



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

Processo n° 19515.005187/2009-11
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1201-001.899 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2017
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrentes COPERSUCAR COOPERATIVA DE PRODUTORES DE CANA DE ACUCAR E ALCOOL
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

NULIDADE. BASE DE CÁLCULO TRIBUTADA. ERRO MATERIAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A redução da base de cálculo promovida no lançamento após diligência, por si só, não é causa de nulidade da autuação.

AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL.

É nulo, por vício material, o auto de infração que não contém motivação explícita, clara e congruente acerca das razões de fato e de direito que ensejaram a sua lavratura.

INOVAÇÃO NA MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO PELA DRJ. IMPOSSIBILIDADE.

Descabe à decisão de primeira instância criar as supostas razões fáticas que levaram o fisco a enquadrar determinados lançamentos contábeis como atos não cooperativos. Não compete ao julgador, pois, “tentar salvar” um lançamento deficiente por ausência de motivação e comprovação acerca da ocorrência do fato gerador e matéria tributável, sob pena de violação ao artigo 142 do CTN.

CONCEITO DE ATO COOPERATIVO. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA E FINALÍSTICA.

Os atos praticados pelas Cooperativas no exercício de suas finalidades institucionais, ainda que com terceiros (*não associados*), não estão sujeitos ao IRPJ e CSLL. A interpretação sistemática e finalística da Lei nº 5.764/71, no contexto da proteção constitucional conferida ao ato cooperativo pelo texto constitucional, deve prevalecer.

COOPERATIVA. ALIENAÇÃO DE BENS DO ATIVO FIXO. TRIBUTAÇÃO.

As receitas decorrentes da venda de ativo fixo auferidas por Cooperativas constituem atos não cooperativos, devendo ser oferecidas à tributação.

COOPERATIVA. RENDIMENTO DE APLICAÇÃO FINANCEIRA E JUROS DE MÚTUOS. TRIBUTAÇÃO

Os rendimentos de aplicações financeiras e juros provenientes de operações de mútuos mantidas por Cooperativas estão, como regra geral, sujeitos à tributação, de acordo com precedente jurisprudencial do STJ (Resp 58.265/SP) que vincula o CARF.

COOPERATIVA. RECEITA DE ALUGUÉIS. TRIBUTAÇÃO.

O recebimento de receitas provenientes de alugueis, por serem estranhas à atividade fim da Cooperativa, devem ser tributadas enquanto atos não cooperativos.

IRPJ. ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. MULTA OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. SÚMULA CARF nº 105.

Com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado 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.” Na prática, essa Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até 31/12/2006, o que é o caso presente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para: **(i)** acolher a preliminar de existência de erro na decisão de primeira instância, devendo as autoridades competentes reduzir de ofício a base de cálculo tributada, de R\$ 252.199.352,81 para R\$ 186.116.570,32 (cf. fls. 800/801); **(ii)** cancelar as exigências decorrentes de todos os itens da Tabela (fls. 800/801), com exceção dos seguintes: *juros sobre mútuo* - item 26; *aplicações financeiras* - item 69; *aluguéis de bens móveis e imóveis* – item 60; e *vendas de ativo permanente* – item 66; e **(iii)** cancelar a multa isolada. Vencidos os Conselheiros Eva Maria Los, José Carlos e Paulo Cezar, que davam provimento parcial, em menor extensão, para manter a multa isolada. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator.

EDITADO EM: 03/10/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães, Rafael Gasparello Lima e Gisele Barra Bossa.

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração que exigem IRPJ (fls. 555/562) e CSLL (fls. 563/568) relativos ao ano base de 2004, acrescidos de multa de ofício de 75% e de multa isolada sobre as estimativas apuradas, decorrentes da constatação de omissão de receitas caracterizadas pela prática de atos não cooperativos não oferecidos à tributação.

Conforme registrado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 542/548:

[...]

16. Assim, analisamos os valores consignados na DIPJ/2005, exercício 2004, e encontramos valores que, eventualmente poderiam ensejar lançamentos de créditos tributários do IRPJ e da CSLL. Desse modo, encontramos na Ficha 21 - Cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, linha 09 - Outras Receitas e na Ficha 25 - Cálculo da Cofins, no valor total anual de R\$ 300.866.898,32.

17. Em continuação, intimamos o contribuinte, por meio do "Termo de Constatação e Intimação Fiscal", nº 06, de 02/10/2009, a apresentar, com detalhes, todas as receitas que compõem o valor indicado no item 16 acima, conforme a tabela - Receitas de Vendas de Mercadorias e Serviços, anexa ao mencionado Termo, além de apresentar outras informações acerca das mesmas, que poderiam classificá-las como receitas advindas de atos não-cooperativos, por exemplo: da comercialização ou industrialização, pela cooperativa, de produtos adquiridos de não associados, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir sua capacidade ociosa; do fornecimento de bens ou serviços a não associados; da participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas; das aplicações financeiras; da alienação de bens do Ativo Permanente; de alugueis de bens móveis ou imóveis; da contratação de bens e serviços do terceiros não associados.

18. Em 09/10/2009 e 27/10/2009 o contribuinte solicitou prazo suplementar para cumprir as obrigações contidas na intimação acima.

19. Em 28/10/2009 e 30/10/2009, o contribuinte apresentou os itens solicitados.

B – AS SOCIEDADES COOPERATIVAS

[...]

21. É fácil a percepção de que as receitas acima detalhadas devam ser enquadradas como atos NÃO-COOPERATIVOS, e, conseqüentemente, sujeita à tributação do IRPJ e da CSLL, pois

são distintas das operações usuais - as OPERAÇÕES COOPERATIVAS -, que geram as sobras líquidas, não tributáveis, obtidas pela COPERSUCAR e que são destinadas a seus associados, conforme dispõe a Lei 5.764/71.

[...]

26. Dessa forma, pelos exames realizados e conforme acima descrito, foram encontradas irregularidades neste procedimento fiscal. Ou seja, foram obtidas receitas advindas de operações não-cooperativas e restaram tributos e contribuições não declarados/recolhidos, devidamente lançados por meio de Auto de Infração.

A contribuinte, após cientificada dos Autos de Infração, apresentou impugnação (fls. 587/618), por meio da qual alega, em síntese, que:

(i) o lançamento contém erro grave quanto à metodologia de apuração, uma vez que a fiscalização não calculou o lucro do que considerou serem atos não cooperativos, limitando-se a exigir IRPJ e CSLL sobre receitas, ignorando os custos e despesas a elas vinculadas. Contém erro também de motivação quanto à caracterização do ato não cooperativo alegado;

(ii) após descrever pontualmente a natureza dos valores registrados nas contas contábeis que compuseram a base tributada e de anexar vasta documentação - a qual, conforme ressalta, nunca foi questionada pelo auditor fiscal -, conclui que tais importâncias decorrem de atividades vinculadas aos seus fins institucionais, razão pela qual tais atos são provenientes de atos cooperativos;

(iii) parte das importâncias incluídas na base de cálculo utilizada pela fiscalização (tais como "sinistros ressarcidos", "dividendos" e "reversão de provisões") não está sujeita ao IRPJ e CSLL independentemente da distinção entre ato cooperativo e não-cooperativo;

(iv) ainda que fosse procedente a acusação de que os valores tributados são frutos do ato não cooperativismo, não houve qualquer prejuízo ao fisco, na medida em que as importâncias em questão foram repassadas aos cooperados, que as adicionaram aos seus resultados tributáveis; e

(v) não é cabível a imposição de multa isolada em concomitância com a multa de ofício.

Em 09/08/2010, a DRJ solicitou diligência (fls. 785/786), determinando a Intimação da Cooperativa para informar os custos, despesas e encargos diretos relativos às receitas constantes dos itens 1 a 57 da tabela que serviu de parâmetro ao lançamento (fls. 549/552) e para apresentar provas às alegações que defendem tratar-se de atos cooperativos. Também foi determinada a subtração das despesas comuns de todos os itens (1 a 96) da tabela elaborada pelo auditor fiscal, calculadas proporcionalmente à participação das receitas de atos não cooperativos em relação à receita total da Cooperativa.

Após o contribuinte se manifestar (os elementos apresentados pelo contribuinte foram juntados como Anexo II), foi emitido Relatório de Diligência Fiscal (fls. 796/799), o qual, após acatar a dedução dos custos e despesas, reduziu a base de cálculo tributada, de R\$ 252.199.352,81 para R\$ 186.116.570,32 (cf. fls. 800/801).

Posteriormente, nova diligência (fls. 806) foi requerida. Entenderam os Julgadores que a fiscalização deveria melhor esclarecer os motivos pelos quais as receitas correspondentes aos itens 1 a 57 da tabela (fls. 549/552) teriam sido caracterizadas como decorrentes de atos não cooperativos.

A autoridade fiscal, então, elaborou outro Relatório de Diligência Fiscal (fls. 961/964), afirmando que já teria tratado suficientemente do tema no TVF. Conclui, no final, que as operações não podem fazer parte do universo da não incidência tributária pois são típicas operações das empresas em geral e também porque algumas possuem natureza financeira. Junta tabela com nota explicativa genérica, numa tentativa frustrada de atender à diligência (fls. 966/967).

Cientificada dessa diligência, a Copersucar se manifestou por meio de petição de fls. 975/979. Anexa documentos e enfatiza que todas as importâncias correspondentes aos itens 1 a 57 são provenientes de atividades vinculadas aos seus fins institucionais (atos cooperativos, portanto), bem como que as autuações também são insubsistentes em razão da falta de motivação adequada.

Em 05/06/2013, mais uma diligência foi determinada (fls. 981/982) pela DRJ, que considerou a diligência anterior não cumprida, determinando que a unidade de origem descreva cada uma das operações que geraram as receitas consideradas oriundas de atos não-cooperativos relacionadas na tabela base do lançamento (fls. 800/801).

Em atendimento à diligência (fls. 992/994), a autoridade fiscal responsável acabou intimando a contribuinte, para que ela prestasse as informações solicitadas pelas autoridades julgadoras de primeira instância.

Ato contínuo, a Copersucar manifestou-se (fls. 995/998) no sentido de que seria evidente que a determinação em questão teria sido dirigida para a autoridade fiscalizadora, bem como que já teria cumprido e esclarecido adequadamente todos os termos de intimação emitidos durante o procedimento fiscalizatório.

Passados 6 (seis) meses, a fiscalização emitiu nova intimação (fls. 1.009/1.014) para a contribuinte, agora para *detalhar e comprovar as operações realizadas e a apresentar as razões das contas listadas, em planilha anexa, em arquivos PDF* (fls. 1.009/1.013).

A contribuinte apresentou petição de fls. 1.015/1.018. Reitera o entendimento exposto no atendimento anterior e requer prazo adicional para juntada dos Razões.

Foi, então, (fls. 1.064/1.067) chamada a apresentar *"todos os documentos contábeis, relativos aos meses de abril, agosto e dezembro de 2004, que geraram os totais mensais das contas discriminadas em planilha anexa (fls. 1065/1066), documentos estes apresentados em 23/04/2014 (fls. 13.667/13.668) e em 24/04/2014 (fls. 1.068/1.071; e cópia dos Razões - fls. 1.072/9.734 - Parte 1 e fls. 9.735/13.634 - Parte 2).*

Em seguida, no Relatório de Encerramento de Diligência Fiscal (fls. 13.645/13.647), a fiscalização explicita que a *Copersucar embora tenha apresentado os lançamentos contábeis (Razões) das contas relacionadas nas fls. 800/801 do processo, deixou de apresentar o detalhamento das operações realizadas, relativas a essas contas, assim como*

deixou de apresentar os correspondentes documentos que geraram os referidos lançamentos contábeis registrados nos meses de abril/2004, agosto/2004 e dezembro/2004.

Em resposta, a Cooperativa apresentou petição (fls. 13.685/13.690), requerendo, sem prejuízo do exposto em impugnação e nas manifestações anteriores, sejam rechaçadas as considerações do "Termo de Encerramento de Diligência Fiscal" e declarados insubsistentes os autos de infração pois feitos em desacordo com o artigo 142 do CTN; artigo 10, III, do Decreto 70.23572; e artigos 923 e 924 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).

Os lançamentos foram julgados parcialmente procedentes por meio de decisão de fls. 13.705/13.735. A ementa do julgado possui a seguinte redação:

COOPERATIVA. INCIDÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL SOBRE OS ATOS NÃO-COOPERATIVOS. O resultado dos atos não-cooperativos, ao contrário dos atos cooperativos, aqueles que a cooperativa realiza com os seus cooperados ou com outras cooperativas, deve ser submetido à tributação do IRPJ e da CSLL.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. Aplica-se à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, no que couber, o que foi decido para a obrigação matriz, imposto de renda, dada a íntima relação de causa e efeito que as une.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CUMULATIVA. Por decorrerem de distinta motivação, devem ser exigidas as multas sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos, e o IRPJ e a CSLL apurados pelo ajuste anual, acrescidos da multa de ofício pelo seu não recolhimento.

Dessa decisão a autoridade julgadora recorreu de ofício (cf. fl. 13.740).

A contribuinte, por sua vez, interpôs recurso voluntário (fls. 13.751/13.800), por meio do qual, em resumo, reitera as alegações de defesa e demais manifestações, bem como alega:

(i) existir erro material na decisão de piso, uma vez que já na primeira diligência a receita considerada omitida foi reduzida de R\$ 252.1999.352,81 para R\$ 186.116.570,32, redução esta que foi expressamente ressaltada e tida por procedente no acórdão da DRJ, mas cuja diferença deixou de ser computada nos seus cálculos;

(ii) a nulidade das autuações em razão do erro originário da base de cálculo, de ausência de motivação, violação ao artigo 142 do CTN e cerceamento do direito de defesa;

(iii) que o critério para identificar, a cada situação concreta, se o ato praticado é cooperativo ou não cooperativo e, conseqüentemente, averiguar o regime fiscal aplicável, é a vinculação entre o ato praticado e os objetivos perseguidos pela cooperativa, posição esta inclusive consentânea com o entendimento da Administração Fiscal; e

(iv) que as cooperativas, nas operações típicas do ato cooperativo, buscam um resultado positivo para incremento do patrimônio dos seus associados (cooperados), independentemente de essas operações envolverem diretamente o cooperado ou não. Os atos praticados nas contas, nesse sentido, são atos cooperativos autênticos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

O recurso voluntário foi apresentado no prazo legal e atende os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Do erro material constante da decisão da DRJ

A Recorrente pede o reconhecimento de nulidade material em face do erro na apuração da base de cálculo tributada, tendo em vista a ausência de dedução de custos e despesas para a totalidade dos itens compreendidos no lançamento.

Por ocasião da primeira diligência realizada a pedido da DRJ, a autoridade fiscal concluiu que a base tributável dos lançamentos, inicialmente fixada em R\$ 252.199.352,81, deveria ser reduzida para R\$ 186.116.570,32 (fls. 796/801). Foi reconhecido que a dedução proporcional de determinados custos e despesas de fato não foi levada em consideração, o que levou a tal ajuste.

A DRJ acatou essa redução, conforme atesta a seguinte passagem da decisão de piso (fls. 13.721):

Cabe aqui, ressaltar que, como explicitado no relatório, após a primeira diligência, houve o saneamento do lançamento com a apropriação dos custos e despesas, conforme documentação apresentada pela Copersucar, às receitas relativas aos itens 1 a 57, reduzindo-se o valor tributável anual original, de R\$ 252.199.352,81 para R\$ 186.116.570,32, dando origem a nova planilha (fls. 800/801).

Ocorre, porém, que o quadro constante da decisão, ao indicar o valor remanescente (fls. 13.734/13.735), equivocadamente não faz menção a esta redução, informando um valor menor (de R\$ 248.716.821,57, e não de R\$ 186.116.570,32). Trata-se, a meu ver, de mero erro que pode ser sanado neste momento processual.

Nesse contexto, cumpre esclarecer que a retificação da base de cálculo proposta após a diligência, segundo penso, não é caso de nulidade dos Autos de Infração. Trata-se, a meu ver, de uma improcedência parcial inerente ao contencioso, não constituindo nenhum vício de forma ou de conteúdo que enseje a nulidade do lançamento.

Com efeito, na presente apuração, o fisco levou em conta valores contábeis credores (receitas) e devedores (redutores), conforme aponta a tabela parâmetro (fls. 800/801) e de acordo com o próprio relato do TVF: *nos quadros apresentados, as receitas são grafadas entre parênteses (pois, contabilmente, se trata de saldos credores) e os valores grafados sem parentes são redutores dessas receitas (pois, contabilmente, se trata de saldos devedores).*

A diligência, assim, ao constatar que de fato não havia considerado a totalidade dos custos e despesas relativas aos valores registrados em algumas das contas contábeis, refez a base de cálculo em face do que foi requerido pela DRJ, tendo apurado uma redução favorável ao contribuinte, sem, contudo, agravar a cobrança ou inovar o lançamento.

A decisão acatou a redução, conforme visto, mas não reproduziu fielmente o montante correto da base remanescente no demonstrativo resumo constante do acórdão¹.

Nesses termos, oriento meu voto para reconhecer o erro na decisão de primeira instância, devendo a autoridade competente reduzir de ofício a base de cálculo tributada, de R\$ 252.199.352,81 para R\$ 186.116.570,32, conforme proposto por diligência (fls. 800/801) e acatado pela DRJ (fls. 13.721).

Do recurso de ofício

A DRJ recorreu de ofício justamente pelo fato de ter acatado a redução da base de cálculo proposta na primeira diligência que solicitou, ainda que tenha cometido o erro de não indicar o montante correto que deveria ter sido excluído no quadro resumo que constou do Acórdão.

Mais precisamente, a redução da base de cálculo diz respeito à exclusão dos custos e despesas proporcionais relativas a algumas receitas enquadradas como atos não cooperativos, dedução esta que constitui direito do contribuinte e decorre da própria sistemática de tributação do IRPJ e CSLL.

Diante disso, nego provimento ao recurso de ofício.

Do recurso voluntário

A fiscalização que deu origem aos presentes Autos de Infração se iniciou em 06 de fevereiro de 2008 com a emissão do MPF de fls. 02, tendo por foco o IRPJ do ano calendário de 2004.

Somente em 02 de outubro de 2010 a contribuinte foi intimada (vide Termo de Intimação Fiscal nº 06 de fls. 491/493) a detalhar a composição da Linha 09 – Outras Receitas, da DIPJ 2005, no valor total de R\$ 300.866.898,32.

A contribuinte, então, apresentou respostas e extensa documentação em duas oportunidades, conforme fls. 500/501, colocando-se à disposição para eventuais outros esclarecimentos.

Ato contínuo, e muito provavelmente em face da proximidade do lançamento ser atingido pela decadência - faltavam não mais do que dois meses para que isto ocorresse -, a fiscalização lavrou os aludidos Autos de Infração.

Ocorre que a natureza das receitas tributadas e a sua metodologia de apuração foram descritas de forma bem singela e sem apontamento das razões concretas que levaram o fisco a considerar que valores registrados em algumas contas contábeis de fato corresponderiam a receitas provenientes de atos não cooperativos.

Vejamos, assim, a estrutura do presente lançamento, notadamente no que diz respeito aos elementos que compõem a peça acusatória.

Há de início um resumo dos fatos (itens 1 a 19 do TVF – fls. 542 e seguintes), seguido de um texto “modelo” ou “padrão” que interrompe a seqüência numérica dos itens até então expostos. Este texto discorre genericamente sobre sociedades cooperativistas, suas finalidades, atos cooperativos e não cooperativos e respectiva tributação.

¹ Pelo que se pode perceber, as despesas gerais apropriadas não foram levadas em conta nesse quadro.

Findo o texto teórico, o fiscal continua a numeração do relatório, invocando a motivação da autuação em apenas 5 (cinco) parágrafos, os quais ora reproduzo:

20. *Conforme mencionado no item 19, a COPERSUCAR apresentou o detalhamento acerca das receitas elencadas nos itens 16 e 17 acima e que compuseram as bases de cálculo do PIS e da COFINS da COPERSUCAR, ou seja, enumerou todas as receitas e resultados mensais que as compunham, sob as rubricas: OUTRAS RECEITAS, conforme o quadro A anexo; comercialização ou industrialização pela cooperativa de produtos adquiridos de não associados para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa, conforme quadro B.1 anexo; participação em Outras Sociedades - EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL, conforme o quadro B.3 anexo; Aplicação Financeira, conforme quadro B.4 anexo; Alienação de Bens do Ativo Permanente, conforme quadro B.5 anexo e Alugueis de Bens Móveis e Imóveis, conforme quadro B.6 anexo. É oportuno observar que, nos quadros apresentados, as receitas são grafadas entre parênteses (pois, contabilmente, se trata de saldos credores) e os valores grafados sem parentes são redutores dessas receitas (pois, contabilmente, se trata de saldos devedores).*

21. *É fácil a percepção de que as receitas acima detalhadas devam ser enquadradas como atos NÃO-COOPERATIVOS, e, conseqüentemente, sujeita à tributação do IRPJ e da CSLL, pois são distintas das operações usuais - as OPERAÇÕES COOPERATIVAS -, que geram as sobras líquidas, não tributáveis, obtidas pela COPERSUCAR e que são destinadas a seus associados, conforme dispõe a Lei 5.764/71.*

22. *Ainda mais, a COPERSUCAR fez acompanhar os detalhamentos mencionados no item 20 de dois arrazoados e do seu Diploma Social, nas quais menciona que os resultados obtidos nessas receitas, contabilizadas em contas específicas, separadamente das receitas usuais, foram carregados aos seus cooperados, e, portanto, não foram oferecidos à tributação pela COPERSUCAR.*

23. *Também menciona que os resultados em variações cambiais são oferecidos à tributação pelas cooperadas, nos termos do Parecer Normativo 66 de 25/08/1986. O mencionado PN 66/86 não trata dos atos não-cooperativos praticados pela cooperativa, matéria aqui tributada. Tampouco, a alegada "transferência" tributária, não encontra amparo na legislação regente.*

24. *Em seguida, procedemos à conciliação dos valores das receitas antes mencionados, excluindo os valores em duplicidade e as receitas que não integram o lucro real, conforme a Tabela - RECEITAS DE ATOS NÃO COOPERATIVOS, anexa.*

Não há, e isso é perceptível de plano, nenhuma consideração individual ou em grupo acerca das contas contábeis selecionadas. O TVF não explica o critério de seleção adotado pelo fisco para incluir ou excluir as contas contábeis supostamente auditadas. Não há

descrição sobre a natureza dos valores, a quem ou porque foram pagos e ao que de fato se referem, havendo apenas a reprodução do rótulo dos registros usados na contabilidade.

Como anexo ao TVF, a fiscalização juntou a referida tabela (fls. 549/552) – a qual, na verdade, é a base do lançamento -, mas tal tabela apenas indica o número da conta contábil, a sua descrição e os valores (tanto negativos quanto positivos) nela registrado, e nada mais.

Diante da generalidade da acusação, a DRJ, após já ter solicitado uma primeira diligência tendente a confirmar a base de cálculo, requereu uma nova diligência (fls. 806), que foi assim formulada:

Da leitura atenta dos autos, constata-se que, em relação às receitas constantes dos itens 1 a 57 da tabela de folhas 536 a 539 - diretamente relacionadas à tabela "A", de folha 489 -, a autoridade tributária não estabeleceu com clareza os motivos que a levaram a conclusão de que decorrem de atos não-cooperativos.

[...]

Tendo isso em conta, sou de parecer que o processo seja encaminhado à Unidade de origem, para que, em sede de diligência voltada à formação da livre convicção deste relator, a autoridade fiscal informe mais claramente os fundamentos que a levaram à conclusão de que as receitas referidas decorrem de atos não-cooperativos. Grifei.

Considerando infrutífero o atendimento desse pedido, mais uma diligência, a terceira, foi determinada (fls. 981/982). As autoridades julgadoras ratificaram a posição de que cada uma das operações que geraram as receitas consideradas oriundas de atos não-cooperativos, relacionadas na tabela (fls. 800/801), deveria ser detalhada pela fiscalização, de modo ao julgador poder melhor compreender os fatos. Veja-se:

Em segunda diligência foi solicitado que a autoridade lançadora informasse os motivos que a levaram a considerar cada uma das receitas como advinda de atos não-cooperativos, uma vez que suas razões não estavam bem claras.

Em resposta, o Auditor-Fiscal informou que já tinha tratado suficientemente do tema no Termo de Verificação Fiscal, e discorreu sobre fundamentos teóricos doutrinários em torno da definição de ato cooperativo e ato não-cooperativo. Juntou, também, a tabela de folhas 966/967.

Ao processo foi juntada mídia contendo a escrita contábil da Cooperativa. Nela estaria o Plano de Contas, que, possivelmente, traria algum esclarecimento, por meio dos lançamentos contábeis, sobre a atividade da qual resultaram as receitas em cada um dos itens da tabela de folhas 800/801 (exceção feita aos itens das tabelas "B" apresentadas pela Autuada).

[...]

Para fins de julgamento é imprescindível que a autoridade lançadora descreva cada uma das operações que geraram as receitas consideradas oriundas de atos não-cooperativos. Não

basta, no caso, a informação genérica de que a convicção baseia-se em "operações em geral" de uma conta com nome "Outras", como é o caso do item 44, verbi gratia.

Com esta diligência pretende-se conhecer os fatos. Para poder concordar ou divergir da interpretação dada pela fiscalização (de que são atos não-cooperativos), é necessário saber que operações deram origem aos registros de cada uma das contas que compõem a base de cálculo, ou seja, o que era registrado em cada um dos itens da tabela de folhas 800/801. Com quem eram realizadas as operações? De que decorrem as receitas?

São totalmente desnecessárias para a solução da lide ilações sobre histórico do cooperativismo ou mesmo definições jurisprudenciais ou doutrinárias acerca do tema, sendo suficiente a descrição dos fatos já explicada.

Tendo isso em conta, sou de parecer que o processo seja encaminhado à Unidade de origem, para que se cumpra a diligência já referida, detalhando as operações relativas a cada um dos itens constantes da tabela de folhas 800/801, que compuseram a base de cálculo dos tributos lançados, operações essas que levaram a autoridade lançadora à conclusão de que eram atos não-cooperativos.

Em “atendimento” à diligência, noto que a fiscalização buscou, na verdade, transferir o ônus da motivação que a levou a tributar algumas das contas contábeis analisadas à Recorrente ao intimá-la para assim proceder. Em resposta a essa tentativa, a Cooperativa se manifestou no sentido de que tal ônus seria da própria autoridade fiscal, conforme foi determinado pelas autoridades julgadoras. Além disto, alegou que todos os documentos e esclarecimentos solicitados já teriam sido apresentados.

Tramitado o feito, foi emitido Relatório de Encerramento de Diligência Fiscal (fls. 13.645/13.647), atestando que a *Copersucar embora tenha apresentado os lançamentos contábeis (Razões) das contas relacionadas nas fls. 800/801 do processo, deixou de apresentar o detalhamento das operações realizadas, relativas a essas contas, assim como deixou de apresentar os correspondentes documentos que geraram os referidos lançamentos contábeis registrados nos meses de abril/2004, agosto/2004 e dezembro/2004, tendo sido os autos encaminhados novamente para julgamento em primeira instância.*

A DRJ, ao enfrentar a questão da motivação, parece ter se “esquecido” das solicitações das diligências anteriores, tomando um rumo em caminho antagônico aquele que até então havia adotado. Nesses termos, a decisão de piso considerou que a contribuinte não teria comprovado que as receitas incluídas no lançamento de fato seriam decorrentes de atos não cooperativos, julgando procedente a autuação independentemente dos vícios de motivação que ela próprio identificou em três oportunidades anteriores.

A mesma DRJ, em seguida, parece ter se colocado na posição de auditor fiscal autuante, passando ela a descrever quais teriam sido os motivos do lançamento. É notório, diga-se de passagem, que a decisão *a quo*, no afã de “rebater” as alegações e provas trazidas pela Recorrente, inseriu argumentos e elementos até então estranhos à lide, numa clara tentativa de conferir uma motivação inexistente na sua origem.

Nesse estado de coisas, o que precisa ficar claro é que o lançamento realmente tem um grave problema de valoração jurídica dos fatos e do direito, não permitindo ao presente Julgador, salvo algumas exceções, conhecer os motivos determinantes que levaram ao fisco concluir que os valores que tomou por base são atos não cooperativos.

Segundo minha avaliação, apenas em relação aos itens *aplicações financeiras* (item 69), *receitas com aluguéis de bens móveis e imóveis* (item 60) e *receitas de vendas de ativo permanente* (item 66) é que o lançamento deve produzir efeitos, como será visto na sequência.

Para os demais itens contemplados, todavia, o TVF e a tabela tomada como parâmetro (fls. 549/552), posteriormente retificada (fls. 800/801), não fazem qualquer menção à natureza da receita e ao exato motivo do que levou à aludida caracterização.

Não há nenhuma razão individual explicitada, muito menos notícia ou indícios da existência de que houve uma apuração mais detalhada, o que, a meu ver, comprova que realmente os Autos de Infração de fato foram emitidos a partir da adoção de uma interpretação restrita e genérica do conceito de ato não cooperativo e apenas com base na denominação contábil dos lançamentos.

Para que não parem dúvidas, cito alguns exemplos, sem prejuízos de outros, que demonstram a dificuldade, ou melhor, a ausência de motivação no presente lançamento.

Itens 1, 2, 3, 4, 5 e 6

Os primeiros seis itens (1 a 6) da tabela indicam tratar-se de aquisições para posterior venda/revenda de produtos próprios e materiais diversos aos cooperados.

Ao longo do processo, a Copersucar esclareceu que, além da venda das mercadorias de seus associados, também faz parte de seu objeto social “*adquirir, quando conveniente para fornecer a seus associados, nas melhores condições de preço e qualidade, bens e insumos necessários às suas atividades industriais e agrícolas*” (art. 8º, item “e”, do Estatuto – fls. 508/541).

Aduz que foi justamente em razão dessa finalidade que fez as operações, as quais evidentemente constituem parte de seu objeto social e que, portanto, constituem atos cooperativos.

O lançamento, porém, não traz nenhuma motivação para contrapor diretamente esse ponto. Não há identificação de que produtos são esses; de quem e a que título foram adquiridos; e, principalmente, quais as razões fáticas que levaram ao fisco a enquadrá-los como atos não cooperativos.

Itens 7 (juros CR cooperativo), 8 (juros FINEP), 20 (financiamento moeda nacional capital), 30 (bolsas de mercadoria & futuro – hedge), 31 (“operações com swap”) e 33 (conta movimento)

O Estatuto Social da Copersucar também prevê a necessidade da Cooperativa “*estimular a produção de cana-de-açúcar, de melão, de álcool de seus associados, com recursos financeiros próprios ou de terceiros*” (art. 9º, “a”).

Nesse contexto, esclarece que, de acordo com os registros contábeis, a interessada obtém créditos com melhores condições de juros juntos às instituições financeiras e os transfere aos cooperados nas mesmas condições contratadas. Trata-se de ato cooperativo

típico, afinal realizado no desempenho de sua atividade institucional e, mesmo que assim não fosse, não há lucro na tributação (as receitas são anuladas pelas despesas).

Não há, porém, simplesmente nenhuma alegação sobre a circunstância que levou a fiscalização a incluir esses itens na autuação. Assim como na decisão de piso, parece que o fato da leitura da descrição das contas contábeis permitir seu enquadramento enquanto receita financeira dispensaria o dever quanto à motivação.

Atenção especial chamam os itens 30 (*hedge*) e 31 (*swap*). Isso porque, após comprovar que a Cooperativa tem por função principal a comercialização da produção dos cooperados, tanto no mercado interno quanto externo, e que ela também é responsável pela administração operacional e financeira dos atos cooperativos (cf. artigos 8º e 10º do Estatuto), seria mesmo até natural a utilização destes tipos contratuais a fim de evitar potenciais prejuízos em razão de oscilações cambiais e de oscilações de preços das “commodities”.

Também esse ponto não recebeu nenhuma atenção específica por parte da fiscalização.

Itens 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 21 e 22

A Cooperativa sempre alegou que os juros relativos às contingências (provisão de tributos incidentes sobre vendas de mercadorias de cooperados questionados judicialmente) – itens 9 a 17, 21 e 22, dizem respeito à atualização de depósitos judiciais e provisão de débitos fiscais controversos em torno das atividades exploradas, e não receita tributária, conforme precedente do STF.

Durante o trâmite desse processo, a Recorrente buscou demonstrar também que ela não adicionou ao resultado tributável as variações monetárias ativas e tampouco deduziu as variações monetárias passivas, razão pela qual a tributação seria indevida também nos termos do artigo 377 do RIR/99 e da Súmula CARF nº 58: *As variações monetárias ativas decorrentes de depósitos judiciais com a finalidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário devem compor o resultado do exercício, segundo o regime de competência, salvo se demonstrado que as variações monetárias passivas incidentes sobre o tributo objeto dos depósitos não tenham sido computadas na apuração desse resultado.*

Essa linha argumentativa foi ignorada pelo agente fiscal responsável pelo lançamento, que preferiu, sabe-se lá por qual motivo, incluir tais itens no lançamento.

Item 20 (financiamento moeda nacional Capital)

Observa-se, em nota de rodapé da Tabela, informação de que, para fins de apuração da base de cálculo, teriam sido excluídas as receitas relativas a juros de financiamentos moeda estrangeira – (itens 18, 19, 23, 27, 28) e resultado das contas MEP (item 79 = itens 71 a 73, contas credoras e respectivas contas devedoras, itens 75 a 77).

Todavia, o item 20 – financiamento moeda nacional capital foi incluído, mesmo tendo a mesma causa e denominação quase igual aos itens 18 e 19, que foram excluídos. Pergunta-se: Por quê? Não há explicação.

Item 53 (diversas)

São operações praticadas entre a Cooperativa e sociedades investidas. Mais precisamente, a conta contábil da conta contábil 641301101 – item 53 (fls. 658), contém lançamentos com os seguintes descritivos: “INCorp. AO SOBRES OUTROS RESULTADOS”, “BAIXA PELA REVERSÃO SALDO REPASSE FINAME” e “REVERSÃO PIS PERDA FIN”².

A contribuinte alega que os dois primeiros descritivos registram, na verdade, dividendos oriundos de distribuição de lucros de sociedades empresárias, obtidos por meio de exploração de atividades relacionadas aos seus objetivos como fruto do ato cooperativo, operação esta, aliás, que é isenta de tributação.

Aduz também que a própria Lei n. 5.674/1971, art. 88, prescreve que *poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas para melhor atendimento dos próprios objetivos e de outros de caráter acessórios ou complementar*.

Já a fiscalização nada alega. Presume, com base apenas no nome dado à conta, que são atos não cooperativos sem maiores considerações.

Itens 32 (juros clientes diversos), 37 (“importação – operações liquidadas”) 38 (exportação-operações liquidadas)

Com base nos registros contábeis, percebe-se que os lançamentos nas contas em questão compreendem os juros originários dos pagamentos em atraso de faturas de venda de açúcar e álcool (item 32), exportações e importações liquidadas (itens 37/38), operações estas que indicam uma vinculação direta com a atividade mercantil praticada pela Copersucar.

Por que, então, foram inseridas no lançamento? Não há respostas.

Itens 34 (“*emprést. Compulsório Eletrobrás*”), 35 (“*emprést. Compulsório veículos*”), 40 (“*fornecedores*”), 41 (“*despesas gerais*”), 42 (“*custos de produção*”), 43 (“*tributos*”), 48 (“*cliente MI*”), 49 (“*clientes ME*”), 51 (“*recebimentos a maior/outros*”), Item 54 (“*créditos liquidação duvidosa*”) e 55 (“*provisões ações judiciais trabalhistas*”)

É perceptível que os rótulos, por si só, não dizem nada. Já os registros contábeis dão sinais de que as contas contemplam valores objeto de ressarcimentos e reversão de determinadas provisões.

Nesse sentido a contribuinte demonstra que não raramente necessita de recursos que lhe são disponibilizados pelos cooperados para fazer frente aos pagamentos de despesas correntes e reservados para a liquidação de potenciais dívidas futuras, o que também enseja a necessidade de constituição de provisões.

Não obstante, o fato é que, nos termos do artigo 392, II, do RIR/99, as recuperações de custos, deduções ou provisões devem ser tributadas apenas se, quando incorridas, tiverem sido deduzidas, o que aparentemente não teria ocorrido nessa situação.

Os Autos de Infração e TVF, porém, nada dizem sobre esses itens, mencionando apenas as contas e seus respectivos rótulos.

Itens 45 (“*assessoria*”), 46 (“*agro industrial*”) e 47 (“*laboratório*”)

² Estes registros se referem a provisões e serão analisadas no item a seguir.

Receitas decorrentes de serviços foram registradas nas contas dos itens em comento sem ao menos uma informação específica.

Nesse particular, vale assinalar que a Recorrente tem por atividade institucional, ainda que eventual e não tão expressiva quanto a de comércio, a prestação de serviços que envolvem *“pesquisas objetivando o desenvolvimento de novas tecnologias no âmbito das atividades ligadas à produção da cana-de-açúcar, de açúcar, de álcool, de melaço e de seus respectivos subprodutos, podendo explorar, direta ou indiretamente, os resultados das pesquisas realizadas”*, conforme previsão do art. 9º, “f”, do Estatuto.

Por que, então, esses itens foram incluídos pela fiscalização? A dúvida paira no ar.

Item 50 (“sinistros ressarcidos”)

Valores eventualmente recebidos em razão de prêmio por força de sinistro, como regra geral, visam recompor uma perda patrimonial. Não constituem renda. Não ensejam, por si só, disponibilidade de lucro.

Também não há explicações dos motivos da fiscalização ter incluído esta rubrica no rol dos valores tributados.

Pois bem. Não bastassem esses exemplos, outro fato que chama atenção é o de que o cálculo contido na tabela que serve de base aos Autos de Infração “mistura” valores credores, devedores e zerados, confundindo o leitor e o entendimento conciso da metodologia empregada na apuração da base de cálculo tributada. Há diversos *totais* e *subtotais* espalhados, constituindo árdua tarefa averiguar o verdadeiro critério empregado e o que de fato foi ou não incluído na composição do saldo final identificado.

Da forma pela qual a autuação encontra-se instruída, realmente não há indícios de que a fiscalização tenha se aprofundado na investigação para aferir a origem e condições de auferimento das receitas, tendo em vista que nada foi dito acerca da sua causa, muito menos das suas circunstâncias fáticas, à luz da qual seria possível verificar se são (ou não) passíveis de enquadramento enquanto ato não cooperativo.

Pelo contrário, tudo indica que a fiscalização, na iminência de ocorrer a decadência, simplesmente presumiu que parte dos montantes registrados como “outras receitas” para efeitos de PIS e COFINS, do qual a Cooperativa é substituta tributária, deveria também ser tributado pelo IRPJ e de CSLL na qualidade de ato não cooperativo, numa clara tentativa de transferir o ônus da prova em sentido contrário ao contribuinte.

Não custa lembrar, nesse contexto, que a precariedade da motivação do presente lançamento foi reconhecida pela própria DRJ, que, por meio de solicitação de sucessivas diligências, implicitamente reconheceu que o presente feito não reúne as condições necessárias para que seja proferida decisão segura acerca da procedência ou não dos principais itens incluídos no lançamento.

Conforme visto, a DRJ considerou imprescindível que a Fiscalização *“informasse os motivos que a levaram a considerar cada uma das receitas como advinda de atos não cooperativos uma vez que suas razões não estavam bem claras”*. Em seguida, chega a registrar que *“não basta, no caso, a informação genérica de que a convicção baseia-se em*

"operações em geral" e que com esta diligência pretende-se conhecer os fatos. Para poder concordar ou divergir da interpretação dada pela fiscalização (de que são atos não-cooperativos), é necessário saber que operações deram origem aos registros de cada uma das contas que compõem a base de cálculo.

Ora, essas partes transcritas são mais do que suficientes para demonstrar que a autuação carece de motivos. Não há valoração fática e jurídica adequada. O que se tem no caso, pois, é um lançamento tributário sem explicitação das suas razões motivadoras e sem a demonstração de que, com exceção de alguns itens, as demais receitas contempladas de fato seriam merecedoras de enquadramento enquanto atos não cooperativos.

Tal procedimento, entretanto, fere diretamente os artigos 9º e 10º, III e IV, do Decreto nº 70.235/1972 e artigo 50, II e seu parágrafo único da Lei nº 9.784/99, dispositivos estes que, respectivamente, possuem a seguinte redação:

Art. 9º - A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

[...]

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

Artigo 50 - Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

[...]

Parágrafo 1º - A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Ao comentar esse último dispositivo, leciona Hely Lopes Meirelles³ que:

[...] na esfera federal, a referida Lei 9.784, de 29.1.99, diz que a Administração Pública obedecerá, dentre outros, ao princípio da motivação (art. 1º). No processo e nos atos administrativos a motivação é atendida com a "indicação dos pressupostos de fato e de direito" que determinarem a decisão ou o ato (parágrafo único do art. 1º e art. 50). A motivação "dever ser explícita, clara e congruente" (parágrafo 1º do art. 50). Assim, se não

³ Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros. 28ª Edição. P.98.

permitir o seu devido entendimento, a motivação não atenderá aos seus fins, podendo acarretar a nulidade do ato.

O princípio da motivação, segundo doutrina de Celso Antônio Bandeira de Mello⁴, implica para a Administração o dever de justificar seus atos, apontando-lhes os fundamentos de direito e de fato, assim como a correlação lógica entre o evento e situações que deu por existentes e a providência tomada, nos casos em que este último esclarecimento seja necessário para aferir-se a consonância da conduta administrativa com a lei que lhe serviu de arrimo.

Utilizando-se dos signos de que se valeu o Legislador, a motivação deve ser **explícita, clara e congruente**. Motivação explícita “*significa o que está explicado, o que é expresso ou vem designado. É o que é anotado, o determinado. Opõem-se ao implícito*”. Motivação clara consiste na “*minudência ou meticulosidade com que o ato deva ser descrito, para que, por suas palavras claras e precisas, não se tenha qualquer dúvida do que a respeito ali se escreve*”⁵. E, finalmente, por motivação **congruente** entende-se aquela que guarda “*precisa referibilidade com os fatos ou atos que ensejaram a atuação administrativa. Trata-se de um elemento que se depreende do cotejo da motivação com os fatos/atos aos quais ele se refere*”⁶.

Da mesma forma que as regras do processo administrativo fiscal, sob o risco de preclusão, não admitem que uma impugnação seja feita sem a indicação das razões de fato e de direito, devendo as provas serem apresentadas na defesa, também o ordenamento jurídico não admite que um lançamento tributário seja feito sem a adequada motivação e instrução probatória.

A motivação dos fatos e do direito, em se tratando de lançamento tributário de ofício, constitui medida essencial para que tanto o contribuinte quanto o julgador possam compreender a acusação e avaliar a procedência ou não da autuação perante o caso concreto, sob pena de nulidade do ato administrativo.

A ausência de motivação nos atos administrativos de lançamento tributário, ademais, viola a prescrição legal do artigo 142 do CTN, *in verbis*:

“Artigo 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. *A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.*

Sobressai desse dispositivo legal a imposição à Administração Tributária (atividade vinculada e obrigatória) de averiguar a subsunção do fato à norma geral e abstrata, individualizando-a e tipificando-a. O ônus da prova quanto à motivação da subsunção do fato à

⁴ Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Malheiros. 15ª edição. P. 102.

⁵ Cf. De Plácido e Silva. Vocabulário Jurídico. Rio de Janeiro: Forense. 2002

⁶ Conforme definição constante do voto do Cons. Carlos Augusto Daniel Neto, no Acórdão nº 3402-004.264.

norma tributária é do fisco, a quem compete a tarefa de justificar, de forma explícita, clara e congruente, os fatos e os elementos probatórios acerca da sua convicção.

Para que a autoridade fiscalizatória possa efetivamente proceder ao lançamento, deve antes confirmar a ocorrência dos fatos que teriam deflagrado a incidência tributária. Isso porque a oneração do patrimônio do contribuinte somente pode decorrer de situações suficientemente descritas em lei e perfeitamente identificadas no mundo dos fatos, sob pena de se tributar uma realidade econômica inexistente ou diversa daquela prevista na regra matriz de incidência correspondente.

Trata-se, aqui, de repetição da regra geral processual de que quem alega deve provar⁷. O ônus da prova compete a quem acusa. É justamente por isso que o artigo 9º do Decreto 70.235/72 determina que os Autos de Infração *deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito*.

Nas lições de Arruda Alvim⁸, *recaindo sobre uma das partes o ônus da prova relativamente a tais e quais fatos, não cumprindo esse ônus e inexistindo nos autos quaisquer outros elementos, pressupor-se-á um estado de fato contrário a essa parte. Assim, quem devia provar e não o fez perderá a demanda*.

Feitas essas considerações, forçoso concluir que não é lícito ao presente Julgador dispensar a autoridade lançadora do seu ônus de motivar o lançamento tributário e de comprovar a infração. Admitir tal medida - como fez a DRJ - significa violar as regras processuais apontadas e, mais ainda, significa descumprir requisito estrutural do lançamento.

Não custa lembrar que os requisitos do lançamento podem ser divididos em dois grandes grupos: **(i)** os requisitos fundamentais ou estruturais, e **(ii)** os requisitos complementares ou formais.

Como destaca Manoel Antonio Gadelha Dias⁹, ex-presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda:

“À luz do Código Tributário Nacional, fonte de direito material nacional, e do Decreto nº 70.235/1972, fonte de direito formal de âmbito restrito à União, entendemos que os requisitos do lançamento podem ser divididos em dois grandes grupos: 1º) o dos requisitos fundamentais ou estruturais; e 2º) o dos requisitos complementares ou formais.

Se o defeito no lançamento disser respeito a requisito fundamental, estaremos diante de vício substancial ou vício essencial, que macula o lançamento, ferindo-o de morte, pois impede a concretização da formalização do vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Os requisitos fundamentais são aqueles intrínsecos ao lançamento e dizem respeito à própria conceituação do

⁷ Artigo 373, do CPC: "O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor."

⁸ Manual de direito processual civil. Volume II. São Paulo: Editora RT. 2007.

⁹ O vício formal no lançamento tributário. in Direito Tributário e processo administrativo aplicados. TÔRRES, Heleno Taveira, QUEIROZ, Mary Elbe, FEITOSA, Raymundo Juliano (Coords.). São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 345-346

lançamento insculpida no art. 142 do CTN, qual seja a valoração jurídica do fato jurídico tributário pela autoridade competente, mediante a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo e a identificação do sujeito passivo. [...]

Já se o vício estiver presente no que denominamos de requisitos complementares do lançamento, ou seja, naqueles que devem compor a linguagem para a comunicação jurídica, consistente na notificação ao sujeito passivo, estaremos falando de vício formal.

Os requisitos complementares ou formais são aqueles exigidos por lei para o momento da edição do ato, por isso são denominados requisitos extrínsecos ao lançamento.

Quando o lançamento apresentar falhas em seus requisitos fundamentais ou estruturais (vícios de conteúdo), tais como a ausência de motivação e indevida transferência do ônus da prova, estaremos diante de típico exemplo de nulidade por vício material.

Nesse sentido é a posição do CARF, conforme atestam as ementas dos seguintes julgados.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA. FALTA DE MOTIVAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA. Os atos administrativos devem ser motivados, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos, quando – entre outras situações – imponham ou agravem sanções, devendo essa motivação ser explícita, clara e congruente, de modo a permitir o pleno exercício do direito de defesa (art. 50, inciso II e § 1º, da Lei nº 9.784, de 1999). Acórdão nº 1803-001.477. Sessão de 11 de setembro de 2012.

REVISÃO FISCAL DE LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL. A motivação deficiente no lançamento fiscal gera a anulação do ato, visto que a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, dispôs em seu art. 2º que a Administração Pública obedecerá, dentre outros, ao princípio da motivação. Processo Anulado. Crédito Tributário Exonerado. (Acórdão nº 2301-002.079. data da decisão: 01/11/2012).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. VICIO MATERIAL. NULIDADE. É nulo o auto de infração quando não indica os fatos e os fundamentos jurídicos que ensejaram a sua lavratura. Medida necessária para que tanto o contribuinte quanto o julgador administrativo possam avaliar a procedência jurídica da autuação, perante o caso concreto O processo administrativo fiscal obedecerá, dentre outros, o princípio da motivação, essencial à garantia da ampla defesa e do contraditório. Processo Anulado. (Acórdão nº 2301-00486. Data de decisão: 07/07/2009).

PREVIDENCIÁRIO. VERDADE MATERIAL. LANÇAMENTO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. É um princípio específico do processo administrativo. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade. Se o lançamento contiver vício instalado na produção, em sua dinâmica, com defeito na composição, mediante explícita presunção e ausência de provas, ônus do sujeito ativo, ensejará a nulidade dado que maculado de vício material comprometedor do crédito e da sua motivação. (Acórdão nº 2301-004.930. Data de decisão: 09/05/2017).

Especificamente sobre a matéria ora abordada, cumpre destacar que também existem decisões do CARF que afastaram lançamentos pelo fato do fisco não ter comprovado que a cooperativa de fato teria auferido receitas tributáveis. Veja-se:

SOCIEDADES COOPERATIVAS DE CRÉDITO - OPERAÇÕES COM COOPERADOS - SOBRA LIQUIDA - NÃO INCIDÊNCIA
A base de cálculo da contribuição social é o lucro líquido ajustado. Se a fiscalização não demonstra que a cooperativa auferiu receitas em operação com não cooperados, não há lucros passíveis de incidência da contribuição, nos termos dos arts. 1º e 2º da Lei nº 7.689/88, c/c com os arts. 79 e 111 da Lei nº 5.764/71, mesmo antes da edição da Lei n. 10.865/2004. A Lei nº 8.212/91, artigo 22, § 1º, embora tenha mencionado as cooperativas de crédito, não descaracterizou a roupagem jurídica dos atos cooperativos quanto à não incidência da CSLL. Recurso provido. (Acórdão nº 1201-00.359. Publicado no DOU em 18/05/2011).

CSLL. SOCIEDADES COOPERATIVAS. ATOS COOPERATIVOS. SOBRES LIQUIDAS. NÃO INCIDÊNCIA. A base de cálculo da CSLL é o lucro líquido ajustado. Se a fiscalização não demonstra que a cooperativa auferiu receitas em operações com não cooperados, não há lucros passíveis de incidência da contribuição, nos termos dos artigos 1º e 2º da Lei nº 7.689/88, c/e artigos 79 e 111 da Lei nº 5.764/71. (Acórdão nº 1803-00.170. Sessão de 30/09/2009).

Na mesma linha desses precedentes, e partindo da premissa de que não houve, nesse caso concreto, a imprescindível valoração jurídica, fática e comprobatória acerca do fato gerador e da matéria tributável, entendo que o presente lançamento, com exceção dos itens já mencionados e que serão objeto de análise específica mais adiante, está eivado de vício material de nulidade.

E nem se diga que o fato da decisão prolatada em primeira instância, que notoriamente buscou sustentar a procedência do lançamento tributário por meio de razões e fundamentos que não constam da peça de formalização da exigência, poderia sanar o vício material em questão.

Descabe, aqui, falar ou cogitar de nulidade do ato decisório, mas sim da nulidade do Auto de Infração. Em virtude da falta de motivação na peça acusatória, quem não pode subsistir é o próprio lançamento tributário, que é nulo desde sua origem em face de conter vício insanável.

Nesse sentido também caminhou a jurisprudência do CARF, na linha dos precedentes a seguir citados.

INOVAÇÃO NO JULGAMENTO DE PRIMEIRO GRAU. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. POSSIBILIDADE DE DECISÃO DE MÉRITO EM FAVOR DO RECORRENTE. APLICAÇÃO DO § 3º DO ART. 59 DO DECRETO 70.235/72. Decisão da DRJ que, admitindo a não permanência do fundamento que amparou o lançamento, baseia-se em outros fatos e argumentos jurídicos par sua manutenção, inova na lide, acarretando cerceamento do direito de defesa do contribuinte. Possibilidade de dar provimento no mérito ao recurso interposto, sem declaração de nulidade, forte no § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Recurso Voluntário Provido. (Acórdão nº 2402-004.977. Sessão de 16/02/2016)

INOVAÇÃO NOS CRITÉRIOS JURÍDICOS DO LANÇAMENTO PELAS AUTORIDADES JULGADORAS. IMPOSSIBILIDADE. Às autoridades julgadoras de primeira instância não compete o aprimoramento do lançamento realizado. A adoção de critérios novos para a manutenção do lançamento, em conteúdo diverso daquele inicialmente utilizado, importa em efetiva nulidade da atuação das autoridades julgadoras. (Acórdão nº 1201-001.557. Sessão de 14/02/2017)

Descabe à decisão de primeira instância, contudo, criar as supostas razões fáticas que levaram o fisco a enquadrar determinados lançamentos contábeis como atos não cooperativos. Não compete ao julgador “tentar salvar” um lançamento deficiente por ausência de motivação e comprovação, sob pena de violação ao artigo 142 do CTN.

Essa tentativa da DRJ de buscar sanar vício substancial contrasta, ainda, com o comando previsto nos artigos 145, III¹⁰, 146¹¹ e 149¹² do CTN, dispositivos estes que vedam a possibilidade de revisão do lançamento quando há “erro de direito”, como foi o caso.

Posto isso, reconheço a nulidade material dos lançamentos, com exceção daqueles relativos aos juros sobre mútuos (item 26), às aplicações financeiras (item 69),

¹⁰ Artigo 145 – O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: [...]; III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

¹¹ Artigo 146 - A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

¹² Artigo 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine; II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial. Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

aluguéis de bens móveis e imóveis (item 60) e vendas de ativo permanente (item 66). Senão, vejamos:

Dos atos cooperativos

As sociedades cooperativas tiveram sua importância elevada ao patamar constitucional, merecendo tratamento tributário especialmente adequado às suas atividades. Referências às sociedades cooperativas são encontradas em pelo menos seis dispositivos constitucionais, a saber: artigo 5º, XVIII, que trata da autonomia das associações e das cooperativas; o artigo 21, XXV e artigo 174, parágrafos 3º e 4º, nos quais está inserida a proteção das cooperativas de garimpos; o artigo 146, III, “c”, que determina a adequada tributação das cooperativas de um modo geral; artigo 174, parágrafo 2º, ao prescrever que a lei deverá estimular o cooperativismo enquanto atividade econômica; e, por fim o artigo 187, inciso VI, que regula o cooperativismo na política agrícola.

O regime jurídico criado pela Constituição Federal de 1988 tem como finalidade beneficiar a formação de cooperativas, com tratamento tributário favorecido em função da não-onerosidade sobre os atos cooperativos.

A filosofia do cooperativismo prega o pensamento de que “*a união faz a força*”. Diante das altas taxas de desemprego presentes na economia brasileira, a função do cooperativismo há de ser ressaltada e constitui política econômica induzida pelo Legislador.

O objetivo social de uma Cooperativa é, por essência, congregar “profissionais” que podem pertencer aos mais variados grupos de negócio, a fim de facilitar a captação de clientes e oferecer melhores condições de prestação de serviço ou comércio, otimizando os esforços individuais de cada participante. É esta a causa de ser de uma cooperativa: prestar serviços aos seus associados.

Embora voltado para a prestação dos serviços aos associados, é inerente a atuação da Cooperativa no mercado, em contato com entidades públicas e privadas (beneficiários ou usuários), necessitando manter relações negociais, em conformidade com o seu objeto estatutário, para que possa servir ao seu papel institucional.

No campo normativo, a Lei nº 5.764/71 - lei esta nacional, aplicável a todas as pessoas físicas e que regulamenta o *regime jurídico* da sociedade cooperativa - contempla características que colocam estas sociedades em uma situação excepcional em relação às demais.

O regime jurídico-tributário das sociedades cooperativas, porém, ainda é objeto de celeuma, principalmente por conta da divergência existente entre a interpretação restrita ou literal de determinados dispositivos da Lei nº 5.764/71 e a sua interpretação sistemática ou finalística.

Os atos cooperativos estão regulados no artigo 79, *verbis*:

“Art. 79 - Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas 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 produto ou mercadoria.”

Por outro lado, assim dispõem os artigos 85, 86, 87, 88 e 111:

“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 crédito e das seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas, o disposto neste artigo só se aplicará com base em regras 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 – Poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas para melhor atendimento dos próprios objetivos e de outros de caráter acessórios ou complementar.

(...)

Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei.”

Da leitura de todos esses dispositivos legais, forçoso concluir que os atos não cooperativos de fato são passíveis de tributação, ao passo que os atos cooperativos fogem do campo de incidência.

É com base nessa classificação entre atos cooperativos e atos não cooperativos que alguns autores falam que os resultados positivos apurados pela exploração dos primeiros dão origem às *sobras*, ao passo que os resultados positivos oriundos dos segundos dão origem ao *lucro* da Cooperativa propriamente dito. Nesta concepção, as sobras devem ser retornadas e tributadas pelos cooperados, ao passo que o lucro deve ser tributado na Cooperativa.

Na prática, as cooperativas podem integrar três tipos de operações: **(i)** a primeira, entre a Cooperativa e os associados, denominada de *ato cooperativo (operação interna ou operação-fim)*, celebrada apenas entre sócio e cliente da cooperativa, havendo uma *dupla identidade*; **(ii)** a segunda entre a Cooperativa e os beneficiários diretos, assim entendido o mercado ou os usuários dos serviços prestados pelos associados, denominada também de *operação externa, operação-meio ou operação instrumental*, praticado no contexto do objeto social e no interesse dos associados, ainda que sem uma participação individualizada; e **(iii)** a terceira, *ato não cooperativo típico*, praticada entre a Cooperativa e terceiros e desvinculada do objeto social.

Nesses termos, dúvidas não pairam acerca da impossibilidade de tributação do ato cooperativo enquanto operação interna (item (i) acima), *as sobras*, bem como acerca da possibilidade de tributar as operações das Cooperativas com terceiros 9º ("*o lucro*"). A controvérsia diz respeito à tributação das situações referidas no item (ii), isto é, dos atos praticados entre Cooperativas e "beneficiários diretos".

Nessa situação particular, a autoridade fiscal sustenta a autuação exclusivamente com base na presunção de que determinadas receitas seriam decorrentes de atos não cooperativos, conforme atestariam os rótulos de contas contábeis pinceladas aleatoriamente e sob a premissa de que o ato não cooperativo corresponde a toda operação praticada pela Cooperativa com não associado, independentemente de qualquer outro fator.

Também a decisão de piso, ao buscar corrigir o vício material já comentado, justifica suas razões de decidir nessa mesma interpretação restrita, relacionando cada um dos itens com a legenda que criou através de três letras: (a) receita financeira; (b) não comprovado o negócio-fim (participação do cooperado em um dos polos) e (c) item com conta contábil sem valores.

O silogismo empregado para a constituição e manutenção do crédito tributário pela decisão de piso parece, então, ter sido o seguinte: a Cooperativa possui contas contábeis que, pelo descritivo, presumem-se registrarem receitas de atos praticados com terceiros, ou seja, não associados; atos praticados com terceiros (não associados) são atos não cooperativos por definição, independentemente de sua natureza, contexto e vinculação com os objetivos sociais; logo, as receitas auferidas por estes atos deveriam ter sido tributadas pelo IRPJ e CSLL.

Admito que a leitura apressada de alguns dispositivos legais isolados da Lei nº 5.764/71, notadamente os artigos 85 a 88 e 111, pode levar ao entendimento restrito da expressão "ato cooperativo", mas daí a afirmar que, juridicamente, é esta a interpretação que deve prevalecer, entendo existir uma distância enorme.

Não bastasse o vício de motivação, a meu ver também não basta dizer que como a operação teria sido praticada entre a Cooperativa e um não associado, o ato é não cooperativo por excelência. Não concordo com a definição fazendária.

Não é, segundo penso, a partir da identificação do polo da operação praticada pela Cooperativa, mas sim a partir da análise da sua causa dentro do seu contexto operacional, o caminho correto para definir o tratamento tributário dos resultados positivos eventualmente apurados. E essa investigação foi ignorada no caso presente...

Ora, o cooperativismo deve ser compreendido dentro do seu contexto histórico e constitucional. Trata-se de instituto jurídico que recebeu atenção especial, razão pela qual é digna de uma flexibilização por parte do intérprete. O texto, como se sabe, á apenas "a porta de entrada" para a interpretação.

E de uma interpretação sistemática e finalística acerca do papel jurídico das Cooperativas, me parece evidente a tutela constitucional conferida não só aos atos, digamos assim, típicos (com associados), mas também aos essenciais (negócio-externo ou negócio-meio) para o exercício das atividades pelas quais foi constituída.

A propósito, em Sessão de 14 de fevereiro de 2017, em julgamento proferido por esta C. Câmara e do qual participei, a tributação sobre atos-meio de Cooperativas foi

afastada por unanimidade de votos (Acórdão nº 1201-001.552). Abaixo reproduzo determinada passagem do voto condutor da lavra do Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado:

“[...] a Lei nº 5.764/71, sendo anterior à promulgação da CF/88, tempo em que o cuidado especial com o cooperativismo ainda não era matéria constitucional, deve ser interpretada de forma sistemática com o texto constitucional que lhe é posterior.

Assim seguindo este racional, devemos aplicar uma interpretação não somente sistemática mas também finalística da Lei n. 5.764/71 de modo a concluir que a sociedade cooperativa visa o exercício de uma atividade econômica, para a qual os seus associados se obrigam a contribuir com bens ou serviços, que ao final se destinam ao mercado.

Desta forma, é inevitável que o tratamento diferenciado dado ao ato cooperativo interno (ou ato-fim previstos no art. 79 da Lei nº 5.764/71) deve abranger alguns atos-meio, realizados com o mercado.

Em julgado da CSRF (Acórdão nº 01-05-591), aliás, já foi assinalado que:

não há como negar a necessidade das múltiplas funções da cooperativa, as quais são inerentes à sua missão institucional, sob pena de inviabilizar a atividade de seus associados.

E arremata:

Assim, a constituição de crédito tributário sobre as operações realizadas pela requerente na aquisição de embalagens, produtos intermediários, etc., utilizados na industrialização de bens do associado, deve ser cancelada, pois tais operações foram realizadas para a consecução de seu objetivo social e pela finalidade de sua constituição.

Invoco também outro precedente da CSRF (Acórdão nº 9303-001.882), cuja ementa foi assim redigida.

SOCIEDADES COOPERATIVAS. ATO COOPERATIVO. ATO-MEIO. INTERPRETAÇÃO.

A interpretação literal não é a única que deve ser empregada quando da análise de uma norma jurídica, tendo em vista que sua adequada aplicação também deve derivar de um estudo sistemático. Ao confrontar os artigos 79, 86, 87 e 111 da Lei nº 5.764/71 com os arts. 146, III, “c” e 174, § 2º da Constituição Federal, bem como com as demais disposições da Lei nº 5.764/71, é possível concluir que os atos-meio, por serem indispensáveis à consecução dos atos-fim, também devem ser considerados como cooperativos.

Nesse sentido, a Cooperativa somente se relaciona com seus cooperados e com os usuários (mercado), praticando exclusivamente atos de representação dos primeiros necessários à contratação e ao faturamento dos segundos, e distribuindo os resultados havidos

em razão dos serviços prestados entre os cooperados, tudo isso em consonância com os objetivos sociais constantes de seus estatutos.

A título ilustrativo, tome-se o exemplo de uma cooperativa de trabalho, formada por motoristas de taxi. Caso admitida a interpretação fazendária, toda “corrida” feita por um taxista-cooperado em favor de terceiro ensejaria tributação em nome da cooperativa, por se tratar de um *ato não-cooperativo*. Nessa linha de raciocínio, tendo em vista que o *tipo* de uma sociedade cooperativa é realizar *atos cooperativos*, estes só aconteceriam quando um taxista-cooperado levasse outro cooperado como passageiro, o que não se sustenta.

A premissa, então, utilizada pela fiscalização, de que qualquer ato praticado pela Cooperativa com não associado constitui ato não cooperativo, ainda mais desprovida de motivação de sua correlação com os fatos, não se sustenta.

Não obstante, após análise das contas contábeis incluídas, é possível criar uma convicção segura de que houve registro de receitas provenientes de atos não cooperativos, segundo a minha definição mais ampla, nas contas contábeis que indicam resultados oriundos de aplicações financeiras (item 69), alugueis de bens móveis e imóveis (item 60) e vendas de ativo permanente (item 66), conforme a seguir aduzido.

Aplicações financeiras e juros sobre mútuos

Os rendimentos de aplicações financeiras e juros sobre mútuos, segundo entendimento do STJ que vincula o presente julgador, pois proferido em sede de recurso repetitivo, deve ser enquadrado como ato não cooperativo típico, razão pela qual devem ser oferecidos à tributação.

Transcrevo abaixo o precedente jurisprudencial referido:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RESULTADO POSITIVO DECORRENTE DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS REALIZADAS PELAS COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA. ATOS NÃO-COOPERATIVOS. SÚMULA 262/STJ. APLICAÇÃO.

1. O imposto de renda incide sobre o resultado positivo das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas, por não caracterizarem "atos cooperativos típicos" (Súmula 262/STJ).

[...]

10. Consequentemente, as aplicações financeiras, por constituírem operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam "atos não-cooperativos", cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda.

11. Recurso especial da Fazenda Nacional provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (STJ. 1ª Seção. Resp 58265/SP. Dje 01/02/2010).

Em relação à dedução de despesas, convém recapitular que a fiscalização, na primeira diligência, deduziu os custos e despesas das contas tomadas como parâmetro e a

Recorrente não identifica precisamente a qual despesa estaria se referindo, apresentando argumentação de forma genérica que não merece acolhimento.

Dessa forma, voto por manter a exigência decorrente dos rendimentos provenientes de *juros sobre mútuos* (item 26) e *aplicações financeiras* (item 69)

Receitas de vendas de ativo permanente

O fisco computou como tributável o resultado apurado em conta com descritivo de “venda de bens do ativo permanente”, o que caracteriza, no contexto da Copersucar, ato não cooperativo, pois estranhos às finalidades sociais e praticados com terceiros.

Nesse sentido vem se posicionando o CARF, de acordo com as ementas dos julgados a seguir transcritas.

ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS DO ATIVO IMOBILIZADO E DO ATIVO INTANGÍVEL. ATOS NÃO COOPERATIVOS. A venda de bens do ativo imobilizado e do ativo intangível, ainda que permitida, não se qualifica como ato cooperativo tal qual definido no art. 79 da Lei 5764/71. Constitui-se em ato negocial, de mercancia, com a participação de terceiro não cooperado, escapando da moldura delineada para as atividades inerentes ao cooperativismo (Acórdão n.º 1103-001.050. Sessão de 05/08/2014)

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS DO ATIVO FIXO. TRIBUTABILIDADE. Quando uma sociedade cooperativa auferir receitas que não decorrem do ato cooperativo, ou seja, do ato que envolva a presença do cooperado, o resultado de referido ato submete-se à tributação regular, salvo disposição expressa de lei em contrário. A alienação de bens do ativo não é ato cooperativo, pelo que os seus efeitos estarão sujeitos à tributação. COOPERATIVA. RECEITA DE ALUGUÉIS. TRIBUTABILIDADE. A percepção, pela cooperativa, de receitas decorrentes de alugueis de imóveis que possui não está alcançada pela exoneração destinada aos atos cooperativos. (Acórdão n.º 1401-00079. Sessão de 29/07/2009)

O resultado positivo proveniente da venda de bens do ativo permanente não tem qualquer relação com o objeto social da Copersucar, razão pela qual considero correta a sua tributação (item 60) enquanto ato não cooperativo.

Da tributação das receitas de alugueis (item 66)

Valendo-se desse mesmo racional, a percepção, pela Cooperativa, de receitas de alugueis de imóveis que possui não está alcançada pela exoneração destinada aos atos cooperativos.

A alegação de que a Recorrente adquiriu terras rurais para arrendamento aos seus associados, mediante cobrança dos alugueis, além de não ter sido comprovada, é estranha ao objeto social da Cooperativa, razão pela qual correta a tributação.

Da multa isolada

A legitimidade da cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício constitui discussão não recente, mas que ainda gera debates.

Com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado 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.”

Na prática, essa Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até 31/12/2006, o que é o caso presente.

Nesse sentido, afasto a aplicação da multa isolada.

Conclusão

Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO. Quanto ao RECURSO VOLUNTÁRIO, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO para: **(i)** acolher a preliminar de existência de erro na decisão de primeira instância, devendo as autoridades competentes reduzirem de ofício a base de cálculo tributada, de R\$ 252.199.352,81 para R\$ 186.116.570,32 (cf. fls. 800/801); **(ii)** cancelar as exigências decorrentes de todos os itens da Tabela (fls. 800/801), com exceção dos seguintes: *juros sobre mútuos* - item 26, *aplicações financeiras* - item 69; *aluguéis de bens móveis e imóveis* – item 60; e *vendas de ativo permanente* – item 66; e **(iii)** cancelar a multa isolada.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli