



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

Processo nº 11030.720425/2012-40
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1803-002.168 – 3ª Turma Especial
Sessão de 10 de maio de 2014
Matéria IRPJ
Recorrente COOPERATIVA DOS PROFISSIONAIS DA AGRICULTURA E COLHEITA LTDA COOPERCOLHEITA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS.

A multa isolada sobre a falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL serve para dar efetividade ao comando legal que impõe o seu recolhimento e pode ser aplicada mesmo após o encerramento do período a que se refere a omissão detectada pela autoridade fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido(a)s o(a)s Conselheiro(a)s Meigan Sack Rdrigues, Victor Humberto da Silva Maizman e Arthur José André Neto. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Walter Adolfo Maresch.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente.

(assinado digitalmente)

Meigan Sack Rodrigues - Relatora.

(assinado digitalmente)

Walter Adolfo Maresch – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva (Presidente), Walter Adolfo Maresch, Sérgio Rodrigues Mendes, Arthur José André Neto, Meigan Sack Rodrigues e Victor Humberto da Silva Maizman.

Relatório

Trata-se, o presente processo, de auto de infração de aplicação de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL. A empresa recorrente, constituída em forma de cooperativa, não teria cumprido os requisitos legais para se utilizar da forma de tributação aplicável às cooperativas, levando a autoridade fiscal a recalcular os resultados dos períodos, aplicando penalidades isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

A autoridade fiscal assim resumiu as questões tratadas no procedimento fiscal:

"A empresa intitulada como cooperativa, utilizando-se de estatutos para buscar legitimidade, entretanto é uma empresa comercial formada para excluir-se do pagamento de tributos e contribuições. Sua formação é irregular e usa de uma organização arquitetada por alguns de seus sócios fundadores que, S.M.J., estabeleceram a criação da ente visando exclusivamente a dissimulação da ocorrência do fato gerado da obrigação principal. Fato que comprova o dolo objetivo, vontade de fazer, conforme demonstramos neste relatório.

Há ainda as empresas de ramificação dos principais sócios que dissimulam o pagamento de comissões através de simples recibos emitidos pelo computador e não através de notas fiscais de prestação de serviços. Desta forma não reconhecem esta receita em suas declarações de renda.

Destarte, foi lançado o IRPJ, CSLL, sobre o faturamento, como uma empresa normal, sem o caráter cooperativista, aplicação de multa agravada e lavrando a Representação Fiscal para Fins Penais, conforme descrevemos neste relatório.

Nas empresas que receberam o rendimento das comissões foi adicionado a receita e tributadas como rendimentos omitidos."

Devidamente cientificada, a empresa recorrente apresenta suas razões em seara de impugnação, de forma tempestiva, alegando que o lançamento seria ilegal, pois as sociedades cooperativas que obedecem ao disposto na legislação específica, no caso a Lei 5.764/71, não estariam sujeitas à incidência do imposto de renda, nos termos do art. 182 do Decreto 3000/99.

Ainda, afere a recorrente que o fato de a sociedade cooperativa praticar ato não cooperativos não a descaracteriza como tal, desde que tais atos sejam essenciais aos seus objetivos. Observa que nas cooperativas, o termo sobras líquidas designa o próprio lucro apurado em balanço, e são distribuídas em razão da quantidade de operações realizadas por seus associados, e não em proporção às suas quotas–parte de capital. Assim, entende que tendo a mesma agido de acordo com o que prevê a lei específica, não poderia prosperar o lançamento.

Em relação à aplicação das multas isoladas, assevera que a atividade administrativa é vinculada aos termos da lei e o art. 97, V, do CTN, impõe que somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidades. Ainda, aduz que o art. 112 do CTN, disciplina que a lei que determinar a aplicação de penalidades deve ser interpretada de maneira mais favorável ao acusado.

De igual modo, salienta que em razão do princípio da tipicidade cerrada, que vige no Direito Tributário, “para dar ensejo à aplicação da penalidade é necessário que tenha efetivamente ocorrido o fato descrito em abstrato na lei como infração, que no caso não acontece”. Desse modo, o art. 44 da Lei nº 9.430/96, no inciso que trata das penalidades isoladas por falta de recolhimento de estimativas, somente poderia ser aplicada durante o próprio ano-calendário a que se refere, o que não ocorreu no caso concreto. Cita jurisprudência administrativa que embasaria seus argumentos.

Por fim, assevera que a fiscalização aplicou equivocadamente o percentual de 75% para multas isoladas, já que o correto, a teor do art. 44, II, da Lei 9.430/96, seria 50%.

A autoridade de primeira instância entendeu por bem manter o lançamento de forma parcial, asseverando que trata-se de auto de infração referente à tributação de cooperativas e tece voto a respeito da tributação das cooperativas, atos cooperados e atos não cooperados.

Trata, o julgador *a quo*, como correto o entendimento da fiscalização em não considerar como cooperativa a recorrente. Afere que dois pontos são fundamentais para demonstrar a correição do procedimento fiscal, quanto à viabilidade de cobrança de tributos sobre os resultados auferidos pela recorrente: a) a subscrição de 90,5% das quotas partes por parte de um único associado, em flagrante desrespeito ao §1º do art. 24 da Lei nº 5.764/71 que veda, em regra, que qualquer associado subscrisse mais de 1/3 do total das quotas partes da cooperativa; b) a distribuição de benefícios de ordem financeira em favor de associados.

Atenta para o fato de que já na constituição da sociedade cooperativa houve afronta à lei nº 5.764/71 ao possibilitar que um único associado subscrisse mais de 1/3 das

quotas partes, implicando ofensa direta ao art. 24, §1º, do dispositivo legal em comento. Quanto à distribuição de benefícios de ordem financeira em favor de associados, às fls. 21 a 25 dos autos, a autoridade fiscal descreve e demonstra a existência de comissões distribuídas a empresas em nome dos associados responsáveis pela administração da recorrente. Tal fato é incontroverso, uma vez que a impugnação apresentada sequer aborda a questão. Cita legislação nesse sentido.

Prossegue observando que a desobediência à lei específica que rege as sociedades cooperativas gera reflexos no tratamento tributário aplicável a essas sociedades. O fundamento jurídico que possibilita ao Fisco a constituição de créditos tributários sobre a totalidade dos resultados auferidos por sociedades cooperativas quando desobedecem à legislação de regência dessas atividades é o art. 182 do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 3000, de 17/06/1999 (RIR/99).

Assim sendo, a COOPERCOLHEITA distribuiu comissões aos associados LAÉRCIO CLÁUDIO PIAZZA, EMERSON BRUNETTO, FRANCIELI RIBOLI LARGO e DIOGO LUIZ CASTOLDI, por intermédio de empresas constituídas em seus respectivos nomes (LAÉRCIO C. PIAZZA & CIA. LTDA., EMERSON BRUNETTO & CIA. LTDA., AGRO COLHEITA LTDA. e CASTOLDI GEREVINIL & CIA. LTDA. , em desobediência ao art. 24, § 3º da Lei nº 5.764/71. Como consequência, os seus resultados devem ser tributados, em consonância com o § 2º do art. 182 do RIR/99.

No presente lançamento não se está desconsiderando a personalidade jurídica da cooperativa, mas sim se aplicando a legislação cooperativista à autuada, o que possibilita, de fato, sua tributação sem quaisquer diferenças em relação às demais pessoas jurídicas. Isso posto, correto o procedimento da Fiscalização ao considerar como base de cálculo do IRPJ e CSLL o valor consignado no LALUR (fls. 591 a 600) como sobras líquidas antes do IRPJ, desconsiderando as exclusões efetuadas a título de “sobras do ato cooperativo”, uma vez, ao descumprir a legislação de regência, o impugnante não faz mais jus ao tratamento diferenciado na tributação de seus resultados.

Atenta para as considerações da fiscalização ao final dos anos calendário de 2008 e 2009 de que a recorrente auferiu prejuízos fiscais, não havendo, portanto, saldo de IRPJ e CSLL a serem exigidos.

Quanto à exigência de multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, observa que embora tenha auferido prejuízo fiscal ao final dos exercícios sob procedimento fiscal, considerando-se os resultados mensais, a recorrente deixou de recolher valores significativos a título de estimativas de IRPJ e CSLL, ensejando a exigência de multas isoladas.

No presente caso, a penalidade isolada aplicada no lançamento de ofício encontra-se prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pelo art. 14 Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, bem como a IN SRF n. 93/97. Argumenta que as multas exigidas juntamente com o tributo ou isoladamente vinculam-se a infrações de natureza distintas. Passa a discorrer sobre o tema e conclui que as multas são distintas e autônomas, decorrente das evidentes diferenças que existem entre as hipóteses de incidência e os consequentes das normas punitivas. Ainda, contrapõe-se às argumentações da recorrente quanto à aplicabilidade da multa isolada depois de findo o exercício em apêço.

Contudo, refere o julgador que razão assiste à recorrente quanto ao percentual da multa aplicada. Isso porque a autoridade fiscal equivocou-se no percentual aplicável à penalidade isolada, utilizando-se de 75% ao invés do 50% disciplinado em norma. Assim, dá provimento apenas para ajustar o percentual.

Devidamente cientificada da decisão de primeira instância, a recorrente apresenta suas razões em seara de recurso voluntário, de forma tempestiva, aduzindo em síntese o já disposto nas razões de impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Meigan Sack Rodrigues.

O Recurso Voluntário preenche as condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Trata-se, o presente feito, de auto de infração para aplicação de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL. A empresa recorrente, constituída na forma de cooperativa, não teria cumprido os requisitos legais para se utilizar da forma de tributação aplicável às cooperativas, levando a autoridade fiscal a recalculer os resultados dos períodos, aplicando penalidades isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

A autoridade de primeira instância aduz que a recorrente não pode ser considerada cooperativa, para os fins de tributação, porquanto não ter se constituído na forma correta e devidamente disciplinada pela legislação de regência. Nesse sentido, entendo ter razão à autoridade fiscalizadora, vez que segundo determina a legislação de regência, qual seja Lei 5.764/71, em seu art. 24, §1º, o capital social será subdividido e nenhum associado poderá subscrever mais de 1/3 (um terço) do total das quotas-partes. Segue legislação:

"Art. 24. O capital social será subdividido em quotas-partes, cujo valor unitário não poderá ser superior ao maior salário mínimo vigente no País.

§ 1º Nenhum associado poderá subscrever mais de 1/3 (um terço) do total das quotas-partes, salvo nas sociedades em que a subscrição deva ser diretamente proporcional ao movimento financeiro do cooperado ou ao quantitativo dos produtos a serem comercializados, beneficiados ou transformados, ou ainda, em relação à área cultivada ou ao número de plantas e animais em exploração."

De igual modo, a autoridade fiscal atenta para a distribuição de benefícios de ordem financeira em favor de associados. A lei das cooperativas também veda às cooperativas distribuírem qualquer espécie de benefícios às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens (art. 24, §3º da Lei 5.764/71), senão vejamos:

"Art. 24. O capital social será subdividido em quotas-partes, cujo valor unitário não poderá ser superior ao maior salário mínimo vigente no País.

(...)

§ 3º É vedado às cooperativas distribuírem qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros excetuando-se os juros até o máximo de 12% (doze por cento) ao ano que incidirão sobre a parte integralizada."

De outra ponta, a empresa recorrente não expõe uma linha em sua defesa, restringindo-se tão somente a mencionar que está devidamente constituída como cooperativa e que para tanto faz jus à tributação diferenciada. Apesar da argumentação, entendo que neste caminho, as argumentações da empresa recorrente não merecem procedência, tomando em conta as distribuições de benefícios financeiros aos quotistas, além de ser constituída de forma irregular, sem respeitar as normas disciplinadas para as cooperativas.

Contudo, no mérito da demanda, qual seja a autuação por multa isolada, mesmo não sendo a empresa recorrente considerada como cooperativa, não pode prevalecer a imputação. Isso porque a autuação da multa isolada, pela falta de recolhimento das estimativas, se deu após o encerramento do ano calendário em apreço e por se tratar de uma multa coercitiva pela falta da prática de um ato, ela somente pode prevalecer no ano calendário que deveria ter sido praticada.

Assim a discussão cinge-se em saber se a multa pode ser cobrada mesmo após o encerramento do ano calendário. Atentemos para o fato de que o mérito da demanda cinge-se tão somente à multa isolada, pela falta de recolhimento dos valores a título de estimativa nos anos em comento.

E, nesse caminho, a aplicação da multa isolada é descabida, posto que a presente multa tem o condão de disciplinar o contribuinte a recolher as estimativas, durante o ano em que as mesmas devam ser cobradas; uma vez ultrapassado, ou seja, uma vez encerrado o ano calendário, entendo que a multa isolada já não pode mais ser cobrada, perdendo por completo a sua aplicação. Ademais, a multa isolada diz respeito aos anos calendários de 2008 e 2009, mas foi lançada em 2012.

Ainda, restou esclarecido que tributo algum é devido pela empresa recorrente nos anos calendários em questão, haja vista que apenas a multa isolada foi devidamente computada e nenhum tributo foi lançado, razão pela qual restou incontroversa a questão. Nesse

caminho, incontroversa também restou a questão de que a empresa, somente foi fiscalizada nos anos calendários subsequentes aos apurados pelos presentes autos de infração e segundo o meu entendimento a sanção em apreço serve para dar efetividade aos recolhimentos das estimativas durante o ano calendário calculadas sobre o faturamento escriturado. Assim, após o ano calendário, se a fiscalização averiguar omissão de receita, somente poderá exigir a multa proporcional de 75% ou de 150%, e não mais a multa isolada, vez que essa sanção tem a serventia de dar efetividade aos recolhimentos das estimativas no transcurso do ano calendário, calculadas sobre o faturamento escriturado.

No presente feito, a fiscalização lançou a multa isolada após o encerramento dos respectivos anos calendários. Certo que no curso do ano calendário a multa é calculada por estimativa com base na receita bruta, que é a sua base de cálculo; porém, encerrado o período base, levantado o balanço e apurado o lucro líquido do período, feita a provisão do imposto, surge o conceito de tributo referido no artigo 44 da Lei 9.430/96. Nesse caminho, tem-se que é esse o conceito de tributo disciplinado no artigo em referência e que deve prevalecer como limite para a base de cálculo da multa isolada e que não poderá exceder esse valor, mas se aplicada no tramite do ano calendário em que está sendo apreciada e não mais depois do período finalizado.

Desse modo, encerrado o ano calendário sem que o fisco tenha lançado a multa isolada e se o balanço do exercício demonstrar prejuízo ou resultado nulo, descabe lançamento da multa isolada com base em estimativa. Também se pode entender pelas razões contrárias, ainda que não seja o exemplo presente deste processo, posto que havendo tributo a ser pago, a multa isolada estará limitada ao valor da provisão do tributo, vez que o lançamento terá de ser feito com base e limite no tributo apurado em balanço e não mais por estimativa. Isso porque não podemos olvidar que a estimativa existe para substituir o imposto durante o ano calendário, quando ainda não se pode conhecer o seu valor.

Assim, por entender que a empresa já havia encerrado todos os anos calendários em comento, sem que o fisco tivesse lançado a multa isolada no curso de qualquer ano em discussão é que entendo ser descabida a multa e que portanto o presente auto não pode prosperar.

Diante do exposto voto no sentido de DAR provimento ao recurso.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Meigan Sack Rodrigues – Conselheira

Voto Vencedor

Walter Adolfo Maresch – Redator Designado.

O voto da ilustre conselheira relatora Meigan Sack Rodrigues não foi acompanhado pelo entendimento fazendário consolidado através do voto de qualidade da ilustre presidente da Turma.

A divergência versa sobre a possibilidade ou não de que a multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL seja aplicada mesmo após o encerramento do período de apuração a qual se referem.

Tal entendimento embora tenham fervorosos defensores no âmbito deste colegiado julgador administrativo ainda não tem um posicionamento definitivo da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Não me parece ser esta a melhor exegese da norma pois é notório que a fiscalização quase sempre atua encerrado o período de apuração do tributo.

Assim, as próprias instruções normativas emanadas da Receita Federal indicam que ao longo do período de apuração deve ser exigido o tributo de acordo com a forma de apuração da base de cálculo adotada pelo contribuinte (art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 11/96).

Destarte, afasto a tese de que a multa isolada somente pode ser aplicada dentro do período de apuração a que se referem as estimativas não recolhidas.

Outro aspecto que merece atenção, é o de que a empresa não tenha apurado imposto ou contribuição social devidos ao final do período de apuração anual.

É a tese vencedora dos julgados que foram trazidos pela contribuinte em seu recurso voluntário e que tem recebido acolhida em inúmeros julgados do CARF inclusive contando com o meu voto nesta turma julgadora.

No entanto, além das dúvidas apontadas quanto aos resultados apurados pela recorrente considerando seus expedientes em reduzir o lucro no ajuste ao final do período com notas fiscais e pagamentos à pessoas ligadas, temos que a tese invocada é aplicável para os anos calendários anteriores a 01/01/2008.

Com efeito, a partir da mudança da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, tenho que a situação modificou-se substancialmente.

A norma sancionadora (art. 44 da Lei nº 9.430/96) tem a seguinte redação após a Lei nº 11.488/2007:

Art. 44. *Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...).

Assim, não se tem mais a vinculação contida na redação anterior de que a pessoa jurídica deveria estar sujeita ao pagamento de IRPJ e CSLL inclusive ao final do período de apuração.

Os períodos de apuração objeto do lançamento de ofício referem-se aos anos calendários 2008 e 2009 posteriores portanto, à modificação legislativa introduzida pela Lei nº 11.488/2007.

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Walter Adolfo Maresch – Redator Designado