



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13982.720481/2013-31  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-005.452 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de março de 2021  
**Recorrente** COOPERATIVA DE PRODUÇÃO E CONSUMO CONCORDIA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2008

TRANSCRIÇÃO LITERAL DOS TERMOS DA IMPUGNAÇÃO. AUSÊNCIA DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA. ART. 57, § 3º DO RICARF. TRANSCRIÇÃO DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

Havendo a transcrição literal dos termos da Impugnação para o Recurso Voluntário, caracteriza-se a situação prevista no art. 57, § 3º do RICARF, que é a de ausência de novas razões de defesa apresentadas pelas partes, permitindo, assim, a transcrição da decisão de primeira instância, se o Relator propuser confirmar e adotar a decisão recorrida.

**SOCIEDADES COOPERATIVAS. SEGREGAÇÃO DE RECEITAS.**

Devem ser apuradas em separado as receitas das atividades próprias das cooperativas e as receitas derivadas das operações por elas realizadas com terceiros. Igualmente computados em separado os custos diretos, e imputados às receitas com as quais guardam correlação. A partir daí, e desde que impossível destacar os custos e encargos indiretos de cada uma das duas espécies de receitas, devem eles ser apropriados proporcionalmente ao valor das duas receitas brutas (PN CST 73/75).

**RESULTADOS FINANCEIROS. ATOS NÃO-COOPERATIVOS.**

O resultado das aplicações financeiras, em qualquer de suas modalidades, efetuadas por sociedades cooperativas, inclusive as de crédito e as que mantenham seção de crédito, não está abrangido pela não incidência de que gozam tais sociedades.

**COOPERATIVA. FATES. DESTINAÇÃO.**

Os recursos do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social - Fates destinam-se a prestação de assistência aos associados, seus familiares e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa. Não há previsão para distribuição desses recursos em pecúnia aos empregados.

**MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO CUMULATIVA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA 105 DO CARF.**

Não cabe aplicação da multa isolada por não recolhimento de estimativas cumulativamente com a aplicação da multa de ofício, tendo as duas como

referência o mesmo ano-calendário. Matéria sumulada pelo CARF. Súmula nº 105.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2008

**DILIGÊNCIA. DESCABIMENTO.**

Descabe a realização de diligência destinada a suprir a omissão da parte na produção de suas provas.

**ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.**

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.**

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejulgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, **i) em face do empate no julgamento**, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar os lançamentos de multas isoladas sobre estimativas não recolhidas a título de IRPJ e CSLL, conforme determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, vencidos os Conselheiros Marco Rogério Borges, Evandro Correa Dias, Iágaro Jung Martins e Paulo Mateus Ciccone que negavam provimento; **ii) por unanimidade de votos**, negar provimento ao recurso voluntário em relação aos demais lançamentos perpetrados pelo Fisco. O Conselheiro Evandro Correa Dias manifestou intenção de apresentar declaração de voto referentemente ao item “i”, entretanto, findo o prazo regimental, o Conselheiro não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do § 7º do art. 63 do Anexo II da Portaria MF nº 343/15 (RICARF).

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luciano Bernart – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Evandro Correa Dias, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Iágaro Jung Martins, Paula Santos de Abreu, Luciano Bernart, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 523-578 e docs. anexos) interposto em face de Acórdão nº 07-39.440, da 4ª Turma da DRJ/FNS (fls. 493-508), em sessão realizada em 16 de março de 2017, por meio do qual o referido órgão julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Contribuinte (fl. 397-449 e docs. anexos), de forma a manter o lançamento tributário em desfavor Impugnante.

### I. Autos de Infração (AIs), Impugnação e DRJ

2. Por economia e celeridade processual, transcreve-se o relatório do Acórdão da DRJ de fls. 494-499.

Por meio dos Autos de Infração, às folhas 2 a 23, foram exigidas da Interessada acima qualificada as importâncias indicadas no quadro abaixo, acrescidas de multa de ofício de 75% e de juros de mora:

| TRIBUTO                                          | VALORES EM REAIS |
|--------------------------------------------------|------------------|
| Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ          | 1.082.195,13     |
| Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL | 433.906,48       |

Foram exigidas também Multas Regulamentares por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, nos valores abaixo demonstrados:

| MULTA                                | VALORES EM REAIS |
|--------------------------------------|------------------|
| Multa regulamentar (estimativa IRPJ) | 735.842,50       |
| Multa regulamentar (estimativa CSLL) | 264.558,35       |

As exigências referem-se a fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2008.

#### RELATO DA FISCALIZAÇÃO

No “Termo de Verificação Fiscal” (f. 23 a 46), a Fiscalização revela, em síntese, que:

- De acordo com o estatuto social, a Interessada tem por objeto social promover, em especial, a venda da produção agrícola e pecuária (industrialização) dos seus associados e a compra de bens para consumo dos associados.

- Intimada a prestar informações, esclareceu que realiza o controle do ato cooperativo por atividade, conforme a seguinte tabela:

Tabela 1 – Forma de controle do ato cooperativo por atividade.

| Atividade             | Forma de controle do ato cooperativo |
|-----------------------|--------------------------------------|
| Aves                  | Entrada                              |
| Cereais               | Saída                                |
| Citros                | Entrada                              |
| Fábrica de rações     | Saída                                |
| Insumos agropecuários | Saída                                |
| Leite                 | Entrada                              |
| Madeira               | Entrada                              |
| Moinho de trigo       | Saída                                |
| Parcerias EMBRAPA     | Saída                                |
| Reflorestamento       | Saída                                |
| Suínos                | Entrada                              |
| Supermercado          | Saída                                |

- A Fiscalização intimou a Interessada a apurar o percentual do ato cooperado/não cooperado para cada uma das atividades mencionadas no Demonstrativo das Atividades e Controle do Ato Cooperativo. Em atendimento, foi apresentada a tabela abaixo:

| Demonstrativo de Apuração do Ato Cooperativo Por Atividade | (10) - INGRESSO BRUTO (= 5) | (11) - VENDA BRUTA (= 9) | (12) - RECEITA OPERACIONAL BRUTA (10 + 11) | (13) - Critério Apuração Ato Cooperativo | (14) - PROPORÇÃO ATO COOPERATIVO (10 / 12) |
|------------------------------------------------------------|-----------------------------|--------------------------|--------------------------------------------|------------------------------------------|--------------------------------------------|
| AVES                                                       | 16.668,06                   | 0,00                     | 16.668,06                                  | Entrada                                  | 100,00%                                    |
| CEREAIS                                                    | 31.926.152,16               | 3.012.622,44             | 34.938.774,60                              | Saída                                    | 91,38%                                     |
| CITROS                                                     | 815.220,78                  | 280.688,72               | 1.095.909,50                               | Entrada                                  | 74,39%                                     |
| FABRICA DE RAÇÕES                                          | 807.116,83                  | 1.250.593,19             | 2.057.710,02                               | Saída                                    | 39,22%                                     |
| INSUMOS AGROPECUARIOS                                      | 69.039.806,04               | 33.167.075,14            | 102.206.881,18                             | Saída                                    | 67,55%                                     |
| LEITE                                                      | 40.845.767,26               | 1.336.659,00             | 42.182.426,26                              | Entrada                                  | 96,83%                                     |
| MADERA                                                     | 80.122,04                   | 8.124,27                 | 88.246,31                                  | Entrada                                  | 90,79%                                     |
| MOINHO DE TRIGO                                            | 250.840,29                  | 2.197.113,12             | 2.447.953,41                               | Saída                                    | 11,69%                                     |
| PARCERIAS EMBRAPA                                          | 273.753,41                  | 1.292.940,97             | 1.566.694,38                               | Saída                                    | 17,47%                                     |
| REFLORESTAMENTO                                            | 0,00                        | 5.034,04                 | 5.034,04                                   | Saída                                    | 0,00%                                      |
| SUINOS                                                     | 85.730.945,26               | 951.047,65               | 86.681.992,91                              | Entrada                                  | 98,90%                                     |
| SUPERMERCADO                                               | 8.781.579,07                | 29.115.008,33            | 37.897.587,40                              | Saída                                    | 23,17%                                     |
| TOTAL                                                      | 238.607.971,20              | 72.617.906,87            | 311.225.878,07                             |                                          | 76,67%                                     |

- A Interessada informou que o sistema de informações utilizado pela cooperativa gravava os registros contábeis de **forma globalizada**, ou seja, sem a apuração de resultados por área de negócios ou atividades.

- A Interessada apurou o índice **geral** de 23,329% e 76,671% de ato não-cooperado e cooperado.

- A Fiscalização assevera que não identificou na escrita contábil do sujeito passivo a segregação das operações com cooperados e não-cooperados de acordo com as atividades exercidas pelo sujeito passivo, ficando evidente que tal separação se faz por meio de rateios.

- A Fiscalização entende que essa forma de apuração do resultado não atende ao disposto no Parecer Normativo CST nº 73/75, de modo que alterou o critério adotado pela contribuinte de utilizar um índice global de rateio, e fez a apropriação do ato cooperativo com base nos percentuais **por atividade**, conforme demonstrado no quadro acima, produzido pela própria contribuinte.

- Deste modo, foram aplicados os percentuais por atividade, o que acarretou ajustes em deduções da receita (deduções de PIS, Cofins e ICMS sobre vendas) e custos operacionais.

- A contribuinte imputou parte de custo com empréstimos na apuração do resultado com aplicações financeiras. A Fiscalização entendeu que o referido custo dos empréstimos beneficiou toda atividade da cooperativa, de modo que aplicou o índice de rateio global.

- Quanto ao valor de participação dos empregados nos resultados, a Fiscalização imputou aos atos cooperados, por entender que não havia previsão legal

para referida distribuição. Assevera que o resultado com atos não-cooperados deve ser destinado ao Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social – FATES para prestação de assistência, não havendo previsão para sua distribuição em pecúnia.

- Deste procedimento, resultou a alteração do resultado do ato cooperado de R\$ 7.024.759,37 para R\$ 1.654.673,56. A diferença de R\$ 5.370.085,81 foi considerada dedução indevida do lucro real. O saldo de prejuízos fiscais de períodos anteriores foi utilizado em compensação com a matéria tributável de IRPJ, o mesmo ocorrendo com o saldo de bases negativas de CSLL em relação à matéria tributável de CSLL.

- Também foram majorados em R\$ 812.111,79 os valores de provisões adicionadas no Lalur, por conta da utilização dos percentuais de rateio por atividade. Essas provisões são: (a) provisão para perda de créditos de PIS e Cofins, (b) provisão para perda com suínos, (c) provisão para perda com fertilizantes.

- Foi aplicada multa isolada de 50% por falta de recolhimento de estimativas. A contribuinte não apresentou o detalhamento dos balanços mensais de suspensão, o que levou a Fiscalização a glosar o valor excluído a título de resultado de ato cooperado, por falta de comprovação. Em razão desse ajuste, houve a apuração de estimativas não recolhidas, o que acarretou a exigência da multa isolada.

- Sobre os valores dos tributos devidos foi aplicada a multa de ofício de 75%.

#### IMPUGNAÇÃO

Inconformada, a Interessada apresentou a impugnação de f. 397 a 449.

Inicialmente, a Impugnante discorre sobre os fatos ocorridos (nos itens I a IV), e considera “absurdo” o resultado obtido, conforme o seguinte quadro:

| CONTAS                                                 | TOTAL          | NÃO SÓCIOS    | SÓCIOS         |
|--------------------------------------------------------|----------------|---------------|----------------|
| 01 - Receita Operacional Bruta                         | 311.225.878,07 | 72.617.906,87 | 238.607.971,20 |
| 11 - Resultado do Exercício                            | 6.469.325,85   | 4.814.652,27  | 1.654.673,56   |
| Proporção do Resultado em Relação a Receita ( 11 / 01) | 2,079%         | 6,630%        | 0,693%         |

Assevera que a proporção da receita operacional bruta e o resultado das operações com não-associados foi mais de 10 vezes maior do que a mesma proporção nas operações com associados.

A partir do item intitulado “V – DAS RAZÕES DE IMPUGNAÇÃO. FUNDAMENTOS JURÍDICOS”, passa a expor o seguinte:

No item “5.1. Do fato gerador do imposto de renda. Apuração anual e global de todas as atividades e operações. Impossibilidade legal e jurídica de apuração do resultado por atividade. Base de cálculo do tributo é o lucro da pessoa jurídica”, a Impugnante alega que é improcedente a pretensão da Fiscalização de apurar o resultado das operações com não-associados de forma mensal e individualizada por atividade, pois conforme previsto na legislação a apuração do imposto de renda somente se completa ao final do ano, em 31 de dezembro. Alega que a Fiscalização desconsiderou as demonstrações financeiras da Impugnante, dos meses de janeiro a novembro de 2008, sem qualquer comprovação de irregularidade na escrituração contábil e fiscal. Também, desconsiderou a apropriação dos débitos de PIS e COFINS, a título de dedução de vendas, que foram apropriados de forma direta na conta de associados e não-associados, posto que a forma de incidência destes tributos permite a correta identificação da pessoa que está transacionando.

No item “5.2. Provisão para perda de PIS e Cofins. Inexistência de renda tributável. Inexistência de acréscimo patrimonial”, a Impugnante alega que os créditos de PIS e Cofins representam tão-somente expectativa de realização de um direito, pois o fisco tem indeferido inúmeros pedidos de ressarcimento de créditos formulados pelos contribuintes. Deste modo, somente quando do efetivo ressarcimento é que a Impugnante deverá oferecer o valor à tributação.

No item “5.3. *Adições de despesas indedutíveis. Lalur. Critério de rateio. Resultado do exercício*”, a Impugnante refere-se ao rateio aplicado em relação à provisões indedutíveis (perda com fertilizantes, perda com suínos, perda com créditos de PIS e COFINS). Sustenta que o critério aplicável às adições e exclusões a fim de determinar o lucro real é o resultado líquido das operações com associados (sobra) e com não-associados (lucro). Neste sentido, cita entendimento do tributarista Hiromi Higuchi:

*O PN nº 49/87 não esclareceu sobre o critério de rateio de despesas e custos indedutíveis, mas o rateio será feito com base nos resultados das operações com cooperados e não cooperados. Assim, se o valor dos resultados com não cooperados corresponder a 10% do valor total dos resultados, 10% do valor das despesas e custos indedutíveis deverão ser adicionados na determinação do lucro real.*

No item “5.4. *Sociedades cooperativas. Atos não cooperativos. Utilização das regras aplicáveis às demais sociedades*”, a Impugnante ressalta que devem ser observadas as regras aplicáveis às pessoas jurídicas em geral, relativamente à apuração do resultado das operações com não-associados, não havendo espaço para criações extra legais.

No item “VI – *Ainda das razões de impugnação. Receitas Financeiras*”, a Impugnante relata que considerou os rendimentos com aplicação financeira como sendo integralmente com não-associados, de modo que também registrou o custo dessa aplicação financeira integralmente com não-associados. Justifica o critério que adotou, com base no art. 183 do RIR/99 e precedentes administrativos.

Nos itens “6.1. *Da inconstitucionalidade e ilegalidade da incidência do imposto de renda sobre as receitas financeiras das sociedades cooperativas*”, “6.1.1. *A inexistência de lucro a ser tributado pelo imposto de renda decorrente das receitas financeiras*” e “6.1.2. *Violação aos princípios da legalidade e da tipicidade tributária*”, a Impugnante sustenta que não há previsão legal para a cobrança do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido, sobre as aplicações financeiras das sociedades cooperativas.

No item “VII – *Da violação ao princípio da legalidade, da capacidade contributiva e da segurança jurídica*”, a Impugnante sustenta que é ilegal o critério utilizado para a apuração do resultado de forma individualizada, por operação, por atividade e em período inferior (mensal) ao estabelecido na legislação para apuração da base de cálculo, que é anual. Assevera que as cooperativas não possuem capacidade contributiva, pois não têm finalidade lucrativa e servem apenas como instrumento para servir aos interesses dos associados. Teria sido violado o princípio da segurança jurídica, em razão da utilização de critérios próprios e subjetivos, distanciados das disposições legais e da realidade fática.

No item “VIII – *Plano de participação nos resultados. Previsão legal e estatutária*”, a Impugnante sustenta a possibilidade de distribuição dos valores destinados ao Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social – FATES para os empregados da cooperativa.

No item “IX – *Dos prejuízos fiscais. Prerrogativa e faculdade da utilização estritamente reservada ao contribuinte*”, a Impugnante contesta a utilização, de ofício, do prejuízo fiscal e da base negativa da contribuição social para compensação. Entende que referida compensação, além de facultativa, é de exclusiva decisão do sujeito passivo, consoante dispõe os arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95.

No item “X – *Da extensão das alegações, razões de impugnação, também à apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido*”, a Impugnante requer a extensão das razões de impugnação à referida CSLL.

No item “XI – *Ônus da prova. Presunção de veracidade dos balancetes de redução e suspensão*”, a Impugnante nega a existência de prova de possíveis

irregularidades em sua escrituração, de modo que permaneceriam inabaláveis as suas apurações de resultados.

No item “XII – Da observância das normas complementares. Impossibilidade de imposição de penalidade, de juros de mora e de atualização monetária. Inteligência do disposto no parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional”, a Impugnante alega que não caberia a imposição de multa ou de juros de mora por ter observado as disposições legais, pareceres e orientações da administração tributária para as apurações de resultado.

No item “XIII – Da multa isolada”, a Impugnante sustenta que após 31 de dezembro do ano de apuração, não há mais possibilidade de exigir penalidades sobre antecipações de imposto de renda. Ampara-se em precedentes administrativos.

No item “XIV – Multa de ofício. Multa isolada. Efeito confiscatório”, a Impugnante alega que a imposição da multa de ofício de 75% e da multa isolada de 50%, seja em sua totalidade, ou em sua forma individualizada, tem efeito confiscatório vedado pelo inciso IV do art. 150, da Constituição Federal.

No item “XV – Da necessidade da realização de perícia e diligência”, a Impugnante alega que, caso não sejam acolhidos os argumentos declinados, requer a realização de perícia e diligência junto a Impugnante.

No item “XVI – Do requerimento final”, a Impugnante reitera os argumentos de defesa.

3. A DRJ julgou pela IMPROCEDÊNCIA da Impugnação. Em suma, o Órgão julgador decidiu que as operações da Contribuinte devem ser registradas na escrituração de forma a segregar os cooperados e não-cooperados, possibilitando, assim, a apuração da base de cálculo do imposto, bem como a isenção prevista em lei. Não há ainda nenhuma ilegalidade em exigir apuração das estimativas mensais, bem como o critério de rateio adotado pela fiscalização evita distorções. Quanto à adição de provisões para perda de PIS e Cofins, a Autoridade Fiscal apenas teria ajustado os valores de acordo com o critério de rateio por atividade. Sobre as adições de despesas indedutíveis e a utilização de regras aplicáveis às demais sociedades, os julgadores consignaram que o critério defendido pela Contribuinte contraria a apuração feita por ela mesmo e não condiz com a orientação do PN CST nº 73/75. Quanto à alegação de despesas sobre aplicações financeiras, confirmaram os julgadores que se trata de custo de empréstimo e não aplicação financeira. No que diz respeito à arguição de inconstitucionalidade de cobrança de tributo sobre receitas financeiras, a própria Requerente levou à tributação sobre tais receitas, o que condiz com o Parecer Normativo CST nº 4, de 1986. Os julgadores entenderam que os recursos do FATES serão utilizados em serviços de assistência e não pagos em pecúnia aos associados ou empregados. Sobre os prejuízos fiscais, estes foram reduzidos do montante cobrado, o que não prejudicou a Impugnante, portanto, adequado o procedimento da fiscalização. Segundo o entendimento exarado no Acórdão, haveria a possibilidade de exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas mensais. Não há a possibilidade de análise de constitucionalidade das leis pelos órgãos administrativos, nos termos da Súmula 2 do CARF. Sobre a alegação de impossibilidade de imposição de penalidade não haveria procedência, pois o procedimento efetuado pela Autoridade fiscal observou a lei, na medida em que o ajuste no índice de rateio acarretou a multa e juros. Entenderam os julgadores que a realização de perícia é

desnecessária, bem como deveria a Contribuinte comprovar os “valores excluídos a títulos de atos cooperados”. A decisão relativa ao IRPJ é aplicável também à CSLL, por exigência reflexa.

## II. Recurso Voluntário

4. Em face da decisão da DRJ, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, por meio do qual, praticamente, transcreveu, *ipsis litteris*, a peça impugnatória, acrescentando poucas palavras ao texto e alterando outras menos. Com base na análise do Recurso Voluntário, constata-se que o mesmo não enfrenta nem aborda os argumentos do Acórdão da DRJ, conseqüentemente não apresenta novas razões de defesa perante a segunda instância.

5. Não foram apresentadas contrarrazões pela Fazenda Nacional.

## III. Anexo – Autos nº 10925.904606/2012-90

6. Os Autos de nº 10925.904606/2012-90 foram anexados aos presentes. O apensamento se deu em virtude de Despacho da 3ª Turma da DRJ/FNS (fls. 243-245) nos Autos citados. Entenderam os julgadores que havia necessidade do apensamento, uma vez que o processo anexo trata de homologação parcial de compensação com crédito de saldo negativo do ano-calendário de 2008. Ocorre que com base nos presentes Autos, tal direito creditório teria sido incorporado pela alteração lucro real declarado no valor de R\$ 342.675,66 para R\$ 5.237.977,76, motivo pelo qual foram emitidos os AIs.

7. Às fls. 250-255 do Anexo, foi o litígio julgado desfavoravelmente à Recorrente, mantendo-se assim a homologação parcial nos seguintes termos:

Acordam os membros da 4ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, em julgar:

(a) NULO o Despacho Decisório de f. 191 a 193, que revisou o Despacho Decisório de f. 124, restando prejudicados todos os atos posteriores, inclusive o auto de infração com exigência de multa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72 e alterações posteriores;

(b) IMPROCEDENTE a manifestação de inconformidade apresentada contra o Despacho Decisório de f. 124 que homologou em parte a Declaração de Compensação nº 28172.20830.140212.1.3.02-0536.

Ressalte-se que o resultado indicado nas ementas foi de “manifestação de inconformidade procedente em parte”, apenas para fins de formalizar a anulação de ofício do segundo despacho decisório e do auto de infração.

Encaminhe-se à repartição de origem para que a Interessada seja intimada do inteiro teor deste acórdão e a pagar os débitos indevidamente compensados, acrescidos dos encargos legais, no prazo de trinta dias da ciência, facultando-lhe a interposição de recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda - CARE, no mesmo prazo, nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

8. Após a ciência da decisão de primeira instância (fl. 256) não consta outra manifestação da Contribuinte, concluindo-se, assim, que não há análise a ser feita no processo em apenso.

9. É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Luciano Bernart, Relator.

### **IV. Tempestividade e admissibilidade**

10. Com base no art. 33 do Decreto 70.235/72 e na constatação da data de intimação da decisão da DRJ (fl. 517 – 24/04/17), bem como do protocolo do Recurso Voluntário (fl. 521 – 23/05/17), conclui-se que este é tempestivo.

11. Tendo em vista que o Recurso Voluntário atende aos demais requisitos de admissibilidade, o conheço e, no mérito, passo a apreciá-lo.

### **V. Análise dos argumentos recursais**

12. Como vista em tópico acima, a Contribuinte transcreveu, praticamente de forma idêntica, suas alegações da Impugnação para o Recurso Voluntário. Tal situação se encaixa nos termos do art. 57, §§ 1º e 3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF- Portaria MF nº343, de 09 de junho de 2015), cuja redação se transcreve abaixo

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Incluído(a) pelo(a) Portaria MF nº 329, de 04 de junho de 2017)

13. Acompanhando o entendimento, já houve decisões das turmas do CARF.

RECURSO VOLUNTÁRIO. MESMAS RAZÕES DE DEFESA ARGUIDAS NA IMPUGNAÇÃO. ACÓRDÃO RECORRIDO. ADOÇÃO DAS RAZÕES DE DECIDIR.

Em não havendo novas razões de defesa levantadas perante a autoridade judicante de segunda instância, o próprio interno do CARF possibilita ao Relator a transcrição

integral da decisão de primeira instância nos casos em que o Relator concorda com as razões de decidir e os fundamentos perfilhados na decisão recorrida. [...] (Acórdão n 2201-007.357; Data da Sessão: 03/09/2020)

**RECURSO VOLUNTÁRIO. ADOÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA REPRODUÇÃO. FUNDAMENTAÇÃO.**

Registrando o relator que as partes não apresentaram novas razões de mérito perante o Carf e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida, é facultado a transcrição dos termos da decisão de primeira instância, como fundamento para decidir a controvérsia. [...] (Acórdão nº 3302-007.889; Data da Sessão: 17/12/2019)

14. Neste sentido, entende-se ser o caso de ratificar os argumentos do Acórdão da DRJ (fls. **499-508**), com exceção da aplicação da multa isolada e de ofício, concomitantemente. Assunto este que se tratará em tópico posterior.

**DO LANÇAMENTO DE IMPOSTO DE RENDA**

**Da apuração das operações com associados por atividade**

**Da arguição de ilegalidade do critério adotado pela Fiscalização**

No item “5.1. Do fato gerador do imposto de renda. Apuração anual e global de todas as atividades e operações. Impossibilidade legal e jurídica de apuração do resultado por atividade. Base de cálculo do tributo é o lucro da pessoa jurídica”, a Impugnante alega que é improcedente a pretensão da Fiscalização de apurar o resultado das operações com não-associados de forma mensal e individualizada por atividade, pois conforme previsto na legislação a apuração do imposto de renda somente se completa ao final do ano, em 31 de dezembro. Alega que a Fiscalização desconsiderou as demonstrações financeiras da Impugnante, dos meses de janeiro a novembro de 2008, sem qualquer comprovação de irregularidade na escrituração contábil e fiscal. Também, desconsiderou a apropriação dos débitos de PIS e COFINS, a título de dedução de vendas, que foram apropriados de forma direta na conta de associados e não-associados, posto que a forma de incidência destes tributos permite a correta identificação da pessoa que está transacionando.

No item “VII – *Da violação ao princípio da legalidade, da capacidade contributiva e da segurança jurídica*”, a Impugnante sustenta que é ilegal o critério utilizado para a apuração do resultado de forma individualizada, por operação, por atividade e em período inferior (mensal) ao estabelecido na legislação para apuração da base de cálculo, que é anual. Assevera que as cooperativas não possuem capacidade contributiva, pois não têm finalidade lucrativa e servem apenas como instrumento para servir aos interesses dos associados. Teria sido violado o princípio da segurança jurídica, em razão da utilização de critérios próprios e subjetivos, distanciados das disposições legais e da realidade fática.

Em análise do arguido, constata-se que não assiste razão à Impugnante.

As operações com cooperados devem ser registradas na escrituração mantida pelo contribuinte, com segregação das operações com não-cooperados, para possibilitar a apuração da base de cálculo do imposto, com observância da isenção de imposto referente às operações com cooperados.

A Fiscalização apurou que a contribuinte utilizava um índice **global** de rateio para segregar as operações entre cooperados e não cooperados, mas isso levava a distorções na apuração dos resultados, em face da diversidade de atividades promovidas pela cooperativa. Assim, com base na orientação constante do Parecer Normativo CST

nº 73/75, a Fiscalização procurou quantificar essas receitas a partir de índices de rateio **específicos** de cada atividade da cooperativa, índices estes apurados pela própria contribuinte. Deste modo, não procede a alegação da impugnante de que os valores de PIS e Cofins sobre vendas tivessem sido devidamente segregados, ante a ausência de utilização da segregação por atividade, ou prova da efetiva segregação.

A contribuinte apurou percentuais de rateio para segregar o montante de receita atribuível aos associados e aos não-associados. De acordo com a natureza da atividade, o percentual é apurado a partir do montante de entradas ou de saídas, conforme tabela abaixo apresentada pela contribuinte.

Assim, com a atividade de aves, por exemplo, o percentual é apurado a partir das entradas. Neste caso, toda a entrada de aves é feita por associados, obtendo-se então o percentual de 100%.

As duas atividades mais relevantes em termos de receita operacional bruta, são “insumos agropecuários” e “suínos”, conforme relação apresentada pela contribuinte:

| Demonstrativo de Apuração do Ato Cooperativo Por Atividade | (10) - INGRESSO BRUTO (= 5) | (11) - VENDA BRUTA (= 6) | (12) - RECEITA OPERACIONAL BRUTA (10 + 11) | (13) - Critério Apuração Ato Cooperativo (12) | (14) - PROPORÇÃO ATO COOPERATIVO (10 / 12) |
|------------------------------------------------------------|-----------------------------|--------------------------|--------------------------------------------|-----------------------------------------------|--------------------------------------------|
| AVES                                                       | 16.668,06                   | 0,00                     | 16.668,06                                  | Entrada                                       | 100,00%                                    |
| CEREAIS                                                    | 31.926.152,16               | 3.012.622,44             | 34.938.774,60                              | Saída                                         | 91,38%                                     |
| CITRUS                                                     | 815.220,78                  | 280.688,72               | 1.095.909,50                               | Entrada                                       | 74,39%                                     |
| FABRICA DE RACÔS                                           | 807.116,83                  | 1.250.593,19             | 2.057.710,02                               | Saída                                         | 39,23%                                     |
| INSUMOS AGROPECUARIOS                                      | 69.039.806,04               | 33.167.075,14            | 102.206.881,18                             | Saída                                         | 67,55%                                     |
| LEITE                                                      | 40.845.767,26               | 1.316.659,00             | 42.162.426,26                              | Entrada                                       | 96,83%                                     |
| MADÉIRA                                                    | 80.522,04                   | 8.124,27                 | 88.646,31                                  | Entrada                                       | 90,79%                                     |
| MOINHO DE TRIGO                                            | 290.840,29                  | 2.197.113,12             | 2.487.953,41                               | Saída                                         | 11,69%                                     |
| PARCEIRIA EMBRAPA                                          | 273.753,41                  | 1.242.940,97             | 1.566.694,38                               | Saída                                         | 17,47%                                     |
| REFLORESTAMENTO                                            | 0,00                        | 5.034,04                 | 5.034,04                                   | Saída                                         | 0,00%                                      |
| SUÍNOS                                                     | 85.730.945,26               | 951.047,65               | 86.681.992,91                              | Entrada                                       | 98,90%                                     |
| SUPERMERCADO                                               | 8.781.579,07                | 29.115.008,33            | 37.897.587,40                              | Saída                                         | 23,17%                                     |
| TOTAL                                                      | 238.607.971,20              | 72.617.906,87            | 311.225.878,07                             |                                               | 76,67%                                     |

Na atividade de insumos agropecuários, o percentual de rateio é apurado a partir das saídas, obtendo-se o percentual de 67,55% de montante atribuível a associados. Já na atividade de suínos, o percentual é apurado a partir das entradas. Neste caso, o percentual é de 98,90% atribuível a operações com associados.

Não obstante a existência de percentuais por atividade, a Impugnante utilizou o percentual geral de 76,67% para fins de apropriação dos custos e despesas entre atividades com associados e não-associados.

A Fiscalização referendou os percentuais de rateio por atividade apurados pela Impugnante. Em relação a isto não há litígio. Entretanto, não aceitou a aplicação indistinta do percentual geral de 76,67%. Deste modo, para os custos e despesas diretamente identificáveis com a receita de cada atividade, segregou os valores com base nos percentuais referentes às respectivas atividades.

Deve prevalecer o critério adotado pela Fiscalização de ratear as receitas e despesas por atividade, pois atende melhor ao previsto no Parecer Normativo CST nº 73/75 e não leva a distorções verificadas com o critério adotado pela Impugnante, que adotou um índice de rateio global. O Parecer Normativo tem a seguinte orientação:

6. Nessas condições, devem ser apuradas em separado as receitas das atividades próprias das cooperativas e as receitas derivadas das operações por elas realizadas com terceiros. **Igualmente computados em separado os custos diretos, e imputados às receitas com as quais guardam correlação. A partir daí, e desde que impossível destacar os custos e encargos indiretos de cada uma das duas espécies de receitas, devem eles ser apropriados proporcionalmente ao valor das duas receitas brutas.** Conseqüentemente, o lucro operacional a ser considerado para efeito de tributação corresponderá ao resultado da receita derivada das operações efetuadas com terceiros, diminuída dos custos diretos pertinentes, e, ainda, do valor dos custos e encargos, indiretos proporcionalmente relacionado com o percentual que as receitas oriundas das operações com terceiros representem sobre o total das receitas operacionais. Feitos os cálculos nos termos descritos, ao lucro

*operacional que resultar sujeito à tributação serão acrescidos os resultados líquidos das transações eventuais.*

No caso específico da atividade de insumos agropecuários, o percentual geral implica a apropriação de cerca de 9% a mais para a atividade com associados que o percentual específico. No caso da atividade com suínos, o percentual geral implica a apropriação de cerca de 22% a menos para a atividade com associados.

Como se vê, o critério adotado pela Fiscalização evita que essas distorções ocorram. Ou seja, se a Impugnante possui índice de segregação de receitas de associados e não-associados, por atividade, é mais adequado utilizar essa proporção do que um índice global. Tal rateio deve levar em conta a natureza da atividade, sendo que tal entendimento pode ser exemplificado no precedente administrativo, que tem a seguinte ementa:

*COOPERATIVAS - TRIBUTAÇÃO POR RATEIO - Se a cooperativa não separa as operações com associados e com não associados, é lícito apropriar a receita correspondente aos atos não cooperativos pela aplicação sobre o montante das receitas do percentual obtido na comparação das compras de terceiros com o total das compras. Recurso negado. 1º Conselho de Contribuintes / 5a. Câmara / ACÓRDÃO 105-15.883 em 27.07.2006. Publicado no DOU em: 02.05.2007.*

Segundo a Impugnante, com o critério utilizado pela Fiscalização o resultado do exercício com não-associados, em relação à respectiva receita operacional bruta, seria de 6,630%, ao passo que a mesma relação com associados seria de 0,693%, conforme a seguinte tabela:

| CONTAS                                                 | TOTAL          | NÃO SÓCIOS    | SÓCIOS         |
|--------------------------------------------------------|----------------|---------------|----------------|
| 01 - Receita Operacional Bruta                         | 311.225.878,07 | 72.617.906,87 | 238.607.971,20 |
| 11 - Resultado do Exercício                            | 6.469.325,85   | 4.814.652,27  | 1.654.673,56   |
| Proporção do Resultado em Relação a Receita ( 11 / 01) | 2,079%         | 6,630%        | 0,693%         |

Estes índices não são “absurdos” como alega a Impugnante. Pelo contrário, indicam que houve uma boa administração, pois apurou-se resultado positivo com não-associados e um pequeno resultado positivo com associados, o que condiz com o objetivo da cooperativa de promover as atividades com associados, sem auferir sobre (lucro).

O critério preconizado pela Fiscalização deveria ser observado de forma uniforme em relação a todo o período de apuração anual, porque assim não haveria distorção em relação às estimativas mensais.

Por isso, também não se constata nenhuma ilegalidade em exigir a apuração das estimativas mensais, ainda que com balanços de suspensão, com a utilização do referido critério.

#### **Da adição de provisões para perda de PIS e Cofins**

No item “5.2. Provisão para perda de PIS e Cofins. Inexistência de renda tributável. Inexistência de acréscimo patrimonial”, a Impugnante alega que os créditos de PIS e Cofins representam tão-somente expectativa de realização de um direito, pois o fisco tem indeferido inúmeros pedidos de ressarcimento de créditos formulados pelos contribuintes. Deste modo, somente quando do efetivo ressarcimento é que a Impugnante deverá oferecer o valor à tributação.

Acerca do arguido, é necessário esclarecer que as referidas provisões foram adicionadas pela própria Impugnante na apuração do lucro real. A Fiscalização apenas ajustou os valores de acordo com o critério de rateio por atividade, já comentado acima.

#### **Das adições de despesas indedutíveis**

No item “5.3. *Adições de despesas indedutíveis. Lalur. Critério de rateio. Resultado do exercício*”, a Impugnante refere-se ao rateio aplicado em relação à provisões indedutíveis (perda com fertilizantes, perda com suínos, perda com créditos de PIS e Cofins).

Sustenta que o critério aplicável às adições e exclusões a fim de determinar o lucro real seria o rateio pela proporção do resultado líquido das operações com associados (sobra) e com não-associados (lucro). Neste sentido, cita entendimento do tributarista Hiromi Higuchi:

*O PN nº 49/87 não esclareceu sobre o critério de rateio de despesas e custos indedutíveis, mas o rateio será feito com base nos resultados das operações com cooperados e não cooperados. Assim, se o valor dos resultados com não cooperados corresponder a 10% do valor total dos resultados, 10% do valor das despesas e custos indedutíveis deverão ser adicionados na determinação do lucro real.*

No item “5.4. *Sociedades cooperativas. Atos não cooperativos. Utilização das regras aplicáveis às demais sociedades*”, a Impugnante ressalta que devem ser observadas as regras aplicáveis às pessoas jurídicas em geral, relativamente à apuração do resultado das operações com não-associados, não havendo espaço para criações extra legais.

Acerca do arguido, constata-se que não assiste razão à Impugnante.

A própria Impugnante utilizou o índice global para apurar essas provisões, conforme apurou a Fiscalização na tabela 14 do Termo de Verificação Fiscal.

Conforme já comentado, a Fiscalização ajustou os valores mediante a utilização de índice de rateio por atividade. Deste modo, a provisão para perda com suínos foi apurada a partir do índice de rateio da atividade de suínos; a provisão para perda com fertilizantes foi apurada a partir do índice de rateio da atividade de fertilizantes; a provisão para perda com créditos de PIS e Cofins foi apurada a partir do índice de rateio desses tributos.

O critério ora defendido pela Impugnante, além de contrariar a apuração feita por ela própria, não condiz com a orientação do PN CST nº 73/75.

#### **Das despesas com aplicações financeiras**

No item “VI – *Ainda das razões de impugnação. Receitas Financeiras*”, a Impugnante relata que considerou os rendimentos com aplicação financeira como sendo integralmente com não-associados, de modo que também registrou o custo dessa aplicação financeira integralmente com não-associados. Justifica o critério que adotou, com base no art. 183 do RIR/99 e precedentes administrativos.

A Impugnante alega ainda que (f. 419/420):

*A Impugnante ao prestar esclarecimento à autoridade fiscalizadora, informou que não dispõem de recursos próprios para realizar aplicações financeiras, ao revés, necessita captar recursos junto às instituições financeiras, e estas, por sua vez, somente liberam os recursos condicionando que parte do recurso liberado permaneça aplicado na própria instituição financeira. Essa é a única razão da Impugnante ter aplicações financeiras.*

*Diante disso, a Impugnante considerou os rendimentos com aplicação financeira como sendo integralmente com não associados, conforme consta na demonstração de resultados transcrita anteriormente, por sua vez, também registrou o custo dessa aplicação financeira integralmente com não associados.*

A Fiscalização, por sua vez, entendeu que o custo refere-se ao recurso captado junto às instituições financeiras. Como esse recurso guarda relação com todas

as atividades da cooperativa, a Fiscalização rateou essa despesa com o índice global de operações com associados e não-associados.

Em análise do arguido, constata-se que não assiste razão à Impugnante.

À f. 111, consta tabela produzida pela contribuinte que demonstra como apurou o custo das aplicações financeiras:

CÁLCULO DO CUSTO DAS APLICAÇÕES FINANCEIRAS

| DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DO CUSTO DAS APLICAÇÕES FINANCEIRAS | jan-08        | fev-08        | mar-08        | abr-08        | mai-08        | jun-08        |
|--------------------------------------------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| <b>FINANCIAMENTOS</b>                                        |               |               |               |               |               |               |
| 1 - Saldo no Início do Mês                                   | 51.814.191,89 | 54.638.107,32 | 57.029.058,13 | 57.623.307,06 | 59.333.692,60 | 61.880.859,20 |
| 2 - Saldo no Final do Mês                                    | 54.638.107,32 | 57.029.058,13 | 57.623.307,06 | 59.333.692,60 | 61.880.859,20 | 60.108.052,43 |
| 3 - CALCULA MÉDIA DOS VALORES FINANCIADOS (MÉDIA (1-2))      | 53.226.149,61 | 55.833.582,73 | 57.326.182,60 | 58.478.499,83 | 60.607.275,90 | 60.994.455,82 |
| <b>DESPESAS FINANCEIRAS</b>                                  |               |               |               |               |               |               |
| 4 - Despesas financeiras Mensal                              | 355.112,19    | 343.537,65    | 380.934,96    | 361.550,62    | 377.101,94    | 366.285,57    |
| 5 - CALCULA TAXA MÉDIA DE CAPTAÇÃO DE FINANCIAMENTOS (4/3)   | 0,67%         | 0,62%         | 0,66%         | 0,62%         | 0,62%         | 0,60%         |
| <b>APLICAÇÕES FINANCEIRAS</b>                                |               |               |               |               |               |               |
| 6 - Saldo no Início do Mês                                   | 7.813.403,90  | 10.876.373,22 | 15.951.561,25 | 17.118.543,71 | 12.665.771,94 | 12.323.343,65 |
| 7 - Saldo no Final do Mês                                    | 10.876.373,22 | 15.951.561,25 | 17.118.543,71 | 12.665.771,94 | 12.323.343,65 | 15.815.750,08 |
| 8 - CALCULA MÉDIA DOS VALORES FINANCIADOS (MÉDIA (6-7))      | 9.344.888,56  | 13.413.967,24 | 16.535.052,48 | 14.892.157,83 | 12.494.557,80 | 14.069.546,87 |
| 9 - CUSTO DA APLICAÇÃO FINANCEIRA (8 * 5)                    | 62.346,87     | 82.534,61     | 109.876,14    | 92.072,62     | 77.741,85     | 84.490,83     |
| 10 - CUSTO DA APLICAÇÃO FINANCEIRA ACUMULADO                 | 62.346,87     | 144.881,48    | 254.757,61    | 346.830,24    | 424.572,09    | 509.062,92    |

Como se vê, a contribuinte aplica uma “taxa média de captação” à média dos valores financiados para apurar o custo da aplicação financeira.

Todavia, o custo apurado refere-se à captação de recursos (empréstimos) de modo que não poderia ser imputado às aplicações financeiras (supondo que a contribuinte deduziu esse custo do total de custo com empréstimos, senão nem esse “custo da aplicação financeira” existiria). O fato de existir supostamente alguma imposição da instituição financeira de o cliente manter aplicações financeiras para fazer jus a empréstimo, não tem o condão de justificar a apropriação de parte do custo dos empréstimos às aplicações financeiras. Ou seja, o custo refere-se aos empréstimos e não às aplicações financeiras.

Deste modo, correto o ajuste promovido pela Fiscalização.

Da arguição de inconstitucionalidade de cobrança de tributo sobre receitas financeiras.

Nos itens “6.1. Da inconstitucionalidade e ilegalidade da incidência do imposto de renda sobre as receitas financeiras das sociedades cooperativas”, “6.1.1. A inexistência de lucro a ser tributado pelo imposto de renda decorrente das receitas financeiras” e “6.1.2. Violação aos princípios da legalidade e da tipicidade tributária”, a Impugnante sustenta que não há previsão legal para a cobrança do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido, sobre as aplicações financeiras das sociedades cooperativas.

Acerca do arguido, constata-se que a Impugnante se contradiz pois ela própria levou à tributação as receitas financeiras, por conta de sua natureza de ato não-cooperativo.

Por outro lado, o entendimento de que os rendimentos financeiros não têm natureza de atos cooperativos encontra-se no Parecer Normativo CST nº 4, de 1986, que possui a seguinte ementa:

*O resultado das aplicações financeiras, em qualquer de suas modalidades, efetuadas por sociedades cooperativas, inclusive as de crédito e as que mantenham seção de crédito, não está abrangido pela não incidência de que gozam tais sociedades, ficando sujeito à retenção na fonte ou ao recolhimento antecipado a que aludem os artigos 1º e 2º do Decreto-lei nº 2.027/83, com as alterações introduzidas pelo art. 1º, II, e art. 5º do Decreto-lei nº 2.065/83, bem como à regra geral que rege o imposto de renda das pessoas jurídicas. [...]*

No item 2.4, o parecer assevera que o resultado positivo com aplicações financeiras não possui natureza de ato cooperativo:

*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 5.764/71 e por isso o resultado positivo daí decorrente não é classificável entre aqueles que se colocam fora do campo de incidência.*

Deste modo, correto o procedimento adotado pela própria Impugnante ao levar os resultados financeiros à tributação.

#### **Da participação dos empregados nos resultados**

No item “VIII – Plano de participação nos resultados. Previsão legal e estatutária”, a Impugnante sustenta a possibilidade de distribuição dos valores destinados ao Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social – FATES para os empregados da cooperativa.

Acerca do arguido, constata-se que não assiste razão à Impugnante.

O art. 28 da Lei nº 5.764, de 1971, deixa claro que os recursos do FATES não são pagos em pecúnia aos associados ou empregados, mas em serviços de assistência:

*Art. 28. As cooperativas são obrigadas a constituir:*

*I - Fundo de Reserva destinado a reparar perdas e atender ao desenvolvimento de suas atividades, constituído com 10% (dez por cento), pelo menos, das sobras líquidas do exercício;*

*II - Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, destinado a prestação de assistência aos associados, seus familiares e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa, constituído de 5% (cinco por cento), pelo menos, das sobras líquidas apuradas no exercício.*

*§ 1º Além dos previstos neste artigo, a Assembléia Geral poderá criar outros fundos, inclusive rotativos, com recursos destinados a fins específicos fixando o modo de formação, aplicação e liquidação.*

*§ 2º Os serviços a serem atendidos pelo Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social poderão ser executados mediante convênio com entidades públicas e privadas.*

#### **Dos prejuízos fiscais**

No item “IX – Dos prejuízos fiscais. Prerrogativa e faculdade da utilização estritamente reservada ao contribuinte”, a Impugnante contesta a utilização, de ofício, do prejuízo fiscal e da base negativa da contribuição social para compensação. Entende que referida compensação, além de facultativa, é de exclusiva decisão do sujeito passivo, consoante dispõe os arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95.

Acerca do arguido, esclareça-se que, embora a compensação do lucro real com prejuízos fiscais de períodos anteriores seja facultativa, como a utilização de ofício dos prejuízos fiscais de períodos anteriores não prejudicou a Impugnante, pois reduziu o montante cobrado, correto o procedimento da Fiscalização.

#### **Da multa isolada**

[...] (tratada em tópico à parte)

#### **Da arguição de inconstitucionalidade da legislação**

No item “XIV – Multa de ofício. Multa isolada. Efeito confiscatório”, a Impugnante alega que a imposição da multa de ofício de 75% e da multa isolada de 50%, seja em sua totalidade, ou em sua forma individualizada, tem efeito confiscatório vedado pelo inciso IV do art. 150, da Constituição Federal.

Acerca do arguido, esclareça-se que as autoridades administrativas não têm competência para apreciar a arguição de inconstitucionalidade de norma regularmente editada. Neste sentido, cita-se a seguinte súmula do CARF:

**Súmula CARF nº 2:** *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

#### **Da arguição de impossibilidade de imposição de penalidade**

No item “XII – Da observância das normas complementares. Impossibilidade de imposição de penalidade, de juros de mora e de atualização monetária. Inteligência do disposto no parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional”, a Impugnante alega que não caberia a imposição de multa ou de juros de mora por ter observado as disposições legais, pareceres e orientações da administração tributária para as apurações de resultado.

Acerca do arguido, constata-se que não assiste razão à Impugnante.

É que a Impugnante utilizava-se de índice (global) de rateio das atividades com cooperados e não cooperados, que distorcia a apuração de resultados e não atendia bem à orientação do PN CST nº 73/75. Isso demandou ajustes no índice de rateio por parte da Fiscalização, o que acarretou a apuração de tributo devido com imposição de multa de ofício e juros de mora.

#### **Da realização de perícia e diligência**

No item “XV – Da necessidade da realização de perícia e diligência”, a Impugnante alega que, caso não sejam acolhidos os argumentos declinados, requer a realização de perícia e diligência junto a Impugnante.

A realização de perícia ou diligência é desnecessária, pois a autuação foi produzida com informações fornecidas pela contribuinte. Assim foi com os índices de rateio, receitas e despesas. Ao invés de utilizar um índice de rateio global como fez a contribuinte, a Fiscalização utilizou os índices por atividade informados pela contribuinte.

Quanto aos valores das estimativas mensais, era ônus da contribuinte comprovar os valores excluídos a título de atos cooperados. Ou seja, descabe a realização de diligência para suprir a produção probatória a cargo da parte.

#### **Do lançamento decorrente**

No item “X – Da extensão das alegações, razões de impugnação, também à apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido”, a Impugnante requer a extensão das razões de impugnação à referida CSLL.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejudgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.

Deste modo, não havendo alteração em relação ao lançamento de IRPJ, a mesma decisão cabe ao lançamento de CSLL.

## **VI. Aplicação de multa isolada concomitantemente com multa de ofício**

15. Quanto à aplicação concomitante da multa isolada sobre o não recolhimento de estimativas e da multa de ofício, entende-se não ser adequada nem autorizada pela legislação, por isto deve o tema ter desfecho diverso do definido pela DRJ. O fundamento para tal entendimento seria de que apesar dos dispositivos do art. 44 da Lei 9.430/96 terem sofrido alterações quanto à sua articulação, nos termos do art. 10 da LC 95/98, ou seja, fora a indicação de parágrafo e incisos, não houve alteração do conteúdo normativo de tais sanções. Por este

motivo seria aplicável ao caso a Súmula CARF nº 105, a qual prevê que “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.”.

16. Alguns dos argumentos que fundamentaram a edição desta Súmula foram que se trataria de apenamento cumulativo do contribuinte, levando em consideração a mesma base imponible, sendo que as estimativas caracterizariam como etapa preparatória para o pagamento do tributo posterior e que a cobrança cumulativa seria contrária à consunção. Neste mesmo sentido se Manifestou a 1ª Turma do CSRF:

[...]

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento. [...] (Acórdão nº 9101-005.080; Sessão de 01 de setembro de 2020)

17. Desta forma, deve a multas isolada sobre estimativas ser anulada

## VII. Conclusão

18. Diante do exposto, voto no sentido de conhecer o Recurso Voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, de forma a anular as multas isoladas, subsistindo o restante do crédito tributário lançado.

(documento assinado digitalmente)

Luciano Bernart

Fl. 18 do Acórdão n.º 1402-005.452 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 13982.720481/2013-31