tendo em vista que o contribuinte optou pela tributação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, com base no lucro estimado.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96, ao especificar as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, estabeleceu:

“Art. 44 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

...

IV – isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do artigo 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

V – isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado que não houver sido pago ou recolhido.”

Os dispositivos acima transcritos têm como objetivo obrigar o sujeito passivo ao recolhimento dos tributos e contribuições sociais declarados (inciso V) ou que deixou de efetuar o pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma estipulada no artigo 2º, da Lei nº 9.430/96, ou seja, recolhimento por estimativa por empresas que estavam sujeitas ao pagamento pelo lucro real.

No caso dos autos a fiscalização aplicou a multa de lançamento de ofício, isoladamente, por entender que houve a falta de pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido a qual já incide multa de lançamento de ofício.

A autoridade lançadora reconstituiu o lucro líquido contábil em cada período-base, com os ajustes correspondentes aos valores incluídos no auto de infração, e apurou o valor da CSLL que deveria ter sido paga em cada mês, com a aplicação da multa de lançamento de ofício.

Como se vê, foi aplicada a multa isolada sobre a Contribuição Social devida, e também da multa normal de lançamento de ofício, sobre os valores considerados ainda devidos.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96, ao especificar as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, no seu inciso IV, do § 1º, prevê a cobrança da referida multa, isoladamente, no caso em que o contribuinte deixa de efetuar os recolhimentos por estimativa, quando apurada base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente ou quando o imposto já tiver sido recolhido.

Ainda, a legislação autoriza a cobrança de tal multa, isoladamente, quando em procedimento fiscal verificar-se a falta do recolhimento da estimativa e quando não houver imposto a ser cobrado pelo fato da contribuinte ter apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Admitir a aplicação da multa de ofício cumulativamente com a multa isolada, pela falta de recolhimento da estimativa sobre os valores apurados em procedimento fiscal, significaria admitir que, sobre imposto apurado de ofício, se aplicassem duas punições, atingindo valores idênticos ou superiores ao das penalidades cominadas para faltas qualificadas. Tal penalidade seria desproporcional ao proveito obtido com a falta.

Além do mais, transpondo para o Direito Tributário, tendo em vista as disposições do artigo 112 do CTN, haja vista a sua semelhança com o Direito Penal em relação aos bens de interesse público protegidos por ambos, as disposições do artigo 70 do Código Penal, conclui-se que, quando o agente, mediante uma só ação ou omissão, pratica dois ou mais

crimes, idênticos ou não, aplica-se-lhe a mais grave das penas cabíveis ou, se iguais, somente uma delas, mas aumentada, em qualquer caso, de um sexto até metade.

A legislação tributária nem mesmo permite a aplicação concomitante da multa de mora com a multa de ofício que é muito menos onerosa. Por decorrência, deve ser cancelada a multa por falta de recolhimento do imposto por estimativa ou por balanço de suspensão/redução.

Esta matéria já tem jurisprudência formada no Primeiro Conselho de Contribuintes e com decisão favorável ao sujeito passivo e entre outros acórdãos, podem ser transcritas as seguintes ementas:

“MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de imposto por estimativa em ajustes efetuados pela fiscalização, com a glosa de adições/exclusões ao lucro líquido na determinação do lucro real, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre o mesmo fato apurado em procedimento de ofício.” (Acórdão nº 101-93.939, de 17/09/2002)

“PENALIDADE. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO (ISOLADA). FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de imposto por estimativa em de ajustes efetuados pela fiscalização, com a glosa de custos/despesas operacionais e adições e exclusões ao lucro líquido na determinação do lucro real, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre uma mesma infração.” (Acórdão nº 101-93.692, de 05/12/2001)

“PENALIDADE. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOB BASE ESTIMADA. Incabível a aplicação concomitante da multa de lançamento de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa calculada sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal.” (Acórdão nº 103-20.475, de 07/12/2000)

“IRPJ - RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA – MULTA ISOLADA - Encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido apurado, com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente, revelando-se improcedente e cominação de multa sobre eventuais diferenças se o imposto recolhido superou, largamente, o efetivamente devido. Recurso provido.” (Acórdão nº 103-20.572, de 19/04/2001).”

“MULTA ISOLADA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – CABIMENTO - A multa isolada de lançamento de ofício só tem cabimento na existência do seu pressuposto fundamental como seja a falta de recolhimento de imposto. Não enseja assim sua aplicação a prática de qualquer ilícito, com ênfase para formal, que não denote inadimplência do sujeito passivo a qualquer obrigação principal. Recurso provido.” (Acórdão nº 103-20.931, de 22/05/2002)

“CSSL. LUCRO REAL ANUAL. ESTIMATIVA MENSAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. FISCALIZAÇÃO ANTES E APÓS A ENTREGA DA DIRPJ. MULTAS DE OFÍCIO ISOLADA E EM CONJUNTO. SUBSISTÊNCIA PARCIAL DA TRIBUTAÇÃO. Não podem prosperar a incidência da multa de ofício isolada sobre os valores mensais estimados não-recolhidos e a exigência de multa associada à parcela defluente da apuração anual, tendo em vista que aquela, por ser mera antecipação desta, esta aquela contém. Subsistirá a exigência da multa isolada quando a ação fiscal se der no curso do ano-calendário, desde que indisponíveis as demonstrações financeiras, em toda a sua extensão e profundidade, do período investigado.” (Acórdão nº 103-20.662, de 20/07/2001)

“MULTA – Art. 44 da Lei nº 9.430/96. A multa de ofício, lançada pela autoridade tributária, não pode ser calculada sobre valor superior ao montante da falta ou insuficiência de recolhimento do imposto. Recurso provido.” (Acórdão nº 105-12.986, de 09/11/1999)

“PENALIDADE. MULTA ISOLADA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - FALTA DE RECOLHIMENTO - PAGAMENTO POR ESTIMATIVA - Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido devido por estimativa em ajustes efetuados pela fiscalização após o encerramento do ano calendário.” (Acórdão nº 107-07.047, de 19/03/2003)

“MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO ISOLADA - INAPLICABILIDADE - No pagamento espontâneo de tributos, sob o manto, pois, do instituto da denúncia espontânea, não é cabível a imposição de qualquer penalidade, sendo certo que a aplicação da multa de que trata a Lei 9.430/96 somente tem guarida no recolhimento de tributos feitos no período da graça de que trata o artigo 47 da Lei 9.430/96, sem a multa de procedimento espontâneo.” (Acórdão nº 107-06.591, de 17/04/2002)

“PENALIDADE. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO (ISOLADA). FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício por falta de recolhimento de imposto por estimativa em ajustes efetuados pela fiscalização após o encerramento do ano calendário, com glosa de prejuízos compensados além do percentual permitido pela Lei nº 8.891/95, arts. 42 e 58 na determinação do lucro real.” (Acórdão nº 107-06.894, de 04/12/2002)

No caso, tem razão a recorrente quando diz que a fiscalização pretende cobrar a multa de lançamento de ofício incidente sobre tributo lançado, também de ofício, concomitantemente com a multa de lançamento de ofício, isolada, sobre a insuficiência/falta calculada em decorrência da mesma infração.

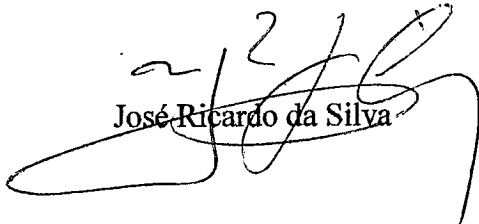
Desta forma, sou pelo provimento do recurso voluntário relativamente a multa isolada lançada de ofício.

CONCLUSÃO

Pelas razões expostas voto no sentido de DAR provimento parcial ao recurso voluntário, para que: a) seja admitida a exclusão da tributação das transações realizadas com a Cooperativa A1; b) seja admitida a exclusão das despesas financeiras da base tributável das receitas financeiras; c) seja excluído o item relativo ao ganho de capital na venda de bens do ativo permanente; e d) excluída a multa de ofício isolada.

É como voto.

Sala das Sessões, em 15 de outubro de 2008


José Ricardo da Silva

