



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

Processo nº 10925.001698/2006-14
Recurso nº 99.999 Voluntário
Acórdão nº **1401-00.525 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 25 de maio de 2011
Matéria CSLL
Recorrente COOPERATIVA RIO DO PEIXE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

CSLL. DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO LANÇAR TRIBUTOSUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

Restando configurado que o sujeito passivo efetuou recolhimentos, o prazo decadencial do direito do Fisco constituir o crédito tributário deve observar a regra do art. 150, § 4º do CTN. Precedentes no STJ, nos termos do RESP nº 973.733-SC, submetido ao regime do art. 543-C do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

DECADÊNCIA - PENALIDADE - MULTA ISOLADA - ESTIMATIVAS NÃO PAGAS. A contagem do prazo decadencial do direito de constituir o crédito tributário relativo a penalidades, deve observar as regras contidas no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, ainda que a obrigação acessória inadimplida se refira a tributo sujeito a lançamento por homologação.

MULTAS ISOLADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

Cabível lançamento de ofício da multa isolada por falta de recolhimento da CSLL sobre a base estimada, quando o sujeito passivo não efetuar o pagamento ou recolhimento integral da antecipação do imposto. Verificado o recolhimento insuficiente das antecipações mensais, é cabível a imposição de multa isolada sobre os valores não recolhidos

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

SOCIEDADES COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA DA CSLL.

Até 31 de dezembro de 2004, a CSLL é devida por todas as sociedades cooperativas e incide sobre todos os seus resultados, sejam eles relativos às

operações com associados ou não (Lei fl 8.212, de 1991, arts. 10 e 15; Lei na 7.689, de 1988, art. 4fl; Lei nº 10.865, de 2004; e IN SRF nº 198, de 1988).

O fato de a lei do cooperativismo denominar a mais valia de "sobra" não tem o condão de excluí-la do conceito de lucro, mas permitir um disciplinamento específico da destinação desses resultados ("sobras"), cujo parâmetro é o volume de operações de cada associado, enquanto a distribuição do lucro deve guardar relação com a contribuição de cada sócio na formação do capital (Lei nº 6.404, de 1976, art. 187).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de decadência da CSLL; por maioria de votos, rejeitar a preliminar de decadência da multa isolada, vencido o conselheiro Alexandre Antônio Alkmim Teixeira; no mérito, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Mauricio Pereira Faro e Karem Jureidini Dias, que davam provimento integral.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner – Presidente

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Maurício Pereira Faro, Karem Jureidini Dias e Viviane Vidal Wagner.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão nº 07-16.406, da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal em Florianópolis - SC.

Por economia processual, adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância:

Em procedimento fiscal a que foi submetida a pessoa jurídica em epígrafe, de 30 de agosto (fl. 46) a 29 de setembro de 2006 (fl. 160), nos termos do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF - Fiscalização (MPF-F) à fl. 1, foram constatadas as seguintes infrações tributária, conforme descritas no Auto de Infração de fis. 3 a 7, nos demonstrativos anexos (fis. 8 a 16) e no Relatório de Atividade Fiscal (fis. 17 a 28), relativas aos anos-calendário de 2001, 2002, 2003 e 2004:

1. APURAÇÃO INCORRETA DA CSLL

Valor excluído indevidamente na apuração da CSLL conforme demonstrado no Relatório de Atividade Fiscal a fls. 17 a 28.

2. MULTAS ISOLADAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

SOBRE A BASE ESTIMADA

Falta de pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido incidente sobre exclusões indevidas da base de cálculo estimada em junção de balanços ou balancetes de suspensão, conforme descrito no Relatório de Atividade Fiscal a fls. 17 a 28.

Do relato fiscal

O procedimento fiscal está descrito em Relatório de Atividade Fiscal circunstanciado, de fls. 17 a 28, instruído com planilhas de fls. 29 a 45, que expressamente fazem parte do auto de infração lavrado, cujos valores são demonstrados a seguir (fl. 3):

(...)

A constatação da fiscalização, da qual resultou a lavratura do auto de infração, restou bem delimitada nas seguintes passagens do Relatório de Atividade Fiscal:

(...) conforme demonstrativos mensais apresentados a esta fiscalização (fls. 49 a 96), a pessoa jurídica deixou de efetuar o recolhimento da CSLL mensal sobre a base de cálculo estimada, apurada nos meses de janeiro de 2001 a dezembro de 2004, em relação aos valores excluídos a título de RESULTADO COM COOPERADOS.

(...)

Além da exclusão efetuada na CSLL recolhida mensalmente por estimativa, a pessoa jurídica aqui qualificada também efetuou exclusões na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a título de RESULTADO COM

COOPERADOS, na apuração anual efetuada em 31 de dezembro dos anos-calendário de 2001 a 2004.

Da impugnação

Do auto de infração, do Relatório da Atividade Fiscal e de seus demonstrativos, a contribuinte teve ciência em 29 de setembro de 2006 (fl. 4).

Inconformada, em 26 de outubro de 2006, a cooperativa impugna as exigências fiscais constantes no Auto de Infração, por meio da petição de fls. 163 a 188, instruída com as peças processuais de fls. 189 a 549.

Em sua petição, no item "2. Do Direito: 2.1. Da não-incidência da CSLL sobre o resultado positivo auferido pela recorrente em face de operações com associados"

(fls. 165 a 175), a impugnante destaca a norma constitucional matriz da incidência da CSLL, e afirma que "ao fixar o conceito de lucro, como uma das hipóteses de incidência da contribuição social, a Constituição acolheu este instituto tal como concebido pela lei comercial." Para sustentar tal argumento, ressalta o conteúdo do art. 110 do Código Tributário Nacional. Nessa linha, afirma que o conceito de lucro está fixado nos arts. 186 a 189 da Lei nº 6.404, de 1976.

Mencionando o art. 3- da Lei nº 5.764, de 1971, assevera que "as sociedades cooperativas, como é o caso da recorrente, não têm finalidade lucrativa". Ressalta que "os resultados gerados são de proveito comum, os quais a lei denomina de 'sobras líquidas'". Mais adiante, a impugnante sintetiza sua inconformidade na seguinte assertiva:

Frise-se: as "sobras líquidas" nem de longe se confundem com o "lucro" e, por isso, estão fora do campo de incidência da Contribuição Social sobre o Lucro.

A impugnante também questiona "o argumento utilizado pela autoridade fiscal no sentido de que somente com a vigência da Lei nº 10.865, de 2004, é que as sobras apuradas pelas sociedades cooperativas estão abarcadas pela isenção". Segundo afirma em sua petição, citando palavras de Roque Antonio Carrazza, "quando não há incidência tributária possível (porque a Constituição não admite), não há espaço para isenção."

Por fim, cabe ressaltar que, em defesa de sua argumentação, a impugnante se valeu da lição de ilustres tributaristas, bem como apresentou ementas de alguns julgados do então Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região e do Superior Tribunal de Justiça.

No item "2. Do Direito: 2.2. Da inexigibilidade da multa isolada por vício formal: falta de nexo entre a situação de fato e a penalidade imposta" (fls. 175 a 177), a impugnante defende que "a multa isolada é inexigível uma vez que não há conformação entre a norma dada por infringida e a realidade factual constatada pela fiscalização."

Com vistas a esclarecer sua argumentação, alega que a multa isolada

prevista na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser aplicada ao contribuinte que "deixar de recolher tributo apurado com base em estimativa" e, considerando que "elaborou mensalmente balanços no período fiscalizado", "a fiscalização somente poderia exigir a multa isolada se a recorrente

tivesse calculado a contribuição com base nas regras por estimativa, isto é sobre as receitas."

No item "2. Do Direito: 2.3. Da impossibilidade jurídica da exigência

da multa isolada concomitantemente com a multa por falta de recolhimento" (fls. 177 a 183), a impugnante alega que "a mesma conduta do contribuinte foi considerada como tipificadora de duas infrações" e, citando Marco Aurélio Greco, entende que "a previsão do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 - atualmente inciso II - deve ser interpretada sistematicamente com o conjunto da disciplina tributária pertinente e que não autoriza sua exigência em duplicidade com a exigência feita juntamente com o imposto ou contribuição que a fiscalização reputa devidos."

Segundo a tese trazida aos autos, "o artigo 44 apenas regula o modo pelo qual elas [as multas] serão exigidas (...). "Isolada" e "conjuntamente" são apenas maneiras pelas quais podem ser exigidas as penalidades, mas não indicam hipóteses infracionais autônomas." Transcreve precedentes, nesse sentido, no então Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

No item "2. Do Direito: 2.4. A homologação tácita dos pagamentos efetuados pela requerente" (fls. 183 a 187), a impugnante alega "ao tempo da constituição do crédito tributário (29.09.2006), em relação ao período compreendido entre 01/2001 a 08/2001, já não era mais possível ao fisco efetuar qualquer revisão dos pagamentos efetuados, nem tampouco efetuar o lançamento de ofício de contribuições relativas àquele período. É que, em relação a esses períodos ocorreu a decadência do direito de constituir o crédito tributário (...)" Argumenta que:

No caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, (...) ainda que o pagamento efetivado pelo sujeito passivo tenha sido feito incorretamente, em valor inferior àquele efetivamente devido, com o transcurso do prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, dar-se-á a homologação tácita do pagamento efetuado (repita-se, ainda que incorreto), nos precisos termos o § 4º do artigo 150 do CTN, considerando-se definitivamente extinto o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

(...)

No presente caso, como se pode observar dos documentos acostados, no período de janeiro a agosto de 2001, a Recorrente promoveu o recolhimento de valores a título de contribuição social sobre o lucro (CSLL).

Em vista disso, em análise de mérito, ainda que fosse possível se considerar ter havido algum recolhimento menor do que o efetivamente devido, o que se admite unicamente para efeitos de argumentação, haveria que se reconhecer ter havido a homologação tácita dos pagamentos efetuados nos meses de janeiro de 2001 a agosto de 2001, posto que a notificação foi lavrada em 29 de setembro de 2006.

Ainda neste item, a impugnante destaca o entendimento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região acerca da inconstitucionalidade do caput do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, que versa sobre o prazo de dez anos para a Fazenda Pública constituir créditos tributários relativos às contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social.

Por fim, requer que "seja a presente notificação fiscal completamente cancelada em todos os seus efeitos."

É o relatório.

A DRJ, por unanimidade de votos, manteve o lançamento, nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

SOCIEDADES COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA DA CSLL.

Até 31 de dezembro de 2004, a CSLL é devida por todas as sociedades cooperativas e incide sobre todos os seus resultados, sejam eles relativos às operações com associados ou não (Lei nº 8.212, de 1991, arts. 10 e 15; Lei nº 7.689, de 1988, art. 4º; Lei nº 10.865, de 2004; e IN SRF nº 198, de 1988).

O fato de a lei do cooperativismo denominar a mais valia de "sobra" não tem o condão de excluí-la do conceito de lucro, mas permitir um disciplinamento específico da destinação desses resultados ("sobras"), cujo parâmetro é o volume de operações de cada associado, enquanto a distribuição do lucro deve guardar relação com a contribuição de cada sócio na formação do capital (Lei nº 6.404, de 1976, art. 187).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/01/2001 a 31/12/2004

MULTA DE OFÍCIO APLICADA ISOLADAMENTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS.

A pessoa jurídica optante pela apuração da CSLL com base no lucro real anual deve promover o recolhimento das estimativas mensais, a título de antecipação da referida contribuição, com base na receita bruta e acréscimos, ou valendo-se de balanços de suspensão ou redução. A falta de recolhimento das estimativas, na forma da lei, enseja a aplicação de penalidade, exigida isoladamente, correspondente a cinquenta por cento do valor do pagamento mensal não efetuado. Verificado o recolhimento insuficiente das antecipações mensais, é cabível a imposição de multa isolada sobre os valores não recolhidos (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 2º, 28 e 44).

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA ACOMPANHADA DO TRIBUTO.

As contribuintes que deixarem de recolher, no curso do ano-calendário, as parcelas devidas a título de antecipação (parcelas de estimativa) da CSLL sujeitam-se à multa de ofício de cinquenta por cento, aplicada isoladamente, calculada sobre os valores de antecipação não pagos. Esta multa de ofício não se contunde com aquela aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual, não paga no vencimento, por não possuírem a mesma hipótese legal de aplicação. Em vista disso, o lançamento da multa isolada é compatível com a exigência de tributo apurado ao final do ano-calendário, acompanhado da correspondente multa de ofício (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44; e IN SRF nº 93, de 1997, arts. 15 e 16).

DECADÊNCIA. CSLL. APURAÇÃO ANUAL.

É de cinco anos, a partir da ocorrência do fato gerador, o prazo de decadência para o Fisco constituir o crédito tributário. O fato gerador da CSLL relativamente aos contribuintes optantes pela apuração anual somente se completa em 31 de dezembro de cada ano.

DECADÊNCIA. MULTA DE OFÍCIO APLICADA ISOLADAMENTE PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS.

A contagem do prazo decadencial quinquenal para formalização de lançamento de multa de ofício aplicada isoladamente, em relação às estimativas mensais da CSLL não-recolhidas, rege-se pelo disposto no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional; assim, seu termo inicial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada, interpôs recurso voluntário a este Primeiro Conselho de Contribuinte, repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação.

Voto

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator.

O recurso reúne as condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Decadência dos recolhimentos da CSLL

No tocante a esse tema, em primeiro lugar, reconhecendo a controvérsia que o tema envolve, ressalvo a minha opinião particular de ter defendido anteriormente que o fato contingente de existir ou não pagamentos não teria o condão de interferir na natureza dos tributos sujeitos à homologação e por consequência aplicar-se-ia a regra do art. 150, § 4º do CTN, ressalvado o caso de fraude ou dolo em que preponderaria a regra do art. 173, I do CTN.

Entretanto, curvei-me recentemente à jurisprudência atual do STJ, no sentido de entender que a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN atrai a realização de um pagamento em função da nova orientação do novo Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 586, de 22/12/2010), *in verbis*:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes

(grifei)

Na presença desses pagamentos, como é o caso, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se também após 5 (cinco) anos, mas, contados do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN). Como a apuração anual o fato gerador se dá no final do exercício.

Quanto à matéria, adoto, portanto, a posição consolidada do STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PETIÇÃO DE RECURSO ESPECIAL ASSINADA POR ADVOGADO SEM PROCURAÇÃO NOS AUTOS. SÚMULA 115/STJ. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS

CONSTITUCIONAIS. COMPETÊNCIA DA SUPREMA CORTE.
FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

.....

3. Nos créditos tributários relativos à contribuição previdenciária – tributo sujeito a lançamento por homologação – cujo pagamento não foi antecipado pelo contribuinte, caso em que se aplica o art. 173, I, do CTN, deve o prazo decadencial de cinco anos para a sua constituição ser contado a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Portanto, escoreito o acórdão recorrido, o qual entendeu pela exigibilidade integral dos débitos referentes ao ano base de 1992.

.....

7. Recurso especial não conhecido. **(Segunda Turma, REsp 1154592 / PR, Min. Castro Meira, Julg. 20/05/2010, DJe 02/06/2010).**

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

1. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando inoocorre o pagamento antecipado pelo contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de ofício substitutivo é determinado pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

2. Orientação reafirmada pela Primeira Seção desta Corte, no julgamento do REsp nº 973.733/SC, Relator Ministro Luiz Fux, sob o rito dos recursos repetitivos (Código de Processo Civil, artigo 543-C).

3. Agravo regimental improvido. **(Primeira Turma, AgRg no REsp 1120220 / PR, Min. Hamilton Carvalhido, Julg. 18/05/2010, DJe 02/06/2010)**

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki,

julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

.....

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (Primeira Seção, REsp 973.733/SC, Min. Luiz Fux, Julg. 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

No caso que se cuida, o auto de infração visa a cobrança de crédito tributário da CSLL incidente sobre os resultados positivos auferidos pela Recorrente, cooperativa, relativo aos anos-calendário de 2001 a 2004.

Ressalte-se que fato de a CSLL se tratar de uma contribuição social não prejudica a conclusão supra, pois seu disciplinamento envolvendo a decadência não mais possui regramento próprio (artigo 45, da Lei nº 8.212, de 1991) após a declaração de inconstitucionalidade dos artigos 44 e 45 do referido diploma legal. A matéria foi contemplada com a Súmula Vinculante nº 8:

“São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Dessa forma, a mesma sistemática do IRPJ envolvendo o art. 150, § 4º, pois se constata pagamentos no período (fls. 50/60), também se aplica a essa contribuição social, sujeita que está também ao lançamento por homologação.

Portanto, para o ano-calendário mais antigo (2001), considerando a apuração anual, pela regra do art. 150, § 4º, do CTN o lançamento poderia ser efetuado até 31/12/2006. Como o Contribuinte foi notificado da autuação em 29 de setembro de 2006, afastado está a decadência.

Por todo o exposto, afasto a decadência da CSLL.

MÉRITO

A lide cinge-se a saber se sobre os resultados positivos conseguidos pelas cooperativas, advindos ou não de atos cooperativos, incide a CSLL.

A princípio cabe salientar que independente do alcance da definição do ato cooperativo, prevista no art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971, ou das características peculiares das sociedades cooperativas ressaltadas no recurso, a CSLL incide sobre a totalidade dos seus resultados positivos obtidos no exercício.

A esse respeito, assim dispõe a Lei nº 7.689, de 1988, instituidora da referida contribuição, *verbis*:

“Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.”

A Constituição Federal estabelece em seu art. 195 que a seguridade social deve ser financiada por toda a sociedade, tendo como fonte de recursos, entre outras, a Contribuição Social sobre o Lucro. Dispõe tal artigo no caput, inciso I, § 7º:

“Art. 195 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; (...)

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social às entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em Lei”.

Por seu turno, ao instituir a Contribuição Social sobre o Lucro, a Lei nº 7.689, de 1988 também atendeu ao **princípio da universalidade** no sentido de a seguridade social ser financiada por toda a sociedade direta ou indiretamente. Assim estabelece o art. 4º da referida Lei, que “*são contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária*”.

A mencionada Lei também não isentou as entidades cooperativas do recolhimento da CSLL através do seu art. 2º, § 1º, alínea ‘c’, com a redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.134, de 1990, que relaciona os valores que devem ser adicionados e/ou excluídos na obtenção da base de cálculo.

Da mesma forma, a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que trata da organização da seguridade social, também não estabeleceu a referida isenção, e em sua conceituação abrangente do que seja empresa, abarcou diretamente o conceito de cooperativa, pois o importante não é nem ter ou não lucro, mas sim assumir o risco de atividade comercial, como se vê dos seus artigos 10 e 15, a seguir transcritos:

“Art. 10. A Seguridade Social será financiada por toda sociedade, de forma direta e indireta, nos termos do art. 195 da Constituição Federal e desta Lei, mediante recursos

provenientes da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de contribuições sociais.(...)

Art. 15. Considera-se:

I — empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional; (...)

Parágrafo único. Equipara-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreiras estrangeiras.”(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99, grifei).

Como se deduz, não existe nenhum comando normativo isentando ou retirando do campo de incidência da CSLL os resultados positivos conseguidos pelas cooperativas. É de concluir, portanto, a intenção do legislador ao criar a mencionada contribuição foi que a mesma fosse financiada por toda sociedade, inclusive por essas entidades.

Assim, com o advento da Lei nº. 8.212/91 fica cristalino que as cooperativas em geral são contribuintes das contribuições à seguridade social, tendo a referida lei elencado explicitamente todas as pessoas jurídicas e físicas contribuintes das contribuições à seguridade social, equiparando expressamente à empresa, as sociedades cooperativas em geral.

Dizem que o fundamento de validade indicada no texto constitucional de 1988 para a instituição da CSLL é a “*existência de lucro, termo de conteúdo semântico bem definido em nosso ordenamento jurídico e que expressa materialidade relacionada ao resultado obtido pela exploração de atividade mercantil*” (103-136.975).

Esclarecem que o lucro como objetivo maior de qualquer atividade empresarial, é obtido com a intenção de ser repassado aos sócios da pessoa jurídica e de ser repartido entre aqueles que possibilitam o desenvolvimento da atividade empresarial. Por outro lado, o *superávit*, por sua vez, consiste em resultado positivo que, por ser auferido por pessoa jurídica sem fins lucrativos, não é repassado a ninguém

Decerto a hipótese de incidência tributária prevista na Lei nº 7.689/88 descreve a ocorrência de “resultado”, tanto importa qual a destinação que se dará ao mesmo: lucro ou superávit. O importante é a natureza do “resultado” obtido entre receitas e despesas em determinado período, perfeitamente calculável em qualquer atividade empresarial que assume risco de atividade econômico.

Outrossim, não se venha alegar que o fato de a lei do cooperativismo denominar a mais valia de “sobra” teria o condão de excluí-la do conceito de lucro, pois na verdade a teleologia dessa terminologia foi tão-somente de permitir um disciplinamento específico da destinação desses resultados (“sobras”), cujo parâmetro é o volume de operações de cada associado, enquanto a distribuição do lucro deve guardar relação com a contribuição de cada sócio na formação do capital (Lei nº 6.404, de 1976, art. 187).

Tanto é assim que a Receita Federal expediu Instrução Normativa apenas reconhecendo o que já estava explícito em Lei, como se observa do disposto na IN SRF nº 198 de 29 de dezembro de 1998, que faz a ressalva de dedução como despesa da parcela da contribuição, relativa a operações com não associados, apenas para efeito de cálculo do Lucro Real (base do IRPJ), nos seguintes termos: “ 9. *As sociedades cooperativas calcularão a contribuição social sobre o resultado do período-base, podendo deduzir como despesa na determinação do lucro real, a parcela da contribuição relativa ao lucro nas operações com não-associados.*” (grifei.)

Argumento empírico

Outrossim, somente a partir da vigência da Lei nº 10.865, de 2004 e com efeitos prospectivos para 01/01/2005, a teor de seu artigo 48, é que, exceção feita às cooperativas de consumo, ficaram isentas da CSLL as sociedades cooperativas, relativamente aos atos cooperativos.

Ora, se havia aqui não-incidência, como se falar então em “isenção”, que pressupõe a possibilidade de tributação, mas que a legislação resolveu excluir sua incidência?

Outrossim, vejamos a redação da referida Lei:

Art. 39. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, relativamente aos atos cooperativos, ficam isentas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. (Vide art.48 da Lei nº 10.865, de 2004)

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo não se aplica às sociedades cooperativas de consumo de que trata o art. 69 da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

Art. 48. Produz efeitos a partir de 1º de janeiro de 2005 o disposto no art. 39 desta Lei.

Ora, a *contrario sensu*, significa dizer que antes de 1º de janeiro de 2005 elas não eram isentas e também não havia não incidência, ou seja, havia tributação. Entendimento contrário significa também afastar a referida Lei, o que é vedado a este Conselho.

Por todo o exposto, nego provimento a esse item.

Decadência das Multa isoladas (CSLL)

No caso de a obrigação tributária se referir a penalidades, como é o caso, não é aplicável a regra contida no artigo 150, § 4º, do CTN, como pretende a Recorrente, adotada apenas para tributos sujeitos ao lançamento por homologação, mas sim a regra a ser observada seria a do artigo 173, e seu inciso I, também do CTN, independentemente de haver o dolo ou não.

Sendo assim, pela regra aqui efetivamente adotada neste voto, do 173, I do CTN, a decadência estaria afastada, uma vez que o período seguinte ao que poderia ser lançado no que se refere as estimativas efetuadas até novembro de 2001 (período mais antigo) seria exercício de 2002, findando o prazo decadencial em 31/12/2006. Como o Contribuinte foi notificado da autuação em 29 de setembro de 2006, afastado está a decadência.

Portanto, afasto a decadência das multas isoladas pela regra do art. 173, I.

Multa Isolada – Estimativas não pagas

A multa isolada foi apurada em face de falta de recolhimento da estimativa da CSLL devida em função da tributação integral dos resultados da cooperativa, conforme tópico anterior.

Em primeiro lugar, a esse respeito, defende-se a Recorrente alegando que a multa isolada é inexigível uma vez que não há conformação entre a norma dada por infringida e a realidade factual constatada pela fiscalização. Em complemento, alega ainda que a multa isolada prevista na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser aplicada ao contribuinte que deixar de recolher tributo apurado com base em estimativa e, considerando que *"elaborou mensalmente balanços no período fiscalizado, a fiscalização somente poderia exigir a multa isolada se a recorrente tivesse calculado a contribuição com base nas regras por estimativa, isto é sobre as receitas."*

Os argumentos acima não se sustentam. Em primeiro lugar porque, como já se disse, as multas isoladas foram apuradas em face de falta de recolhimento das estimativas da CSLL devidas em função da tributação integral dos resultados da cooperativa. E por fim, o fato de a contribuinte ter apurado balanços mensais, por si só não infirma nada, não prejudicando a incidência da norma punitiva que, inclusive, contempla essa forma de determinação do pagamento mensal. Restou configurada a infração, uma vez constatado pela fiscalização que, em razão da exclusão indevida de parcelas do resultado tributável, houve insuficiência nos pagamentos mensais, ainda que calculados a partir de balancetes mensais.

Insurge-se também a Recorrente contra a exigência concomitante da multa isolada juntamente com a multa que acompanha a contribuição, sob o argumento de que a mesma conduta do contribuinte foi considerada como tipificadora de duas infrações, o que já teria recebido o repúdio da jurisprudência administrativa, conforme ementas que colaciona. Defende, ainda, que os incisos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não indicam hipóteses infracionais autônomas.

Cabe de início esclarecer que não se confunde a existência de duas infrações distintas. Uma coisa é o descumprimento da obrigação de recolher, até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir, o imposto apurado por estimativa; outra, completamente diferente é a caracterização de declaração inexata e da falta de recolhimento do imposto apurado no final do ano, com base no lucro real.

Tais infrações são passíveis de penalidades distintas, previstas em diferentes dispositivos da legislação uma incidindo isoladamente, sobre as estimativas obrigatórias não recolhidas durante o ano-calendário e outra cobrada juntamente com o imposto devido (declaração inexata). A lei em sua redação original, coincidentemente, tinha adotado o mesmo percentual de 75% para ambos os casos. Mas, esse dispositivo foi alterado pela lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, dando-lhe nova redação, reduzindo a multa isolada para 50%; bem assim deixando bem claro, se dúvidas haviam, de que a referida multa isolada era cabível no caso de estimativa mensal não paga e não de tributo final não pago.

Assim, em virtude da legislação referida, ao optar pela apuração dos lucros com base no real anual a contribuinte ficou obrigada a antecipar o pagamento do imposto de renda e da contribuição social, recolhendo-os mensalmente, por estimativa.

A multa isolada recebe essa denominação apenas por ser exigida separada e independentemente do tributo, tanto que se impõe ainda quando nenhum tributo ao final do período de apuração seja devido, apenas porque o contribuinte deixou de satisfazer o recolhimento por estimativa que lhe tocava efetuar. A multa aplica-se ainda que, no final do período de apuração, venha a ser apurado prejuízo fiscal.

Se a multa é cabível mesmo na hipótese de se verificar prejuízo ao final do período de apuração 2(duas) ilações estão aí pressupostas que precisam ser desveladas:

- a) a penalidade é imposta não em razão do pagamento insuficiente do tributo devido ao final da apuração, mas sim pelo falta de cumprimento de outra obrigação distinta, que é o recolhimento antecipado da estimativa mensal;
- b) descabido é também o argumento de que a multa isolada só se aplica para período não encerrado.

Portanto, importa verificar que a exigência da multa isolada independe de se apurar resultado anual tributável, decorre do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada no mês-calendário.

Também não se pode conceber que a aplicação da multa seja de caráter condicional. Explico melhor. O descumprimento da norma enseja a aplicação da penalidade, não tendo lógica a lei determinar que se proceda de certa maneira e se venha a ter procedimento em sentido oposto. É, pois, inadmissível que paralelamente com o dever-ser do comportamento, coexista o pretenso direito ao livre arbítrio de agir, vulnerando-se o conteúdo das determinações legais.

O não-cumprimento da obrigação tributária estabelecida nos dispositivos legais pelas pessoas jurídicas a elas obrigadas, consubstancia-se em infração tributária e oportuniza o procedimento fiscal de ofício que visa restaurar o ordenamento jurídico violado.

Mantenho, portanto, as multas isoladas nos exatos termos prescritos na autuação.

Por todo o exposto, afasto a decadência da multa isolada e dos recolhimentos da CSLL e, no mérito, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto