



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

**Processo n°** 10925.721735/2014-14  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-002.359 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de janeiro de 2017  
**Matéria** IRPJ - ATOS COOPERADOS E NÃO COOPERADOS  
**Recorrente** COOPERATIVA DE PRODUCAO E CONSUMO CONCORDIA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2011

EXAME DE CONSTITUCIONALIDADE NA ESFERA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

É defeso a este colegiado o exame de constitucionalidade do procedimento de lançamento, em virtude da Súmula CARF 02 que diz: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

ATO COOPERADO E ATO NÃO COOPERADO. APURAÇÃO DOS CUSTOS. PROPORÇÃO.

Desde que devidamente comprovado o percentual de ato cooperado e não cooperado utilizado pelo sujeito passivo para alocar custos deve guardar correspondência com o percentual de ato cooperado e não cooperado relativo às suas respectivas receitas. Não restou comprovada a alocação individualizada, ou seja, os custos indiretos, as despesas e os encargos comuns às duas receitas - com cooperados e com não cooperados - devem ser apropriados proporcionalmente na forma apurada pela fiscalização.

VENDA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE. ATO NÃO COOPERADO. RESULTADO NÃO OPERACIONAL.

A venda de bens do ativo permanente que não tem qualquer relação com o objetivo social da cooperativa é integralmente tributável como resultado não operacional, não podendo ser computado como ato cooperado.

RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS SEM CORRESPONDÊNCIA COM A ATIVIDADE DA COOPERATIVA. INCIDÊNCIA DO IRPJ. SÚMULA 262 STJ.

Os rendimentos de aplicações financeiras que não guardam correspondência com a atividade da cooperativa - exceto do ramo "crédito" - estão sujeitos à tributação nos termos da legislação vigente. Neste mesmo sentido

manifestou-se o Poder Judiciário por meio da Súmula 262 do Superior Tribunal de Justiça.

PREJUÍZOS FISCAIS E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL. PRERROGATIVA DA UTILIZAÇÃO RESTRITA AO SUJEITO PASSIVO. EQUÍVOCO.

O fisco, quando em benefício do próprio contribuinte, pode utilizar o saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL na apuração da nova base de cálculo do imposto/contribuição, nos termos em que permitida pela legislação vigente.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS. NOVA REDAÇÃO DADA PELA MP 351/2007. APLICÁVEL À FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS A PARTIR DA COMPETÊNCIA DE DEZEMBRO DE 2006.

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007 a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso voluntário em relação à arguição de inconstitucionalidade da norma. Na parte conhecida, negar provimento ao recurso: i) por unanimidade de votos, quanto ao mérito da exigência; e ii) por voto de qualidade, quanto à cobrança da multa isolada, nos termos do relatório e votos que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Caio Cesar Nader Quintella, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei, que votaram por cancelar a exigência daquela penalidade. Designado o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto para redigir o voto vencedor em relação à multa isolada.

*(assinado digitalmente)*

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Demetrius Nichele Macei - Relator.

*(assinado digitalmente)*

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Luiz Augusto de Souza Gonçalves,

Processo nº 10925.721735/2014-14  
Acórdão n.º **1402-002.359**

**S1-C4T2**  
Fl. 615

---

Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella e Demetrius Nichele Macei.

## Relatório

Adoto integralmente o relatório do acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG).

" O presente processo trata de Autos de Infração emitidos pela DRF JOAÇABA-SC, para exigência do crédito tributário abaixo identificado:

	IRPJ	CSLL	TOTAL
IMPOSTO/CONTRIBUIÇÃO	4.727.865,39	1.692.005,99	
JUROS DE MORA	1.084.572,32	388.146,17	
MULTA	3.545.899,04	1.269.004,49	
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE	2.363.932,75	846.002,99	
<b>VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO</b>	<b>11.722.269,50</b>	<b>4.195.159,64</b>	<b>15.917.429,14</b>

2. A descrição dos fatos e o enquadramento legal constam dos Autos de Infração anexados ao processo, de onde se extrai:

### *INFRAÇÕES APURADAS*

#### *IRPJ - IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA*

##### *2.1 AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO*

#### *ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL*

*Valor não adicionado ao lucro líquido do período, para a determinação do lucro real, conforme relatório fiscal.*

*Enquadramento legal: art. 3º da Lei nº 9.249/95. Art. 247 e 249 do RIR/99.*

##### *2.2 EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO*

#### *LUCRO REAL EXCLUSÕES INDEVIDAS*

*Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal.*

*Enquadramento legal: art. 3º da Lei nº 9.249/95. Art. 247 e 250 do RIR/99.*

##### *2.3 MULTA OU JUROS ISOLADOS*

#### *FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA*

*Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.*

*Enquadramento legal: art. 222 e 843 do RIR/99, art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação da Lei nº 11.488, de 2007.*

#### *CSLL - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO*

##### *2.4 CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS*

###### *CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS*

*Valor não adicionado ao lucro líquido do período, para a determinação do lucro real, conforme relatório fiscal.*

*Enquadramento legal: Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90, Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95. Art. 2º da Lei nº 9.249/95. Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96. Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08.*

###### *2.5 EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL EXCLUSÕES INDEVIDAS*

*Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal.*

*Enquadramento legal: Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90, Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95. Art. 2º da Lei nº 9.249/95. Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96. Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08*

##### *2.6 MULTA OU JUROS ISOLADOS*

###### *FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE BASE ESTIMADA*

*Falta de pagamento da Contribuição Social, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.*

*Enquadramento legal: art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação da Lei nº 11.488, de 2007.*

#### **Termo de verificação fiscal - Detalhamento**

3 A descrição dos fatos encontra-se no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL às fls. 30 a 39, onde, em síntese, o fisco detalha o procedimento:

3.1 A ação fiscal tem origem em MPF em 26/12/2013, destinado à verificação das obrigações tributárias pela pessoa jurídica denominada COPERDIA - COOPERATIVA DE PRODUÇÃO E CONSUMO CONCÓRDIA, enquanto sucessora da COOPERATIVA RIO DO PEIXE.

### 3.2 Da auditoria realizada, constatou-se:

3.2.1 "De acordo com o estatuto social (anexo ESTATUTO) a COOPERATIVA RIO DO PEIXE se refere a uma cooperativa singular que tem por objeto social o desenvolvimento das atividades previstas no artigo 2º do mencionado ESTATUTO em especial a venda, em comum, da produção agrícola e pecuária (industrialização) dos seus associados e a compra em comum de bens para consumo dos associados".

3.2.2 Intimado a apresentar diversos documentos, o sujeito passivo atendeu de forma regular o requisitado pela fiscalização. Dos documentos apresentados, extraem-se as seguintes informações:

3.2.2.1 O valor do resultado do ato cooperado (coluna SÓCIOS) informado no DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO RESULTADO SÓCIOS X NÃO SÓCIOS -prejuízo de R\$ 6.477.434,83 - guarda relação com o informado enquanto exclusão do lucro real no LALUR e na DIPJ do sujeito passivo.

3.2.3 Em nova intimação, o sujeito passivo foi instado a comprovar o custo da atividade denominada 533-RAÇÃO COPERIO AVES.

3.2.4 A partir das informações prestadas pelo sujeito passivo, a autoridade fiscal procedeu às seguintes alterações nos valores que compõem o DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO RESULTADO SÓCIOS X NÃO SÓCIOS, de lavra do sujeito passivo:

#### *DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DO ATO COOPERATIVO GERAL - FISCALIZAÇÃO*

*Não houve alterações*

#### *DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DAS DEDUÇÕES - FISCALIZAÇÃO*

*O Sujeito passivo foi intimado a detalhar a composição da rubrica DEDUÇÕES DE VENDAS, constante do seu DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO RESULTADO SÓCIOS X NÃO SÓCIOS. Da resposta apresentada pelo contribuinte, não há qualquer menção a que atividade aqueles valores se referem. Considerando que o sujeito passivo controla o ato cooperado das suas múltiplas atividades de forma dessemelhante (algumas o critério é pela entrada e em outras é a saída), entendeu-se que os valores de DEDUÇÕES devem ser recalculados levando em consideração o percentual de ato cooperado de cada atividade.*

*Foi elaborado DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DAS DEDUÇÕES - FISCALIZAÇÃO, com o detalhamento do valor considerado pelo fisco a título de DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA.*

#### *DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DOS CUSTOS - FISCALIZAÇÃO*

*Da leitura do DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO RESULTADO SÓCIOS X NÃO SÓCIOS apresentado pelo contribuinte, emerge que o percentual de ato cooperado e não cooperado utilizado pelo sujeito passivo para alocar seus custos não guarda correspondência com o percentual de ato cooperado e não cooperado relativo as suas respectivas receitas.*

*Considerando que o sujeito passivo controla o ato cooperado de suas múltiplas atividades de forma dessemelhante, entendeu-se que os valores de CUSTOS devem ser recalculados levando em consideração o percentual de ato cooperado de cada atividade.*

*O sujeito passivo foi intimado a comprovar o custo da atividade 533 - RAÇÃO COPERIO AVES, conta esta que importava em R\$ 8.097.530,44, enquanto a receita contabilizada para esta atividade resultava em R\$ 675.343,89. O contribuinte explicou que R\$ 7.335.185,74 contabilizados como custo desta atividade, refere-se, em verdade, a custos da atividade 531-RAÇÃO COPERIO SUÍNOS. Tal situação foi levada em conta quando da elaboração do DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DOS CUSTOS-FISCALIZAÇÃO.*

*Foi elaborado DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DOS CUSTOS - FISCALIZAÇÃO, com o detalhamento do valor considerado pelo fisco a título de CUSTOS.*

#### *RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS - VENDA ATIVO PERMANENTE*

*Do DEMONSTRATIVO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO ANALÍTICO apresentado pelo sujeito passivo, consta como RESULTADO NÃO OPERACIONAL o valor de R\$ 29.089.842,25. No DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO RESULTADO SÓCIOS X NÃO SÓCIOS, tal resultado consta da rubrica OUTROS INGRESSOS/RECEITAS e OUTROS DISPÊNDIOS/DESPESAS. O resultado em comento refere-se à receita de venda de ativo imobilizado deduzido do valor residual de bens do ativo imobilizado conforme DRE ANALÍTICA.*

*O sujeito passivo carrou cópias dos instrumentos particulares de compra e venda de imóveis e plantéis de matrizes de suínos. A compradora, no caso específico destes instrumentos é a COPERDIA (cooperativa não associada à COOPERATIVA RIO DO PEIXE).*

*O ganho na venda do ativo imobilizado foi considerado pelo fisco 100% como ato não cooperado. Ilustra com jurisprudência do CARF.*

3.2.5 Com relação à apuração do resultado das sociedades cooperativas, o fisco transcreve o art. 183 do Decreto nº 3000, de 1999 (RIR, de 1999), o art. 87 da Lei nº 5.764, de 1971, concluindo:

3.2.5.1 Não identificou na escrita contábil do sujeito passivo a segregação das operações com cooperados e não cooperados de acordo com as atividades exercidas, ficando evidente que tal separação se faz por meio de rateios. Embasada no Parecer Normativo CST nº 73, de 1975 que trata deste assunto, a fiscalização procedeu às alterações na apuração do resultado do sujeito passivo:

*Resultado não operacional: considerado 100% como ato não cooperado.*

*Receitas de aplicações financeiras: consideradas 100% ato não cooperado.*

*O Prejuízo Fiscal no importe de R\$ 7.800.185,45 e a Base de Cálculo Negativa da CSLL no importe de R\$ 7.911.589,87 foram integralmente compensadas na*

*autuação. Também foram deduzidos o valor de IRPJ e CSLL apurados pelo contribuinte na DIPJ e declarados em DCTF.*

*Os balanços de suspensão da autuada foram refeitos de forma que o índice de ato cooperado e não cooperado relativo às receitas também fosse aplicado nas DEDUÇÕES e CUSTOS. Os resultados apurados pelo fisco evidenciam a existência de estimativas não recolhidas, ensejando a aplicação da MULTA ISOLADA prevista na alínea b do inciso II do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.*

*A multa de ofício aplicada reporta-se à de 75%, conforme inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

4. O contribuinte apresentou impugnação com os seguintes argumentos:

5. A recorrente é sociedade cooperativa e subsume-se às normas específicas da Lei nº 5.764, de 1971. Na consecução de seus objetivos a recorrente recebe e comercializa a produção dos cooperados e de terceiros não cooperados, como também fornece bens de consumo aos cooperados e a terceiros; contabilizou em separado as operações com cooperados e terceiros de forma a poder apurar os tributos devidos no resultado positivo com terceiros. Contudo, ao analisar a apuração elaborada pela recorrente, o fisco entendeu que tal apuração não estava em conformidade com as normas legais. A recorrente discorda do apurado pelo fisco, tendo em vista:

#### **Apuração do resultado e critérios adotados pela recorrente para apuração do IRPJ e CSLL**

6. Esclarece que as sociedades cooperativas são regidas por legislação própria, que estabelece quais operações são tributáveis e quais não são. Transcreve excertos da Lei nº 5.764, de 1971, argumentando que, as operações realizadas entre associados e cooperativa e vice - versa, estão fora do campo de incidência tributária, enquanto o resultado positivo das operações relacionadas nos arts. 85, 86 e 88 do dispositivo invocado são equiparados a renda tributável.

6.1 Atendendo ao disposto na legislação, a recorrente utiliza-se dos seguintes critérios:

*I- Nas operações de fornecimento de suprimentos, contabiliza os ingressos de cooperados separados das receitas com terceiros. Da mesma forma, as deduções, custos e despesas identificáveis com cada operação são contabilizados separadamente.*

*II- Nas operações de aquisição de produção rural, a impugnante controla o total de produção recebida de cooperados e o total das aquisições de terceiros, com base na proporção dos produtos recebidos de cooperados sócios e de terceiros não sócios, segrega as receitas destas atividades contabilizando parte para cooperados e parte para terceiros. O custo já é contabilizado diretamente de acordo com a origem do produto (cooperados ou terceiros).*

*III- Depois de contabilizadas as receitas em separado, a impugnante apura a proporção de ato cooperativo geral com base na receita operacional bruta, e, essa proporção é utilizada para segregar os custos e despesas que são de natureza comum para as operações com cooperados.*

6.2 Informa que tais informações podem ser verificadas no DEMONSTRATIVO RESULTADO DO EXERCÍCIO - APURAÇÃO RESULTADO SÓCIOS X NÃO SÓCIOS apresentado ao agente fiscalizador.

6.2.1 Na apuração de resultados apresentada, verifica-se que o total da receita operacional bruta com terceiros no ano de 2011 foi de 21,84%, proporção utilizada para ratear os custos e despesas. Nas demais contas, a apropriação foi feita de forma direta de acordo com as peculiaridades da operação.

6.2.2 O fisco não concordou com os critérios utilizados pela recorrente e, sem qualquer fundamento legal, jurídico ou lógico, recalculou a apuração apresentada.

### **Alterações pretendidas pelo fisco na apuração do IRPJ e CSLL**

7. Sem analisar a interatividade das atividades da recorrente e, principalmente, a complexidade das mesmas, a autoridade fiscalizadora promoveu alterações na apuração do resultado:

#### **Deduções de venda**

7.1 O auditor intimou o contribuinte a detalhar as deduções de vendas; foi apresentada planilha demonstrativa, onde as deduções de vendas foram contabilizadas diretamente nas contas de cooperados e não cooperados de acordo com as operações de deram origem à dedução.

7.1.1 Fato é, nem as devoluções nem os tributos sobre vendas guardam relação direta com a proporção de vendas. Se as deduções de vendas forem segregadas de acordo com a proporção das receitas, como pretende o agente fiscalizador, não serão observadas as nuances existentes nas diversas operações e atividades praticadas pela recorrente.

7.1.2 Não há como concordar com o entendimento do agente fiscalizador que ignorou a escrituração contábil da recorrente e objetivou unicamente diminuir as deduções de vendas alocadas às operações com não sócios e, por consequência, aumentou a base de cálculo dos tributos.

#### **Apuração dos custos**

7.2 O agente fiscalizador pretende segregar os custos com base na proporção das receitas, ignorando a contabilização elaborada pela recorrente. A recorrente contabilizou em separado os custos de produção de acordo com cada operação conforme demonstrativos fornecidos ao fisco.

7.2.1 A argumentação do agente fiscalizador tem o único objetivo de diminuir os custos alocados nas operações com não sócios e por consequência, aumentar a base de cálculo dos tributos, que deve ser rechaçada de pronto.

#### **Resultados não operacionais - venda do ativo permanente**

7.3 Por se tratar de um resultado não operacional, e pelo fato dos bens serem utilizados comumente nas operações com cooperados e não cooperados, a recorrente fez o rateio das operações de venda do ativo permanente com base na proporção geral das operações com sócios e não sócios.

7.3.1 O fisco tributou integralmente o resultado obtido na venda de bens do ativo permanente embasado em entendimento do Conselho de Contribuintes de que tais atos são considerados não cooperados e o resultado apurado deve ser levado à tributação.

7.3.2 A recorrente é sociedade cooperativa, regida pela Lei nº 5.764, de 1971 que determina as operações tributáveis: resultado positivo nas operações mencionadas nos arts. 85 e 86 praticadas com não sócios. A venda do ativo permanente não entra na relação das atividades previstas nestes artigos, portanto, não são consideradas renda tributável.

#### **Aplicações financeiras - apropriação integral nas operações com não sócios - ilegalidade**

7.4 Da mesma forma que procedeu com as vendas do ativo permanente, a recorrente rateou os custos e despesas financeiras com base na proporção do ato cooperativo geral.

7.4.1 O agente fiscalizador alocou a totalidade das aplicações financeiras na apuração do resultado com não sócios; contudo, sem realocar custos e despesas financeiras, distorcendo o resultado financeiro.

#### **Escrituração contábil não segrega as operações com cooperados e não cooperados**

7.5 A argumentação da autoridade fiscal não procede, visto que a recorrente cumpre o disposto no Parecer CST nº 73, de 1975 e escritura as contas de resultado de forma segregada em contas contábeis identificadas como sendo de sócios e não sócios. esclarece que a afirmativa pode ser observada no documento apresentado ao fisco no início da ação fiscal. Transcreve, a título de exemplo, a nomenclatura de algumas contas.

7.5.1 Esclarece que apenas as contas do grupo das despesas operacionais e outras poucas contas contábeis foram rateadas com observância do PN CST nº 73, de 1975, por não ser possível segregar diretamente o que pertence a sócios e não sócios.

#### **Análise do resultado econômico após as alterações pretendidas**

7.6 Depois das alterações realizadas pelo auditor, a receita bruta com sócios registrada contabilmente no valor de R\$ 232.822.735,79 gerou um resultado negativo de R\$ 19.633.121,03 (-8,43%), por outro lado, as receitas com não sócios no valor de R\$65.038.297,13 geraram um resultado positivo de R\$ 25.307.447,78 (38,91%).

7.6.1 Tendo em vista os dados apresentados, o recorrente argumenta que a apuração de resultados elaborada pelo agente fiscalizador não guarda qualquer relação com a realidade das operações praticadas com a recorrente.

### **Apuração do IRPJ e da CSLL - Estimativas Mensais - ilegalidade**

7.7 O agente fiscalizador ignorou a contabilização dos custos e despesas feita de forma direta pela recorrente e refez os balanços de suspensão rateando os custos e despesas com base na proporção das receitas de cada atividade, vale dizer, sem qualquer comprovação de irregularidade.

### **Razões da impugnação - Fundamentos jurídicos**

8. A recorrente tece extensa argumentação acerca do imposto de renda, concluindo que os legisladores definiram como hipótese de incidência do imposto sobre a renda a parcela que integrará efetivamente o patrimônio do contribuinte. Não há que se falar em incidência sobre resultados de operações ou de atividades de forma isolada. Ilustra com passagem de Hugo de Brito Machado.

8.1 Esclarece que no caso da recorrente, a apuração do imposto ocorre no final do ano calendário, com a realização de antecipações do pagamento de forma mensal, mediante levantamento de balanços ou balancetes de redução e suspensão, nos termos da legislação. Portanto, a recorrente apura a sua renda, acrescentável ao patrimônio, sempre em 31 de dezembro de cada ano, realizando antecipações de pagamento mensalmente, quando o resultado do período for positivo.

8.2 Dessa forma, é totalmente improcedente a pretensão da autoridade fiscalizadora de querer apurar o resultado das operações com não sócios da recorrente de forma mensal e individualizada por atividade, uma vez que a apuração do imposto de renda somente se completa ao final do ano, em 31 de dezembro. Cita jurisprudência do STF.

8.3 É totalmente improcedente a pretensão de se apurar os resultados dos atos cooperativos e dos atos não cooperativos por operação ou por atividade, e, por conseguinte, apurar o resultado tributável de forma individualizada, sob pena de ocasionar um distúrbio do critério identificador do lucro, como ocorreu no caso em análise.

### **Sociedades cooperativas - Atos não cooperativos - Regras aplicáveis às demais sociedades**

9. Os atos cooperativos não podem ser alcançados pela incidência de tributos, enquanto os atos não cooperativos sujeitam-se às normas aplicadas às demais pessoas jurídicas.

### **Resultado na venda de ativo permanente e receitas financeiras**

10. Estando os atos não cooperativos sujeitos às mesmas regras aplicadas às demais pessoas jurídicas em geral, para fins de apuração do imposto de renda, não resta dúvida que as sociedades cooperativas têm o direito de deduzir as despesas financeiras das receitas financeiras para que seja oferecido à tributação somente o resultado positivo alcançado.

10.10 O agente fiscalizador entendeu que as receitas de aplicação financeira devem ser alocadas integralmente nas operações com não sócios. Por outro lado, os custos e despesas financeiras o agente fiscalizador manteve o rateio com base no ato cooperativo geral. Em abono de seus argumentos invoca jurisprudência do CARF e súmula 262 do STJ.

---

**Inconstitucionalidade e ilegalidade da incidência do imposto de renda sobre as receitas financeiras e resultado na venda do ativo permanente das sociedades cooperativas.**

11. O recorrente tece extensa argumentação acerca da atividade cooperativa, concluindo que é evidente a impossibilidade de lucro nas sociedades cooperativas, independentemente se ela realiza apenas atos com associados ou se também realiza atos com terceiros, vez que estes últimos complementam e auxiliam a realização da finalidade da cooperativa. Ilustra com jurisprudência do TRF 3.

**Violação aos princípios da legalidade e da tipicidade tributária**

12. As cooperativas estão sujeitas ao imposto de renda e à contribuição social por uma ficção legal. A lei não estabelece que nas operações com não associados o resultado positivo é lucro; equipara os resultados positivos obtidos nas operações mencionadas nos arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764, de 1971 à obtenção de renda, cuja finalidade é unicamente tributária.

12.1 Acrescenta que, por opção do legislador infraconstitucional, somente os resultados positivos das operações especificadas nos artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764, de 1971 estão sujeitos à incidência do imposto de renda. Qualquer outra operação, ainda que realizada com não associado, não estará sujeita à incidência do imposto de renda. Ilustra com jurisprudência judicial.

**Violação ao princípio da legalidade, da capacidade contributiva e da segurança jurídica**

13. As deduções fiscalistas consignadas no auto de infração afrontaram inúmeros dispositivos legais, ao pretender inovar na forma e sistemática da apuração do lucro real, em especial pela utilização do critério de apuração do ato cooperativo e do não cooperativo, apurando o resultado do exercício e do imposto de renda de forma individualizada por operação, por atividade e em período inferior ao estabelecido na legislação para apurar a base de cálculo do tributo.

13.1 Argumenta que "ter possibilidade de pagar tributo e ser capaz de pagar o tributo é de relevância fundamental, fixada na Carta Maior, vinculado diretamente à realidade dos fatos.". Acrescenta que a pretensão do fisco também violou o princípio da segurança jurídica, visto que a pretensão do fisco está fundada em critérios próprios e subjetivos, distanciados das disposições legais.

**Prejuízos fiscais - prerrogativa e faculdade da utilização estritamente reservada ao contribuinte**

14. A autoridade fiscalizadora determinou, de ofício e segundo os seus próprios e subjetivos critérios, a utilização do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL para fins de compensação.

14.1 Ocorre que, a referida compensação, além de facultativa, é de exclusiva decisão do sujeito passivo, conforme disposto nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995.

### **Ônus da prova - presunção de veracidade dos balancetes de redução e suspensão.**

15. A autoridade fiscalizadora não descaracterizou os balanços e em momento algum provou em sentido contrário, logo permanece a presunção de verdadeiros os registros contábeis. Não há nos autos do presente processo administrativo qualquer comprovação das afirmações da autoridade fiscalizadora; o motivo é lógico, a recorrente agiu dentro da determinação legal, nada mais.

15.1A seguir tece extensa argumentação acerca da necessidade da comprovação da irregularidade cometida, concluindo que, diante da sua inexistência, prevalecem inabaláveis as apurações elaboradas pela recorrente. Ilustra com passagens de ilustres tributaristas e jurisprudência do CARF.

### **Observância das normas complementares - impossibilidade de imposição de penalidade, juros de mora e atualização monetária**

16. A recorrente seguiu estritamente as disposições legais, as orientações da Administração Tributária e as decisões de jurisdição administrativas a rigor do art. 100 do CTN.

16.1 Dessa forma, ainda que se entenda pela procedência do auto de infração, não há como prevalecer a imposição de penalidade nem a cobrança de juros, nos termos do art. 100 do CTN.

### **Da multa isolada**

17. A pretensão de constituir o crédito tributário referente ao exercício de 2011 somente ocorreu no ano de 2014, portanto, muito tempo após a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, em 31 de dezembro de 2011. Logo, após encerrado o período de apuração do imposto, não há mais que se exigir penalidades sobre as antecipações do imposto de renda. Cita jurisprudência do CARF.

### **Multa de ofício - Multa isolada - Efeito confiscatório**

18. O princípio da vedação de utilização de tributos com efeito de confisco está previsto na Constituição Federal. Estamos diante de um confisco propriamente dito, posto que o estado pretende se apoderar de parcela significativa do patrimônio da recorrente. Ilustra com passagem de Sacha Calmon Navarro Coelho e jurisprudência do STF.

18.1 Requer a adequação da aplicação da multa, com observância do princípio da vedação de utilização de tributo com efeito confiscatório.

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

19. A autuação funda-se em entendimentos próprios e subjetivos declinados pela autoridade do fisco, distanciados das disposições legais, orientações da Administração Tributária e das decisões dos órgãos de jurisdição administrativa.

19.1 Para preservação do seu direito, solicita a realização de perícia caso não sejam aceitas as provas mencionadas na impugnação. Apresenta os quesitos a responder e nomeia os peritos para acompanhamento da perícia solicitada.

### **Extensão das alegações à apuração da CSLL**

20. Requer a extensão das suas razões de impugnação ao auto de infração de CSLL, considerando tratar-se de matéria reflexa.

A decisão da DRJ de Belo Horizonte foi pela manutenção da autuação, que restou assim ementada:

*"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano Calendário: 2011*

#### *PROVA PERICIAL - INDEFERIMENTO*

*Nos termos da legislação vigente, a autoridade julgadora, na apreciação das provas, formará livremente sua convicção, podendo indeferir o pedido de perícia que entender desnecessário. Não se justifica o deferimento de perícia quando os fatos e documentos constantes do processo são suficientes para convencimento do julgador.*

#### *SOCIEDADES COOPERATIVAS - REGIME TRIBUTÁRIO*

*As cooperativas são sociedades de pessoas de natureza civil, com forma jurídica própria, constituídas para prestar serviços a seus associados e que se distinguem das demais sociedades por características próprias, previstas em legislação específica. Obedecido ao disposto nesta legislação, para os atos praticados entre a cooperativa e seus associados, não há a incidência do Imposto de Renda. Contudo, obtido resultado na prática de atos não cooperados, estão sujeitos à tributação da mesma forma prevista na legislação tributária para as empresas em geral.*

#### *SOCIEDADES COOPERATIVAS - ALIENAÇÃO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE*

*São passíveis de tributação os resultados obtidos na alienação de bens do ativo permanente de sociedade cooperativa, uma vez que tal ato não se enquadra entre os atos cooperados previstos na Lei nº 5.764, de 1971, específica das cooperativas.*

#### *COOPERATIVAS - APLICAÇÕES FINANCEIRAS*

*Enquanto ato não cooperativo, incide o imposto de renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas.*

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

*Exercício: 2011*

#### *LANÇAMENTOS DECORRENTES*

Processo nº 10925.721735/2014-14  
Acórdão n.º **1402-002.359**

**S1-C4T2**  
Fl. 627

---

*O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual, salvo se houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.*

*Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido"*

Diante da decisão acima a recorrente interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos desenvolvidos na impugnação em primeira instancia.

Este é o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Demetrius Nichele Macei

O recurso foi apresentado no prazo legal e atende os requisitos de admissibilidade, pelo que dele conheço.

A auditoria promovida pelo fisco tem origem no MPF emitido em 26/12/2013, destinado à verificação do cumprimento das obrigações tributárias por parte do contribuinte portador do CNPJ 84.590.312/0001-81 - COOPERATIVA RIO DO PEIXE, sucedida pela COOPERATIVA DE PRODUÇÃO E CONSUMO CONCÓRDIA.

No transcorrer da auditoria, foram detectadas diversas irregularidades na apuração do IRPJ e da CSLL, resultando nos Autos de Infração de IRPJ e CSLL, pontuadas abaixo:

### Deduções de venda

O contribuinte apresentou ao fisco a "Apuração do resultado Sócio e não Sócio", com a identificação dos dados de apuração para sócios e não sócios; em relação às receitas operacionais brutas - no valor total de R\$ 297.861.032,92 - foi atribuído aos sócios um percentual de 78,16%, enquanto para os não sócios foi atribuído um percentual de 21,84%. Este percentual foi mantido pelo fisco quando da apuração do crédito tributário constituído pelos autos de infração em discussão neste processo.

Foram computadas "Deduções de Vendas" no importe de R\$ 5.989.691,58, sendo que o percentual desta dedução foi de 54,49% para as operações com sócios e 45,51% para com não sócios. O fisco intimou o contribuinte a detalhar a composição destas deduções; em resposta, o contribuinte apresentou o demonstrativo à fl. 98, reproduzido em sua impugnação à fl. 413 - que não identifica as deduções efetuadas.

O Recorrente argumenta que *"nem as devoluções nem os tributos sobre as vendas guardam relação direta com a proporção das vendas"*, e que cada devolução foi contabilizada diretamente nas contas que lhe deu origem. Contudo, não apresentou qualquer comprovação de suas alegações.

Cabe ressaltar que o fisco detalhou minuciosamente o recálculo efetuado nas planilhas às fls. 224 a 229. O recorrente, mais uma vez, contesta o recálculo genericamente, sem lograr afastar o apurado pelo fisco quanto ao rateio das deduções de venda.

### Apuração dos custos

Diante dos documentos apresentados pela recorrente, o fisco apurou que o percentual de ato cooperado e não cooperado utilizado pelo sujeito passivo para alocar seus custos não guarda correspondência com o percentual de ato cooperado e não cooperado relativo às suas respectivas receitas. Tendo em vista os critérios de contabilização adotados

pelo contribuinte e já mencionados anteriormente, o fisco recalculou os custos atribuídos a cada atividade, considerando as informações prestadas pelo próprio contribuinte.

O recorrente utiliza a mesma argumentação já apresentada em sede de impugnação, sem, contudo, comprovar suas alegações. Ao contrário, os documentos anexados ao processo indicam que os critérios utilizados pelo contribuinte para alocar seus custos não têm amparo na legislação vigente - as receitas e seus respectivos custos não foram apurados separadamente. Neste contexto, correta a decisão da DRJ de que os custos indiretos, as despesas e os encargos comuns às duas receitas - com cooperados e com não cooperados - devem ser apropriados proporcionalmente.

O recálculo efetuado pelo fisco está detalhado nas planilhas anexadas às fls. 224 a 229 e não foi especificamente contestado pelo contribuinte, tanto na impugnação quanto no recurso, limitado-se a contestá-lo genericamente.

### **Resultados não operacionais - venda do ativo permanente**

O fisco computou como integralmente tributável o resultado não operacional da venda de bens do ativo permanente. O recorrente argumenta que, pelo fato de os bens serem utilizados comumente nas operações com cooperados e não cooperados, efetuou o rateio das operações da venda efetuada na proporção das operações com cooperados e não cooperados.

Ocorre que o resultado positivo da venda de bens do ativo permanente não tem qualquer relação com o objetivo social da cooperativa e não pode ser computado como ato cooperado. No caso em questão, ainda que hipoteticamente considerado como atividade fim - e não é - o ato sequer foi praticado entre cooperativa e cooperado.

Portanto, correta a autuação fiscal neste item.

### **Aplicações financeiras - apropriação integral nas operações com não sócios**

A mesma conduta adotada pelo contribuinte quanto ao resultado da venda de bens do ativo permanente, também foi adotada quanto às receitas financeiras. O fisco também computou como 100% tributáveis tais rendimentos. Argumenta ainda que, apesar de tributar a totalidade das receitas financeiras, não realocou os custos e despesas financeiras correspondentes.

Os rendimentos de aplicações financeiras, apesar da ressalva do entendimento pessoal deste relator de que tem por objetivo evitar a corrosão da moeda pela inflação e preservar o caixa disponível da cooperativa, garantindo assim o pleno atendimento dos objetivos sociais da cooperativa, segundo consolidada do Superior Tribunal de Justiça tais rendimentos não têm correspondência com a atividade da cooperativa em questão e seus rendimentos estão sujeitos à tributação nos termos da legislação vigente.

É o que afirma a Sumula 262 deste Tribunal Superior:

*Incide o imposto de renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas.*

Diferente seria se a cooperativa integrasse o ramo de Crédito. As cooperativas desta natureza, por atuarem no mercado financeiro, devidamente reguladas pelo Banco Central, não oferecem esta receita a tributação devido ao distinto regime jurídico de sua atividade. Não é o que ocorre com a recorrente, que atua no ramo de produção agropecuária.

Quanto à dedução de custos e despesas financeiras, cabe lembrar que o fisco efetuou nova apuração do IRPJ e da CSLL devidos para o período, deduzindo todos os custos e despesas indicados pelo contribuinte. Novamente, a recorrente menciona genericamente que os custos e despesas financeiras não foram corretamente computados pelo fisco, sem contudo, identificar quais estes custos ou despesas foram desconsiderados.

As despesas dedutíveis precisam ser inerentes às receitas, de modo que, para deduzir as receitas de aplicações financeiras que são receitas de atos não-cooperativos, as despesas precisam também ser de atos não-cooperativos; considerando os procedimentos adotados pelo contribuinte, bem como os documentos anexados ao processo, não se pode afirmar quais as despesas financeiras apresentadas estão vinculadas aos rendimentos financeiros não oferecidos à tributação. Neste contexto, entendo correta a decisão de piso ao manter o rateio dos custos e despesas efetuados pelo fisco.

#### **Prejuízos fiscais - prerrogativa da utilização não estritamente reservada ao contribuinte**

A recorrente contesta a utilização ex-offício do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, argumentando tratar-se de prerrogativa do sujeito passivo.

A DIPJ apresentada pelo contribuinte indica a compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL quando da apuração do IRPJ e CSLL devidos no período. Neste contexto, diante do fato novo - apuração de IRPJ e CSLL além do apurado pelo contribuinte - o fisco, em benefício do próprio contribuinte, utilizou o saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL na apuração da nova base de cálculo do imposto/contribuição, nos termos em que permitida pela legislação vigente.

Neste item, não vejo razão ao recorrente, e entendo que deve também ser mantida a decisão *a quo*.

#### **Multa Isolada**

Em razão da infração principal, a autuada deixou de recolher valores a título de estimativas de IRPJ e CSLL, ensejando a exigência de multas isoladas.

O argumento trazido pelo acórdão de impugnação para justificar a possibilidade da cobrança cumulativa da multa de ofício com a multa isolada consiste no fato de tanto uma quanto a outra decorrer de situações fáticas distintas, que geram obrigações também distintas, além do que são determinadas a partir de bases de cálculo diferentes por definição.

Ouso, com a devida vênia, discordar de tal entendimento, pois tal possibilidade implicaria em duplicidade de penalização. Justifico.

O E. STJ em decisão recente no Resp 1.496.354-PR (julgado em 17 de março de 2015), cujo relator foi o Ministro Humberto Martins, demonstra a impossibilidade da

cumulatividade da multa de ofício com a multa isolada através de uma interpretação sistemática e, inclusive, fundamentando sua decisão no Princípio da Consunção - própria do Direito Penal - por analogia. Acompanhemos o posicionamento do Ministro em relação ao artigo 44, da Lei 9.430/96, incisos I e II, que trazem as hipóteses da multa de ofício e da multa isolada, respectivamente:

"Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no *caput*.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo."

Este Conselho, por meio de sua Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao examinar a questão da incidência de ambas as multas de forma simultânea, decidiu pela impossibilidade da cumulação, o que acarretou a edição da Sumula CARF nº 105 nos seguintes termos:

---

*"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."*

Todavia, posteriormente à Lei 11.488;07, que deu nova redação ao correspondente dispositivo do artigo 44 da Lei 9.430/96, este Conselho entendeu que não cabia mais a aplicação da Sumula 105, posto que a mesma foi formulada com base em julgados que trataram da Lei antes de sua modificação em 2007.

Por outro lado, entendo que a alteração legislativa não resolveu o problema. Mesmo com a nova redação, o fato de persistir a incidência da multa isolada sobre a multa de ofício, de per si, ofende o ordenamento jurídico vigente, ocasionando o chamado "bis in idem" relativamente à penalidade, o que fere a sistemática brasileira de imputação de sanções de qualquer natureza.

Diante do exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário apenas para excluir a multa isolada, nos termos da fundamentação.

É o voto.

*(assinado digitalmente)*

Demetrius Nichele Macei - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Redator Designado

Com a devida vênia, peço vênia para discordar do i. Conselheiro Relator somente em relação à exigência de multa isolada aplicada em razão da falta de recolhimento de estimativas.

Em razão da infração principal, a autuada deixou de recolher valores a título de estimativas de IRPJ e CSLL, ensejando a exigência de multas isoladas.

Há de separar a exigência em dois períodos distintos em razão da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996: o primeiro até o advento da Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) e o segundo após a edição de tal ato.

### DAS MULTAS ISOLADAS ATÉ O ADVENTO DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 351/2007

Em relação à aplicação da multa isolada de forma concomitante com a multa de ofício, em que pese meu entendimento pessoal sobre a matéria, recentemente foi aprovada súmula impedindo tal cobrança quando baseada no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, conforme se observa do enunciado nº 105 da Súmula CARF: "*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.*"

Considerando-se que a Medida Provisória nº 351/2007 - que em seu art. 14 deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 - foi editada em 22 de janeiro de 2007 (e posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007), as multas isoladas cujos recolhimentos deveriam ter sido realizados antes de tal data devem ser exoneradas. Assim sendo, como o vencimento para pagamento da estimativa é o último dia útil do mês subsequente, devem-se exonerar as multas isoladas relativas às estimativas referentes ao período de janeiro a novembro de 2006, já que a estimativa referente ao mês de dezembro de 2006 deveria ter sido recolhida até o dia 31/01/2007, quando já vigia a nova redação do dispositivo legal em questão.

No caso concreto, a exigência diz respeito ao ano-calendário de 2011, ou seja, a fatos geradores ocorreram todos após o advento da MP nº 351/2007 que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 a que se refere Súmula CARF nº 105. Passo à análise desse novo dispositivo legal.

### DAS MULTAS ISOLADAS APÓS O ADVENTO DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 351/2007

Com a edição da Medida Provisória nº 351/2007 em 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL passou a ter novo regramento.

No caso concreto, a partir da estimativa devida referente ao mês de dezembro de 2006, cujo vencimento se deu em 31/01/2007, a penalidade isolada aplicada no lançamento de ofício encontra-se prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação que lhe foi dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não se

aplicando, portanto, a Súmula CARF nº 105. Confira-se a nova redação do dispositivo em questão:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

*a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*

[...]

As multas exigidas juntamente com o tributo ou isoladamente, como definidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, vinculam-se a infrações de natureza distinta. A Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 1º, estabeleceu como regra geral, a partir do mês de janeiro de 1997, a apuração do lucro real trimestral. Apenas por exceção a pessoa jurídica poderia optar pela apuração do lucro real anual, situação em que fica obrigada a efetuar os recolhimentos do IRPJ e da CSLL mensalmente, calculados por estimativa (artigo 2º).

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente são determinadas por meio da aplicação, sobre a receita bruta do mês, de percentuais estabelecidos pelo artigo 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, de acordo com as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica.

Consoante se verifica pela redação das normas transcritas, são essencialmente duas as penalidades previstas no art. 44 retrotranscrito (“*serão aplicadas as seguintes multas*”, “*I...II*”): uma, exigida juntamente com o tributo faltante, nas hipóteses de “*de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*”. Essa penalidade está valorada em 75% “*sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição*”; outra, exigida de forma isolada, no percentual de 50%, na hipótese da falta recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL.

É pertinente esclarecer que os recolhimentos efetuados mensalmente a título de estimativas (art. 2º, §§ 3º e 4º, da Lei nº 9.430, de 1996) não são definitivos, porquanto a apuração definitiva do tributo devido se dará somente ao final de cada ano-calendário. Esse o motivo pelo qual a penalidade pelo inadimplemento dessa obrigação é denominada multa isolada, uma vez que pode ser exigida independentemente de haver ou não tributo devido ao final do período de apuração. E também não há qualquer correlação entre o valor do tributo devido ao final de apuração e a multa isolada: sua base de cálculo é o valor do pagamento mensal (estimativa) de IRPJ ou CSLL que deixar de ser recolhido.

Diante dessas constatações, é imperioso concluir que as multas são distintas e autônomas. Isso decorre, acima de tudo, das evidentes diferenças que existem entre as hipóteses de incidência e os consequentes das normas punitivas.

No IRPJ e na CSLL, observamos que os critérios material e temporal são completamente distintos. O tributo não pago, decorrente da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, submete-se à multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, enquanto que a estimativa não recolhida, decorrente da existência de receita bruta mensal ou balanços de redução, submete-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado.

No caso do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, a quantificação toma por base o tributo devido em função do lucro, fazendo incidir o percentual de 75% (regra geral passível de qualificação e agravamento - §§ 1º e 2º do art. 44). No caso do inciso II, letra “b”, do dispositivo antes citado, a quantificação toma por base a estimativa apurada em função da receita bruta ou resultados mensais, fazendo incidir o percentual de 50% (regra geral não passível de qualificação ou agravamento).

Como se pode observar, são duas normas distintas e autônomas, que punem, em diferentes graus, ilicitudes diversas.

Alega a Recorrente que a aplicação da penalidade isolada, tal qual perpetrada no auto de infração, viola o princípio da legalidade. Aduz ainda que não se poderia aplicá-la após o encerramento do exercício, tampouco em concomitância com a multa de ofício de 75%. Cita diversos acórdãos do CARF que dariam guarida a sua tese.

Não merecem prosperar os argumentos de defesa. Vejamos.

Em primeiro lugar, conforme já transcrito, a penalidade isolada por ausência de recolhimento de estimativas mensais está prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, não havendo que se falar em ofensa ao princípio da legalidade. Nesse sentido, também, não há ofensa ao art. 97, V, do CTN, uma vez que a multa em discussão foi instituída por lei.

Em relação a não aplicabilidade das multas isoladas após o encerramento do exercício, implicaria ofensa à literalidade do art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96, dispositivo que prevê, de forma expressa, a aplicação da penalidade isolada “*ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*”. Ora, se a própria norma prevê sua aplicação ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, pressupõe-se, por óbvio, que o exercício já tenha sido encerrado, sem o que não se poderia falar em apuração do resultado do exercício.

Pode-se concluir que o ordenamento jurídico protege, com a multa isolada, o fluxo financeiro advindo do pagamento mensal das estimativas. Ora, inexistindo penalidade pelo seu não recolhimento não haveria como obrigar o contribuinte a antecipar o tributo, e o pagamento das estimativas acabaria por se tornar mera faculdade do contribuinte, retirando da norma a sua força cogente, o que não se mostra razoável.

Em relação às decisões colacionadas pela Recorrente, frise-se que se baseiam na redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430/96. **Em que pese minha particular discordância com a interpretação do referido dispositivo dada pelos acórdãos em questão,**

**não se pode olvidar que os argumentos utilizados não se amoldam a novel redação dada ao dispositivo pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007. Vejamos.**

Ao se comparar a alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, constata-se que se buscou adequar o dispositivo à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, que atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*"), e também o fato da ocorrência de *bis in idem*, pois a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520). Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*"), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A referência à multa isolada agora é tratada em dispositivo específico (inciso II), com multa em percentual distinto da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

[...]

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Em complemento, e em especial em relação à suposta aplicação do princípio da consunção, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate:

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

---

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.<sup>2</sup> (destaques acrescidos).

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

Isso posto, voto por manter a exigência das multas isoladas.

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Redator Designado

---

<sup>2</sup> Idem, Idem

Processo nº 10925.721735/2014-14  
Acórdão n.º **1402-002.359**

**S1-C4T2**  
Fl. 639

---