



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.720096/2015-42
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-005.156 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 07 de outubro de 2020
Recorrente COOPERATIVA REGIONAL ITAIPU
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. ANOS-CALENDÁRIO ANTERIORES A 2007. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 105.

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, referente a anos-calendário anteriores a 2007, tem como fundamento legal o art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, não podendo ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial e, no mérito, na parte conhecida, em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte em epígrafe em face do Acórdão nº 1301-00.948, de 13/06/2012, que registrou a seguinte ementa:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Exercício: 2003, 2004, 2005

Ementa:

SOCIEDADE COOPERATIVA. OPERAÇÕES COM ASSOCIADOS E OPERAÇÕES COM TERCEIROS. SEGREGAÇÃO.

A utilização, pela entidade cooperativa, de bases diversas na segregação dos resultados auferidos com cooperados e não cooperados, impõe uniformização por parte da autoridade fiscal, de modo a eliminar a distorção provocada na determinação dos coeficientes correspondentes.

SOCIEDADE COOPERATIVA. DESPESAS FINANCEIRAS, APROPRIAÇÃO DIRETA. POSSIBILIDADE.

Presentes condições que possibilitem promover a apropriação direta das despesas financeiras incorridas, não há de se falar em rateio proporcional dos referidos dispêndios.

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. MULTA PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA. INEXISTÊNCIA.

Não há de se falar em aplicação concomitante sobre a mesma base de incidência quando resta evidente que as penalidades, não obstante derivarem do mesmo preceptivo legal, decorrem de obrigações de naturezas distintas.

MULTA ISOLADA. DECADÊNCIA.

Na ausência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial previsto no parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional aplica-se às constituições de crédito tributário relativo às antecipações obrigatórias de que trata o art. 2º da Lei nº 9.430/96. No caso, o termo a quo para a contagem do referido prazo é data da ocorrência do fato gerador do imposto relativo às citadas antecipações, isto é, 31 de dezembro, data a partir da qual nasce o direito de a Fazenda Pública revisar as atividades exercidas pelo sujeito passivo.

Os autos de infração que originaram o presente feito foram lavrados em razão da constatação de que o contribuinte cometeu, durante os anos-calendário 2002 a 2004, as seguintes irregularidades:

- a) segregação de “despesas operacionais” com base em “coeficiente de segregação de despesas” construído de forma equivocada, implicando em redução do “resultado com não-associados”;
- b) segregação de “despesas financeiras” por apropriação indireta mesmo sendo possível a apropriação direta a partir da vinculação com o tipo de operação que originou a despesa (com associado ou com não-associado);
- c) apropriação, como despesa, de antecipações concernentes às apurações das estimativas mensais; e
- d) não adição de “provisões dedutíveis” ao “resultado líquido” (calculado nos balanços/balancetes de suspensão).

Em decorrência de tais irregularidades, a Fiscalização constituiu créditos tributários de IRPJ e de multas isoladas relativas ao não recolhimento das estimativas mensais do imposto. A princípio, a exigência fiscal foi controlada por meio do processo administrativo fiscal n.º 10925.000394/2007-11, posteriormente desmembrado.

Ao apreciar a impugnação por meio da qual o contribuinte contestou os autos de infração, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Florianópolis (SC) considerou-a totalmente improcedente, mantendo integralmente o crédito tributário lançado.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, ao qual a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF negou provimento, nos termos da ementa acima transcrita.

Cientificado da decisão, o contribuinte interpôs recurso especial endereçado à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em que defende a existência de divergência jurisprudencial a respeito das seguintes matérias:

a) Apuração da base de cálculo do imposto de renda, pelas sociedades cooperativas, em relação a receitas financeiras

O contribuinte narra que o acórdão recorrido corroborou o procedimento adotado pela Fiscalização, concluindo que as despesas financeiras devem reduzir exclusivamente o resultado dos atos cooperativos, sob o argumento de que a imputação de despesas deve ocorrer de forma direta no caso sob exame.

Ao decidir desta forma, a decisão recorrida teria entrado em divergência com julgados proferidos pelo extinto Primeiro Conselho de Contribuintes e pela 1ª Turma da CSRF que entenderam que, embora as receitas de aplicações financeiras, realizadas por cooperativa, estejam sujeitas à incidência de imposto de renda, é necessário que delas se deduzam as despesas financeiras, de idêntica natureza, já que a legislação prescreve que a tributação se dá sobre a renda (resultado) e não sobre as receitas em si.

Os paradigmas indicados pela recorrente são os Acórdãos abaixo descritos, com as seguintes ementas:

Acórdão n.º 107-05.894

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

Acórdão n.º CSRF/01-05.139

IRPJ/CSL – COOPERATIVAS – RECEITAS FINANCEIRAS – ATO NÃO-COOPERATIVO – TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO – As aplicações financeiras, ainda que permitidas, não se qualificam como ato cooperativo tal qual definido no art. 79 da Lei 5764/71, e estão portanto sujeitas à tributação pelo IRPJ e CSL (art. 111,

Lei 5764). Contudo, os tributos devem incidir sobre o resultado, e não sobre a totalidade da receita.

IRPJ/CSL – COOPERATIVAS – GANHO NA VENDA DE ATIVO IMOBILIZADO – ATO NÃO-COOPERATIVO – A venda de ativo imobilizado, ainda que permitida, não se qualifica como ato cooperativo tal qual definido no art. 79 da Lei 5764/71. Portanto, o ganho de tal operação está sujeita à tributação pelo IRPJ e CSL (art. 111, Lei 5764).

b) Exigência cumulativa de multa isolada e multa aplicada sobre o tributo apurado ao fim do exercício

Na sequência, o contribuinte defende que o acórdão recorrido também teria entrado em dissídio com outras decisões administrativas ao manter a exigência da multa isolada, cumulativamente com aquela lançada sobre o tributo apurado ao final do ano-calendário.

Como paradigmas que concluíram pela impossibilidade de tal cobrança concomitante, por entender que o contribuinte seria punido duas vezes pela mesma falta (deixar de recolher integralmente o tributo devido), o recorrente indica os Acórdãos n.º 1803-00.258 (proferido pela 3ª Turma Especial da Primeira Seção de Julgamento do CARF) e n.º CSRF/01-05.843 (prolatado pela 1ª Turma da CSRF), que receberam as seguintes ementas (a primeira foi reproduzida apenas parcialmente, com foco no que interessa à matéria recorrida):

Acórdão n.º 1803-00.258

IRPJ. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão n.º CSRF/01-05.843

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Assim, a primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte pela imputação de penalidades de mesma natureza, já que ambas estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo.

Além de defender a existência das divergências jurisprudenciais, o recorrente apresenta alegações que, sob seu ponto de vista, devem ser consideradas para fins de reforma da decisão recorrida. Em síntese, alega que:

- não se discute o teor da Súmula n.º 262 do STJ, onde se afirma que “*incide imposto de renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas*”, mas apenas o que se deve entender pela locução “*resultado das aplicações financeiras*”;

- ao contrário do que defendem a Fiscalização e o acórdão recorrido, a apuração da renda, eleita pela legislação como hipótese de incidência do imposto de renda, pressupõe o que acresce ao patrimônio do contribuinte, constituindo-se em ganho, que somente pode ser aferido mediante o confronto entre receitas e despesas financeiras, em sentido amplo;

- não há qualquer razoabilidade no entendimento adotado pela Fiscalização (e corroborado pela decisão recorrida), que considerou tributável a totalidade das receitas financeiras, ao fundamento de que não se constituem em atos cooperativos, já que obtidas junto ao mercado financeiro, mas concluiu que as despesas de idêntica natureza, ainda que incorridas junto ao mesmo mercado financeiro, decorrem de atos cooperativos praticados pela sociedade

- a aplicação concomitante da multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas no curso do período de apuração e da multa por lançamento de ofício, pela falta de pagamento do tributo pretensamente devido ao fim de cada exercício, se apresenta claramente indevida. A penalidade, na forma como imposta, estava sendo exigida em duplicidade, hipótese inadmissível, eis que, se aplicada a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício, não haveria como ser exigida a multa isolada pela falta de estimativa porque, em última análise, se estaria exigindo duas multas sobre a mesma base de cálculo;

- o fato de ser lícito ao contribuinte, no bojo do regime de apuração pelo lucro real, optar pelo pagamento do IRPJ por estimativa, mediante a antecipação de parcelas mensais, significa somente que tal contribuinte ficará sujeito a um mecanismo de facilitação de arrecadação do imposto, voltado a possibilitar ao Fisco a percepção antecipada das rendas do tributo, antes do aperfeiçoamento de seu fato gerador, que deverá se dar no último dia do exercício;

- o recolhimento das parcelas mensais, portanto, encerra um caráter meramente acessório de antecipação do imposto, ligado ao dever precípua de recolher o IRPJ apurado ao final do exercício. Assim sendo, a imposição da multa isolada, decorrente da não quitação das estimativas, deverá ser aplicada somente durante a vigência do ano-calendário correlato, ou seja, antes que se aperfeiçoe o fato gerador complexo do IRPJ. Aperfeiçoado este, somente será possível a aplicação da multa por lançamento de ofício, no percentual de 75%, pela falta de recolhimento do tributo;

- é incabível a aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas no curso do período de apuração e da multa de ofício pela falta de pagamento do tributo apurado no balanço, pois a primeira conduta nada mais é do que meio de execução da segunda, caracterizando etapa preparatória do ato de reduzir o tributo devido ao final do exercício;

- a afirmação de que as bases de cálculo das duas multas não são as mesmas, tão-somente pelo fato de uma levar em consideração o resultado real apurado, findo o exercício, e outra basear-se em valores estimados mensalmente, por conta daquele mesmo resultado anual, ainda que seja apurada base de cálculo negativa, é falsear a verdade na medida em que os negócios jurídicos geradores dos resultados da empresa são exatamente os mesmos, quer se faça

a apuração por período anual, quer se faça a apuração estimada mês a mês, para efeitos de antecipações.

Requer ao final o contribuinte que seu recurso especial seja conhecido e provido para reformar o acórdão recorrido.

O Presidente da Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF competente para a análise da admissibilidade recursal deu seguimento ao recurso, admitindo a comprovação das divergências jurisprudenciais entre as decisões recorrida e paradigma.

Intimada a tomar ciência do Acórdão n.º 1301-00.948, do recurso especial interposto pelo contribuinte e do despacho que lhe deu seguimento, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões em que alega, em síntese, o seguinte:

- no que toca ao enquadramento das despesas financeiras, as autoridades autuantes cuidaram de declinar os critérios adotados para o recálculo, para fins de sua apropriação ao resultado das operações com não-associados. Não encontra respaldo nos autos, portanto, a afirmação do recorrente de que a totalidade das despesas financeiras incorridas foi considerada como integrante do ato cooperativo;

- não obstante ter sido constatado pela Fiscalização que, consideradas as rubricas contábeis auditadas, a maior parte das despesas financeiras, dada a sua evidente vinculação, poderiam ser apropriadas diretamente ao resultado das operações com associados, parcela determinada por meio de rateio foi levada a apuração do resultado com não-associados, não havendo que se falar, pois, em tributação sobre a receita;

- no que diz respeito à aplicação cumulativa da multa isolada com a incidente sobre o imposto apurado, inexistente duplicidade de incidência sobre um mesmo fato, pois, na situação sob análise, estamos diante de duas infrações distintas, quais sejam: a) falta de recolhimento do imposto em razão de declaração inexata prestada à Receita Federal; e b) falta de recolhimento das antecipações obrigatórias (estimativas);

- de fato, a norma legal aplicada (art. 44 da Lei n.º 9.430/1996) revela obrigações distintas que, uma vez inobservadas, podem ensejar a aplicação da sanção. A primeira, consubstanciada no dever de recolher imposto e contribuição com base em estimativa a que se submetem as pessoas jurídicas que, por opção, apuram o resultado tributável anualmente; a segunda, decorrente da opção referida anteriormente, surge em consequência da eventual apuração de saldo positivo no resultado tributável anual.

Pede a Fazenda Nacional, ao final, que seja negado provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte, mantendo-se o acórdão recorrido.

Já em 24/01/2014, o contribuinte protocolou petição desistindo parcialmente de seu recurso especial por conta de sua adesão ao programa de parcelamento tributário instituído pela Lei n.º 11.941/2009, declarando expressamente que o contencioso subsistiria quanto à parcela do crédito tributário correspondente às multas isoladas.

A parte dos créditos que continuou controversa, referente às multas isoladas lançadas, foi transferida para o presente processo, de n.º 10925.720096/2015-42, que foi remetido

ao CARF para o julgamento do recurso especial. Já os créditos tributários incluídos pelo contribuinte no programa de parcelamento permaneceram sob controle do processo n.º 10925.000394/2007-11, que seguiu para os setores competentes.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Conhecimento

Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF.

O recurso foi admitido pelo despacho da Presidente da Câmara recorrida e sua admissibilidade não foi questionada pela parte contrária.

Todavia, conforme relatado, o contribuinte desistiu parcialmente de seu recurso especial, para fins de adesão ao programa de parcelamento criado pela Lei n.º 11.941/2009. Em decorrência disso, deixa-se de conhecer do recurso quanto à matéria “*apuração da base de cálculo do imposto de renda, pelas sociedades cooperativas, em relação a receitas financeiras*”.

No que atine à outra matéria recorrida, concernente à cobrança concomitante das multas isolada e de ofício, considero presentes os pressupostos recursais e adoto as razões do despacho de admissibilidade para conhecer do recurso especial.

Em face disso, conheço parcialmente do recurso especial do contribuinte.

Mérito

A controvérsia a respeito da cobrança concomitante das multas isolada (incidente sobre estimativas mensais de IRPJ e CSLL que deixaram de ser recolhidas) e de ofício (calculada sobre o tributo apurado e não recolhido ao final do ano-calendário), subsiste no âmbito do CARF, mas apenas em relação a anos-calendário posteriores a 2007, inclusive.

Para fatos geradores ocorridos em anos anteriores, caso dos presentes autos (anos-calendário 2002, 2003 e 2004), a questão encontra-se pacificada por meio da Súmula CARF n.º 105, editada em 08/12/2014, que tem a seguinte redação:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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.

A situação considerada na súmula é exatamente a encontrada no presente processo. Nos anos-calendário fiscalizados, a multa isolada por não recolhimento de estimativas

mensais era prevista no inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, embora tenha sido apontado no auto de infração, lavrado em 21/03/2007, o fundamento legal do art. 44, inciso II, alínea “b”, da mesma lei, que passou a vigor em janeiro de 2007.

Como se sabe, as súmulas do CARF são de observância obrigatória pelos membros do CARF, conforme art. 72 do Anexo II do RICARF/2015. Assim, por força da Súmula CARF nº 105, deve ser cancelada a cobrança das multas isoladas impostas ao contribuinte.

Registre-se que a multa de ofício, que deveria, nos termos da súmula, subsistir, foi incluída pelo contribuinte em parcelamento.

Nesse sentido, deve ser cancelada a cobrança das multas isoladas dos anos-calandário 2002, 2003 e 2004, objeto do recurso especial.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso especial do contribuinte e, no mérito, na parte conhecida, voto por dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner