



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13982.720645/2013-21
ACÓRDÃO	1202-001.515 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA DE TRANSPORTE DE CARGAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA - COOPERCARGA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2008

ATO COOPERATIVO. PARTICIPAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA COMO COOPERADO. EXCEPCIONALIDADE

A participação de pessoas jurídicas no quadro societário de cooperativas deve ocorrer em caráter excepcional e apenas com previsão expressa no ordenamento pertinente, sob pena de ser estabelecido tratamento fiscal e tributário preferencial incompatível com o espírito do cooperativismo.

DECADÊNCIA. FATO GERADOR COMPLEXIVO.

Sendo complexivo o fato gerador do IRPJ calculado com base em apuração anual, esse somente se aperfeiçoa em 31 de dezembro de cada ano-calendário, sendo esse o momento em que se considera ocorrido o fato tributável para fins de contagem do prazo decadencial.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos em rejeitar as preliminares de nulidade, afastar a prejudicial de decadência e, por maioria de votos, negar provimento ao recurso quanto o mérito da exigência. Vencido o Conselheiro Fellipe Honório Rodrigues da Costa que votou por dar-lhe provimento. Por voto de qualidade, manter a exigência de multa isolada. Vencidos os Conselheiros Fellipe Honório Rodrigues da Costa e André Luis Ulrich Pinto que votaram por excluir essa multa. Designado o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto para redigir o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

Fellipe Honório Rodrigues da Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa e Leonardo de Andrade Couto (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Roney Sandro Freire Correa.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra Acórdão de 07-38.776 - 3ª Turma da DRJ/FNS, Sessão de 29 de julho de 2016, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte.

Por bem descrever os fatos e por economia processual, adoto o relatório da decisão da DRJ, nos termos abaixo, que será complementado com os fatos que se sucederam:

Trata o presente processo de Auto de Infração (AI) por falta/insuficiência de recolhimento de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, no valor total de R\$ 6.013.608,08 e de Contribuições Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, no valor total de R\$ 2.252.368,04, referentes a fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2011. Nos valores retrocitados estão incluídas as parcelas relativas aos juros de mora, multa proporcional de 75% e multa exigida isoladamente.

A pessoa jurídica interessada – Coopercarga – se trata de uma cooperativa de transporte rodoviário. Esclarece a autoridade fiscal que a autuação foi motivada pelo fato de a contribuinte ter excluído da base de cálculo os repasses efetuados a pessoas jurídicas, consideradas por esta como associadas, sem amparo na legislação de regência. Segundo o fisco, o ingresso de pessoas jurídicas nos quadros da cooperativa é situação excepcional, nas hipóteses previstas nos §§ 2º. e 3º. do art. 29 da Lei nº. 5.764/71: primeiro, somente é possível nas cooperativas de pesca, de produtores rurais ou extrativistas, de eletrificação, irrigação ou telecomunicações; e segundo a pessoa jurídica exerça as mesmas atividades econômicas ou correlatas das pessoas físicas associadas.

Conclui que as pessoas jurídicas associadas à Coopercarga não atendem aos preceitos legais para serem considerados cooperados, de modo que as receitas relativas aos seus serviços não foram consideradas como “ingressos decorrentes de ato cooperativo”, na forma da legislação de regência.

Desta forma, os fretes executados por associados pessoas jurídicas, a venda de combustíveis/lubrificantes/mercadorias ou prestação de serviços aos mesmos, foram considerados como operações de não cooperados. A tabela abaixo, extraída do Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 62), resume os valores informados nos autos de infração de IRPJ e CSLL como a infração 002 - RESULTADO DE SOCIEDADES COOPERATIVAS - GLOSA RESULTADO ATO COOPERADO:

Tabela 2 – Exclusão do Lucro Real Resultado do Ato Cooperado

COOPERCARGA		FISCALIZAÇÃO		DIFERENÇA
ANO	VALOR	ANO	VALOR	VALOR
2008	2.936.337,00	2008	510.922,68	2.425.414,32
2009	1.060.724,14	2009	39.451,33	1.021.272,81
2010	2.098.185,00	2010	278.040,69	1.820.144,31
2011	6.247.441,30	2011	1.098.375,12	5.149.066,18

Além disso, também foram constatadas adições do lucro real não efetuadas pela contribuinte, referente a multas, doações, provisões para perdas e outros. Entendeu o Fisco que tais valores devem ser adicionados ao Lucro Real levando-se em consideração o percentual calculado para a atividade "corporativa" (operações com não sócios), haja vista a impossibilidade de se relacionar tais adições a uma atividade em particular. A tabela abaixo, extraída do Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 63) resume os valores informados nos autos de infração de IRPJ e CSLL como a infração 001 - ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS AO LUCRO REAL.

COOPERCARGA		FISCALIZAÇÃO		DIFERENÇA
ANO	VALOR	ANO	VALOR	VALOR
2008	95.405,21	2008	978.370,52	882.965,31
2009	30.821,95	2009	390.182,72	360.360,68
2010	92.403,27	2010	973.214,62	880.811,36
2011	313.906,16	2011	1.209.391,51	895.485,35

A fiscalização considerou a compensação de prejuízos de anos anteriores, dentro dos limites legais. O saldo de prejuízos fiscais esgotou-se em 31/12/2011.

Conforme DIPJs e LALUR, o sujeito passivo, para os anos-calendário de 2008 a 2011, apurou as estimativas com base em balanços de suspensão ou redução.

A fiscalizada foi intimada a apresentar os citados balanços de redução/ suspensão identificando, com relação aos valores considerados como ato cooperado pela atuada (coluna sócios), qual a parcela que se referia a associadas pessoas jurídicas. Em resposta a tal intimação, informou não ser possível realizar tal segregação. Por esta razão, considerando que as exclusões e as não adições ao Lucro Real efetuadas pelo sujeito passivo em seus balanços de suspensão, a título de resultado de ato cooperado (sócios), não pode ser comprovado à luz dos critérios definidos pela RFB, os referidos balanços de suspensão ou redução foram refeitos adotando-se o critério de glosar integralmente o resultado do ato cooperado, exceção feita ao mês de dezembro de cada ano, visto que, para que este mês, foi considerada a apuração anual. Esclareço, por oportuno, que na apuração anual foi possível à Fiscalização recalcular o resultado do sujeito passivo, excluindo-se apenas o resultado dos atos não cooperados (não sócios).

De acordo com o critério acima descrito, restou IRPJ e CSLL não recolhidos em alguns meses do período de 2008 a 2011, ensejando a aplicação da multa isolada prevista no art. 44, II da Lei nº 9.430/96. A referida multa isolada foi informada nos autos de infração como a infração 003 - Falta de Recolhimento do IRPJ/CSLL sobre a base estimada e 001 - Falta de Recolhimento da CSLL sobre a base estimada.

A multa de ofício imposta foi a de 75%, conforme inciso I do artigo 44 da Lei nº. 9.430/96.

O Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 47)

informa que, no âmbito desta mesma fiscalização, procedeu-se a verificação do PIS e COFINS referentes aos mesmos períodos fiscalizados em relação ao IRPJ e CSLL (fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2011).

Pesquisa realizada no sistema e-processo revelou a existência dos processos administrativos nº 13982.720025/2013-91 e 13982.720279/2013-07, ambos relativos à apuração de crédito tributário a título de PIS e COFINS, sendo o primeiro deles relativo ao ano-calendário de 2008 e o segundo relativo aos anos-calendário de 2009 a 2011.

Em sua peça de impugnação, a contribuinte arguiu, inicialmente, a nulidade do lançamento, tendo em vista a possibilidade de cooperação de pessoa jurídica com fins lucrativos em outras sociedades cooperativas (tais como de crédito e de transporte), e não apenas em cooperativas de pesca, produtores rurais ou extrativistas e de cooperativa de eletrificação, irrigação e telecomunicações, conforme afirmou a fiscalização. Para embasar seu entendimento, fez referência à Lei Complementar 130/2009 (art. 4º) e IN SRF nº 635/2006 (art.

15, § 3º).

Afirmou que o fisco interpretou de maneira equivocada o art. 6º, inciso I e § 4º do art. 29 da Lei nº 5.764/71, o que demonstra desconhecimento e afronta ao princípio da adesão livre e voluntária (princípio das portas abertas).

Arguiu a nulidade do lançamento, tendo em vista a ausência de vedação legal de cooperação de pessoas jurídica em sociedade cooperativa de transporte. Neste sentido, ponderou que "ubi lex voluit dixit ubi noluit tacuit" (quando a lei quis, determinou, sobre o que não quis, silenciou-se) e que "lex, si aliud voluisset, expressisset" (a lei, se o quisesse, o expressaria claramente).

Também arguiu a nulidade do lançamento, por suposta afronta aos princípios da isonomia (art. 150, II da CF/88), do estímulo ao cooperativismo (art. 174, § 2º da CF/88) e do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo (art. 146, II, "a" da CF/88) e por entendimento equivocado do fisco de que somente pessoa jurídica sem fins lucrativos podem se associar em cooperativas. Neste sentido, questionou a correção da nota à pergunta nº 01 do "Perguntas e Respostas" do Manual do DIPJ (Capítulo XVII - Sociedades Cooperativas).

Alegou, outrossim, que foi indevida a referência feita pelo fisco às "perguntas e respostas" da OCESP. Afirmou que, acessando o endereço constante da nota de rodapé nº 5, não foi possível localizar a pergunta e a resposta transcrita às fls. 51-52 do relatório fiscal. Neste sentido, anexou cópia da página da internet, Doc. 4.

Prosseguindo em sua defesa, a contribuinte apontou um suposto equívoco na apuração da base de cálculo da CSLL e do IRPJ, pelo fato de a autoridade fiscal, apesar de ter utilizado os saldos de prejuízos fiscais acumulados (e bases de cálculo negativas de CSLL), não ter ajustado os resultados dos anos seguintes para deduzir da base de cálculo deste tributos o impacto dos juros e multas exigidos nos citados anos-base.

Também considerou equivocada a apuração da base de cálculo da CSLL e IRPJ, pela não dedução dos valores lançados a título de PIS e COFINS e respectivas multas e juros aplicados nos PAFs nº 1982.720025/2013-91 e 13982.720270/2013-07, referentes aos mesmos períodos de apuração objeto do presente processo.

Considerou indevidas as adições do lucro real promovidos pelo fisco, afirmando que tais valores, substancialmente doações a entidade educativa de trânsito (Fabet), multas de trânsito, provisões relativas a eventuais perdas ocorridas com

clientes são todas relacionadas a atos cooperativos, não devendo ser oferecidas à tributação. Não obstante este fato, a impugnante teria oferecido parte à tributação, mediante cálculo proporcional.

Especificamente em relação à Fabet, informou tratar-se de uma fundação mantida pela impugnante, que visa principalmente realizar um trabalho de conscientização e treinamento dos cooperados.

Questionou o procedimento do fisco de considerar a totalidade das operações com postos de combustível, hotéis e armazéns como atos não cooperados. Neste sentido, arguiu a ausência de fundamento legal para as presunções adotadas pela autoridade fiscal. Na pior das hipóteses, todas as vendas de combustíveis a pessoas físicas associadas deveriam ser assim consideradas pela fiscalização.

Nesta mesma senda, considerou equivocado o procedimento fiscal, porque os percentuais utilizados pelas autoridades fiscais carecem de fundamento. A título de exemplo, mencionou que os impostos foram rateados segundo os percentuais das receitas para associados e não associados, apurados nas planilhas da fiscalização (Doc. 07). Na sua opinião, isso configura grave equívoco, pois os impostos poderiam ser facilmente apurados a partir da determinação da sua base de cálculo. Ou seja, conhecidas pela fiscalização as receitas pela prestação e serviços de fretes, venda de produtos e serviços de hotelaria para os não associados, seria possível determinar todos os impostos incidentes sobre cada verba, sem ter-se que se recorrer ao arbitramento, como fez a fiscalização. Ademais, o autuante não apresentou fundamento legal para as presunções adotadas, o que, na sua opinião, também constitui motivo para declaração da nulidade do lançamento.

A impugnante questionou a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada. Neste sentido, fez referência a diversos precedentes do CARF (fls. 981-982), com base nos quais requereu o cancelamento da multa isolada. Além disso, considerando que a todos os procedimentos da Cooperativa foram às claras e amparados em entendimento legal, jurisprudencial e doutrinário, entende que também a exigência da multa de ofício merece ser afastada.

A interessada argüiu, ainda, a decadência parcial do crédito lançado.

Considerando que a presente autuação refere-se ao período compreendido entre 01/01/2008 e 31/12/2011 e que a intimação da contribuinte ocorreu em 05/08/2013, entende a impugnante que restou configurada a decadência do lançamento referente aos fatos geradores anteriores a 05/08/2008, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

Por fim, requereu a concessão de todos os meios de prova em direito admitidas que se façam necessários e que todas as intimações relativas à presente defesa sejam encaminhadas aos advogados que subscrevem a peça impugnatória.

Em 24/09/2014 a contribuinte apresentou a petição de fls. 1242-1260, informando que o processo nº 13982.720025/2013-91, que trata da exigência de

PIS e COFINS do ano 2008, referente à própria contribuinte, foi julgado pelo CARF em 25/03/2014. O recurso voluntário da contribuinte foi provido por unanimidade, por meio do Acórdão nº 3202-

001.119 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária (v. fls. 1261-1270). Pesquisa realizada nesta data no sistema e-processo revelou que o citado processo 13982.720025/2013-91 atualmente se encontra na Câmara Superior de Recursos Fiscais, para apreciação de Recurso Especial apresentado pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Quanto ao processo 13982.720279/2013-07, relativo à exigência de PIS e COFINS dos anos-calendário de 2009 a 2011, o mesmo se encontra no CARF, para apreciação de recurso voluntário apresentado pela contribuinte.

A 3ª Turma da DRJ/FNS julgou improcedente a manifestação de inconformidade, ratificando a decisão da Delegacia de jurisdição da contribuinte, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011 MULTA ISOLADA. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, II, "a" da Lei nº 9.430, de 1996, pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

COOPERATIVA DE TRANSPORTE DE CARGAS. ATOS NÃO COOPERADOS. RECEITAS INCLUÍDAS NA BASE DE CÁLCULO.

Os serviços prestados por pessoas jurídicas com fins lucrativos através das cooperativas de transporte de carga são considerados como atos não cooperados cujas receitas são incluídas na base de cálculo do IRPJ.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Aplica-se ao lançamento decorrente, o mesmo tratamento dispensado ao lançamento principal, em razão de sua íntima relação de causa e efeito Impugnação Improcedente Crédito

Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresentou Recurso Voluntário, pugnando pelo provimento do recurso, utilizando basicamente os mesmos tópicos da Impugnação nos seguintes termos:

(...)

2. INEXISTÊNCIA DE RESTRIÇÃO OU SITUAÇÃO EXCEPCIONAL PARA COOPERAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA EM SOCIEDADE COOPERATIVA NO CÓDIGO CIVIL DE 2002, CONFORME PRECEDENTE da 2ª. Turma da 2ª. Câmara da 3ª. Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (Acórdão nº 3202-001.119 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária))

3. ARGUMENTO DAS AUTORIDADES FISCAIS E DA RECORRENTE CONTRARIA A PRÓPRIA IN 635/2006 DA SRFB

4. INTERPRETAÇÃO EQUIVOCADA DA DRJ AO ART. 6º, INCISO I e §§2º E 3º DO ART. 29 DA LEI Nº 5.764/71 DO ART. 29 DA LEI Nº 5.764/71 – DESCONHECIMENTO E AFRONTA AO PRINCÍPIO COOPERATIVISTA DA ADESÃO LIVRE E VOLUNTÁRIA (PRINCÍPIO DAS PORTAS ABERTAS):

5. AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL DE COOPERAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA EM SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRANSPORTE – ATO COOPERATIVO - – “Ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit” – quando a lei quis, determinou, sobre o que não quis, silenciou-se - “Lex, si aliud voluisset, expressisset” – a lei, se o quisesse, o expressaria claramente

6. DA INEXISTÊNCIA DE IMPEDIMENTO LEGAL RELATIVO À COOPERAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA OU FÍSICAS, EMPRESÁRIOS OU AGENTES DO COMÉRCIO, QUE ATUEM NO RAMO DE TRANSPORTE DE CARGAS – INTERPRETAÇÃO EQUIVOCADA DO ART. 6º, INCISO I E § 4º DO ART. 29 DA LEI Nº 5.764/71 CONDUZ A NULIDADE DO LANÇAMENTO – COOPERADOS EMPRESÁRIOS OU AGENTES DO COMÉRCIO DA COOPERCARGA NÃO CONCORREM COM ESTA.

7. DO EQUÍVOCO EM CONSIDERAR A TOTALIDADE DAS OPERAÇÕES COM POSTOS DE COMBUSTÍVEL, HOTEIS E ARMAZENS COMO ATOS NÃO COOPERADOS – AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL PARA AS PRESUNÇÕES DA AUTORIDADE FISCAL

8. DO EQUÍVOCO NA APURAÇÃO DA BC DA CSLL E IRPJ – JUROS E MULTAS

9. DAS ADIÇÕES INDEVIDAS DO LUCRO REAL PROMOVIDAS PELO R. AUDITOR

10. DA IMPROCEDÊNCIA DA APLICAÇÃO DA MULTA - DA INDEVIDA CONCOMITÂNCIA DA MULTA DE OFÍCIO E DA MULTA ISOLADA

11. DA CONFIGURAÇÃO DA DECADÊNCIA DO CRÉDITO PRETENDIDO

12. DO PEDIDO DA RECORRENTE

Diante do exposto, requer-se, respeitosamente, a reforma da decisão atacada, no sentido de que seja considerado nulo o auto de infração em epígrafe, e em consequência, seja tornado insubsistente e nulo o Auto de Infração, pelo exame do mérito aqui arguido.

Finalmente requer que todas as intimações relativas a presente defesa, sejam encaminhadas aos advogados que esta subscrevem, com endereço na rua Dr. Amadeu da Luz, n.º 100, salas 901 e 903, Centro, Blumenau – SC, CEP 89010-160.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma da Portaria MF nº 1.634/2023.

Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

PRELIMINAR DE NULIDADE EM RAZÃO DE SUPOSTA ALEGAÇÃO DE INTERPRETAÇÃO EQUIVOCADA DA DRJ AO ART. 6º, INCISO I e §§2º E 3º DO ART. 29 DA LEI Nº 5.764/71 DO ART. 29 DA LEI Nº 5.764/71 – DESCONHECIMENTO E AFRONTA AO PRINCÍPIO COOPERATIVISTA DA ADESÃO LIVRE E VOLUNTÁRIA (PRINCÍPIO DAS PORTAS ABERTAS)

A Cooperativa recorrente suscitou preliminar de nulidade em razão de suposta alegação de interpretação equivocada da DRJ ao art. 6º, inciso i e §§2º e 3º do art. 29 da lei nº 5.764/71 do art. 29 da lei nº 5.764/71 – desconhecimento e afronta ao princípio cooperativista da

adesão livre e voluntária (princípio das portas abertas), concluindo seu tópico nos seguintes termos, *in verbis*:

(...)Assim, restando demonstrado que o r. julgado labora em erro ao inobservar as alterações trazidas pelo Código Civil, bem como por interpretar equivocadamente o art. 29 e art. 6, inciso I da Lei nº 5.764/71, demonstrando total desconhecimento e afronta ao PRINCÍPIO COOPERATIVISTA DA ADESÃO LIVRE E VOLUNTÁRIA (PRINCÍPIO DAS PORTAS ABERTAS), **impõe-se a decretação da nulidade da decisão** com o consequente afastamento definitivo do lançamento combatido, o que desde já se requer.

No entanto, entendo que não assiste razão a recorrente, isso porque o principal ponto controvertido que se faz necessário dirimir no presente processo é a análise da (im)possibilidade de pessoas jurídicas se associarem a figuras jurídicas de Cooperativas e sua consequência tributária a partir de então.

Portanto, entendo que aplicar eventuais alterações trazidas pelo Código Civil, bem como exercer a interpretação do art. 29 e art. 6, inciso I da Lei nº 5.764/71, ensejaria a bem da verdade a análise do mérito processual que será efetuado mais adiante, porém sem qualquer hipótese de nulidade, tendo em vista a liberdade do julgador de primeira instância de interpretar tais dispositivos da forma como lhe aprouver e, acaso a decisão seja modificada por uma análise diferente, haverá a reforma do jugado com bases jurídicas interpretativas distintas, mas com a preservação da higidez do processo administrativo fiscal.

Logo, preservado o direito do recorrente de se insurgir contra a decisão proferida em prestígio aos princípios consagrados da ampla defesa e do contraditório como de fato o fez, sendo o Auto de Infração lavrado e a decisão proferida por autoridade competente, não vislumbro qualquer prejuízo a ponto de ensejar a nulidade dos atos jurídicos anteriores.

Pelas razões acima expostas, rejeito a preliminar de nulidade

PRELIMINAR DE NULIDADE POR AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL DE COOPERAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA EM SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRANSPORTE – ATO COOPERATIVO – “UBI LEX VOLUIT DIXIT, UBI NOLUIT TACUIT” – QUANDO A LEI QUIS, DETERMINOU, SOBRE O QUE NÃO QUIS, SILENCIOU-SE - “LEX, SI ALIUD VOLUISSET, EXPRESSISSET” – A LEI, SE O QUISESSE, O EXPRESSARIA CLARAMENTE

A recorrente também suscitou preliminar de nulidade em relação a alegação de ausência de vedação legal de cooperação de pessoa jurídica em sociedade cooperativa de transporte – ato cooperativo – “ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit” – quando a lei quis,

determinou, sobre o que não quis, silenciou-se - “lex, si aliud voluisset, expressisset” – a lei, se o quisesse, o expressaria claramente, concluindo nos seguintes termos, *in verbis*:

(...)Assim, não há fundamento legal que ampare o auto de infração combatido, posto que, o AI está amparado em interpretação equivocada da autoridade fiscal de que os serviços prestados por transportadores cooperados pessoas jurídicas e, portanto, os valores a estes repassados não são considerados como atos cooperativos, o que não procede, impondo-se o provimento presente recurso, com a consequente nulidade do lançamento, o que se requer.

No mesmo sentido da análise da preliminar anterior, entendo que a preliminar deve ser rejeitada. Isso porque, a recorrente, por diferentes razões e fundamentos, mas sobre uma mesma perspectiva jurídica de análise, qual seja, a (im)possibilidade de pessoas jurídicas se associarem a cooperativa, suscitou diversas preliminares de nulidade que gravita sobre o mesmo aspecto.

Sendo assim, por entender que a alegação de ausência de vedação legal de cooperação de pessoa jurídica em sociedade cooperativa de transporte – ato cooperativo – “ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit” faz parte do mérito que será enfrentado mais adiante e, pelas razões já expostas no tópico anterior, rejeito a preliminar de nulidade.

DA PRELIMINAR DE INEXISTÊNCIA DE IMPEDIMENTO LEGAL RELATIVO À COOPERAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA OU FÍSICAS, EMPRESÁRIOS OU AGENTES DO COMÉRCIO, QUE ATUEM NO RAMO DE TRANSPORTE DE CARGAS – INTERPRETAÇÃO EQUIVOCADA DO ART. 6º, INCISO I E § 4º DO ART. 29 DA LEI Nº 5.764/71 CONDUZ A NULIDADE DO LANÇAMENTO – COOPERADOS EMPRESÁRIOS OU AGENTES DO COMÉRCIO DA COOPERCARGA NÃO CONCORREM COM ESTA

A recorrente também suscitou preliminar de nulidade em relação a alegação de inexistência de impedimento legal relativo à cooperação de pessoa jurídica ou físicas, empresários ou agentes do comércio, que atuem no ramo de transporte de cargas – interpretação equivocada do art. 6º, inciso i e § 4º do art. 29 da lei nº 5.764/71 que conduziria a nulidade do lançamento – cooperados empresários ou agentes do comércio da Cooper carga não concorrem com esta, nos seguintes termos, *in verbis*:

(...)Portanto, pela interpretação equivocada da fiscalização, bem como da DRJ-FNS, da legislação cooperativista, notadamente pela ausência de fundamento legal que impeça a cooperação de transportadores (pessoas jurídicas ou físicas, empresários ou agentes do comércio), como Cooperados da Recorrente, especialmente por não concorrerem com esta, impõe-se o reconhecimento da nulidade do auto de infração ora combatido, o que se requer.

No mesmo sentido da análise das preliminares anteriores, entendo que a presente preliminar deve ser rejeitada. Isso porque, a recorrente, por diferentes razões e fundamentos, mas sobre uma mesma perspectiva jurídica de análise, qual seja, a (im)possibilidade de pessoas jurídicas se associarem a cooperativa, suscitou diversas preliminares de nulidade que gravita sobre este mesmo aspecto.

Sendo assim, por entender que a alegação de inexistência de impedimento legal relativo à cooperação de pessoa jurídica ou físicas, empresários ou agentes do comércio, que atuem no ramo de transporte de cargas – interpretação equivocada do art. 6º, inciso i e § 4º do art. 29 da lei nº 5.764/71 faz parte do mérito e, pelas razões já expostas nos tópicos anteriores, rejeito a preliminar de nulidade.

PRELIMINAR DE NULIDADE EM RELAÇÃO AO EQUÍVOCO EM CONSIDERAR A TOTALIDADE DAS OPERAÇÕES COM POSTOS DE COMBUSTÍVEL, HOTEIS E ARMAZENS COMO ATOS NÃO COOPERADOS – AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL PARA AS PRESUNÇÕES DA AUTORIDADE FISCAL

A recorrente também suscitou preliminar de nulidade em relação a alegação de nulidade em relação ao equívoco em considerar a totalidade das operações com postos de combustível, hotéis e armazéns como atos não cooperados – ausência de fundamento legal para as presunções da autoridade fiscal nos seguintes termos, *in verbis*:

(...) Desta forma, resta comprovado que não poderia presumir a autoridade fiscal, até por falta de fundamento legal, que todas as operações de venda de combustíveis, hotéis e armazéns tratam-se de atos não cooperados, o que impõe a nulidade do lançamento, o que se requer.

No mesmo sentido dos tópicos anteriores, entendo que a análise a respeito da comprovação da segregação das operações com postos de combustível, hotéis e armazéns que foram considerados como atos não cooperados, pela leitura do Acórdão recorrido, tal fato se deu em razão da *reconhecida incapacidade da contribuinte de segregar as receitas referentes a associados pessoas físicas e jurídicas que obrigou o fisco a considerar a totalidade das operações com postos de combustível, hotéis e armazéns como atos não cooperados*.

Sendo assim, entendo que o Acórdão recorrido não merece reparos, isso porque conforme mencionado no voto condutor, o recorrente apesar de ter sido intimado para apresentar a segregação das receitas referentes a associados pessoas físicas e jurídicas decorrentes de operações com postos de combustível, hotéis e armazéns no sentido de verificar se a natureza das operações seriam decorrentes de atos cooperativos, o recorrente findou por não trazer nenhum elemento para demonstrar o seu direito e, diante de sua omissão o fisco procedeu

corretamente a consideração da totalidade das operações com postos de combustível, hotéis e armazéns como atos não cooperados.

Para tanto, transcrevo o trecho do Acórdão que enfrentou a matéria e como a recorrente basicamente repetiu no Recurso o que já havia trazido anteriormente na Impugnação, adoto os fundamentos a seguir transcritos como se meus fossem, *in verbis*:

Para o perfeito entendimento da matéria, considero importante a leitura do seguinte trecho do Relatório Fiscal, fls. 53-59 (grifado):

[...] é permitido às cooperativas a consecução de alguns atos não-cooperativos, desde que atendam aos seus objetivos sociais. Nesse caso, o resultado das operações com não associados deve ser contabilizado em conta específica, para que seja permitido o cálculo para a incidência de tributos [...]

[...] Com relação às operações entre a COOPERCARGA e suas associadas pessoas jurídicas, e considerados por esta autoridade fiscal como ato não-cooperado, identificamos as seguintes operações: fretes realizados por associadas pessoas jurídicas, vendas de mercadorias a associadas pessoas jurídicas e prestação de serviços a associadas pessoas jurídicas.

4. DAS DEMONSTRAÇÕES DO RESULTADO DO SUJEITO PASSIVO

[...] Por meio do Termo de Intimação nº 12 (item III) o sujeito passivo foi intimado a explicar como se deu a apropriação dos valores nas colunas “sócios” e “não sócios” em relação a cada uma de suas atividades.

Com relação ao controle do ato cooperado das atividades, a partir do expediente constante do anexo – RESPOSTA TIF 12 apurou-se resumidamente que: no que se refere ao Frete, o ato cooperativo é controlado levando em consideração quem prestou o Frete (se associado ou não); na atividade posto de combustíveis o ato cooperado é considerado tomando em conta quem adquiriu a mercadoria; o mesmo ocorre com a armazenagem e hotelaria (quem utilizou o serviço).

Por sua vez, em relação à atividade denominada de “corporativo” aduz o contribuinte que: “(...) a Cooperativa rateia proporcionalmente à porcentagem que o ingresso/receita de cada atividade relativa ao ato cooperativo (sócio) e ao ato não cooperativo (não sócio) representar em relação ao ingresso/receita total, com custos, dispêndios, despesas comuns a todas as atividades do negócio”.

Ainda com relação ao Termo de Intimação Fiscal nº 12 – item I, convém ressaltar que esta Fiscalização esclareceu ao sujeito passivo que de acordo com as normas exaradas pela RFB, não se entende como ato cooperativo as operações efetuadas entre as cooperativas de transporte e os associados destas cooperativas que sejam pessoas jurídicas com fins lucrativos.

Sendo assim, oportunizamos a COOPERCARGA que a mesma adequasse as DRE's encaminhadas a esta Fiscalização, recompondo assim o cálculo do valor constante

das colunas “sócios” e “não sócios”. Em resposta, o sujeito passivo aduziu que” (...) entende como Ato Cooperativo as operações efetuadas entre a Cooperativa de Transporte e os seus associados Pessoas Jurídicas, conforme prevê a legislação vigente. Desta forma, a Cooperativa não irá adequar suas DRE’s e seus Balanços de Suspensão.” (conforme anexo RESPOSTA TIF 12).

5. DA APURAÇÃO DO RESULTADO PELA FISCALIZAÇÃO

[...] 5.2 Operações com Mercadorias e Serviços Ressaltamos que este tópico abrange as operações dos Postos de Combustível, Hotel e Armazéns.

Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 12 - item II, o sujeito passivo foi intimado a discriminar mensalmente os valores das receitas com vendas de mercadorias (posto de combustível) e prestação de serviço (hotel/armazém) que constam das DRE's por ele carreadas (anexo DRE COOPERCARGA) na coluna “sócios”, discriminando esta- informação em associados pessoas jurídicas. e associados pessoas físicas.

Em resposta o sujeito passivo asseverou que "(...)infelizmente não consegue separar o valor das receitas constantes da coluna “sócios” em vendas a associados Pessoas Jurídicas ou Pessoas Físicas", conforme resposta constante do anexo - RESPOSTA TIF 12.

Por tudo o exposto, identificar se a mercadoria (posto de combustíveis) ou o serviço (hotel/armazém) teve como destinatário associado pessoa física ou pessoa jurídica.é de curial importância para o cálculo correto do resultado do ato cooperativo, em se tratando da modalidade de Cooperativa ora auditada.

Sendo assim, considerando que a segregação do ato cooperado e não cooperado levada a efeito pelo sujeito passivo não levou em consideração os critérios antes explicados, é de se entender [que] tal procedimento não se subsume às normas regentes da matéria, em especial ao artigo 87 da Lei nº 5.764/71 e ao artigo 183 do Decreto nº 3000/99, deste modo, nas atividades relativas ao Postos de Combustíveis, Hotel e Armazéns, consideramos a totalidade das operações como atos não cooperados.

Como facilmente se percebe, foi a reconhecida incapacidade da contribuinte de segregar as receitas referentes a associados pessoas físicas e jurídicas que obrigou o fisco a considerar a totalidade das operações com postos de combustível, hotéis e armazéns como atos não cooperados. Importante frisar que mesmo agora, em sede de impugnação, a contribuinte se absteve de adequar as DRE's, recompondo o cálculo do valor constante das colunas “sócios” e “não sócios. Não há pois, que se falar em utilização de presunção por parte das autoridades fiscais.

Nesse sentido, rejeito a preliminar de nulidade em relação a este tópico, bem como entendo como a fiscalização *que a incapacidade da contribuinte de segregar as receitas referentes a associados pessoas físicas e jurídicas que obrigou o fisco a considerar a totalidade das operações*

com postos de combustível, hotéis e armazéns como atos não cooperados. Importante frisar que mesmo agora, em sede de Recurso Voluntário, a contribuinte se absteve de adequar as DRE's, recompondo o cálculo do valor constante das colunas "sócios" e "não sócios. Não há, pois, que se quer falar em utilização de presunção por parte das autoridades fiscais.

DA ALEGAÇÃO DE DECADÊNCIA DO CRÉDITO PRETENDIDO

No que diz respeito a prejudicial de mérito de decadência, o Acórdão recorrido assim se pronunciou, *in verbis*:

Arguição de decadência

Em sede de preliminar, a contribuinte arguiu a decadência parcial do crédito lançado. Considerando que a presente autuação refere-se ao período compreendido entre 01/01/2008 e 31/12/2011 e que a intimação da contribuinte ocorreu em 05/08/2013, entende a impugnante que restou configurada a decadência do lançamento referente aos fatos geradores anteriores a 05/08/2008, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

Não assiste razão à recorrente.

In casu, as exigências principais referem-se ao IRPJ e CSLL, tributos cujo fato gerador considera-se ocorrido em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Conseqüentemente, para os fatos geradores mais antigos (ano-calendário 2008), o termo final do prazo decadencial seria o dia 31/12/2003.

O Recorrente, por sua vez se insurgiu no Recurso Voluntário nos seguintes termos, *in verbis*:

Por fim, na improvável hipótese de mantido o lançamento, o que se admite somente a título de argumentação, cumpre mencionar que o r. Auditor, em fls. 1.279, não reconhece a decadência lançamento cujos fatos geradores ocorreram antes de 05.08.2008.

Labora em erro o r. relator, pois o período do crédito em exame, compreende entre 01.01.2008 à 31.12.2011, sendo que, a intimação da Impugnante do lançamento do referido crédito ocorrera tão somente em 05.08.2013, conforme consta do TEAF (Doc. 03 anexo a impugnação).

Logo, resta configurada a decadência do lançamento cujos fatos geradores ocorreram antes de 05.08.2008.

Tratando-se de tributo cujo lançamento se dá por homologação, como no caso do IRPJ e CSLL, a contagem do prazo decadencial é regulada pela redação do § 4.º, do art. 150, do CTN, ou seja, da ocorrência do fato gerador, *in verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifos nossos)

Desta forma, impõe-se o reconhecimento da decadência do lançamento cujos fatos geradores ocorreram antes de 05.08.2008, posto que o lançamento do referido crédito ocorrera tão somente em 05 de agosto de 2013, com fulcro no artigo 150. § 4º do CTN e não do art. 173, I do CTN, pela total ausência de dolo e fraude, bem como seja reconhecida a nulidade do lançamento pelos fundamentos acima tratados.

No caso em apreço, não assiste razão ao contribuinte, o entendimento é antigo no âmbito da 1ª Turma da CSRF deste Conselho:

“Assunto: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica Ano-calendário: 2002
Ementa: IRPJ E CSLL.

PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA COM BASE NO LUCRO REAL. FATO GERADOR COMPLEXIVO QUE SE CONSUMA NO DIA 31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO-CALENDÁRIO. PRAZO DECADENCIAL QUE COMEÇA A FLUIR A PARTIR DO DIA 1º DE JANEIRO DO ANO SEGUINTE. DECADÊNCIA AFASTADA.

No caso do IRPJ e da CSLL das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, o aspecto temporal do fato gerador se dá de forma anual e tem como marco o dia 31 de dezembro de cada ano-calendário. Nestes casos, o prazo decadencial começa a fluir a partir do dia 1º de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

Na situação verificada nos autos, os fatos geradores do IRPJ e da CSLL ocorreram em 31/12/2002. A notificação do lançamento deu-se em 06/06/2007, isto é, antes de decorridos os cinco anos de que trata o artigo 150, §4º, do CTN, norma esta aplicável nos casos de lançamento por homologação. Com tais fundamentos, rejeita-se a alegação de decadência” (Ac. nº 1402-00.583, s. 29/06/2011, Rel. Cons. Moises Giacomelli Nunes da Silva).

Pelo exposto, neste tópico, não assiste razão à Interessada, ao aduzir que (...) *impõe-se o reconhecimento da decadência do lançamento cujos fatos geradores ocorreram antes de 05.08.2008, posto que o lançamento do referido crédito ocorrerá tão somente em 05 de agosto de 2013, com fulcro no artigo 150. § 4º do CTN e não do art. 173, I do CTN, pela total ausência de dolo e fraude, bem como seja reconhecida a nulidade do lançamento pelos fundamentos acima tratados.*(...)"

MÉRITO

Inicialmente, um dos propósitos recursais consiste em verificar se é possível a admissão de pessoas jurídicas às Cooperativas de transporte de cargas, nos termos da Lei nº. 5.764/71 e diante das alterações no tratamento da Cooperativas no Código Civil de 2002, a qual instituiu o regime jurídico das sociedades cooperativas e a sua consequência tributária diante do objeto controvertido nos presentes autos, qual seja, a autuação *em vista da constatação fiscal de que as receitas geradas por pessoas jurídicas associadas à Cooperativa não poderiam ser consideradas como "ingressos decorrentes de ato cooperativo" para fins tributários, na forma do inciso I do artigo 16 da Instrução Normativa nº. 635/2006 c/c o §2º do mesmo artigo. Desta forma, entenderam os autuantes que tais receitas não poderiam ser subtraídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

A possibilidade de pessoas jurídicas adentrarem nos quadros de Cooperativas já foi enfrentado em processo da Recorrente pela e, por concordar com os argumentos, transcrevo a Declaração do Voto Vencedor da Conselheira Érika Costa Camargos Autran quando do Julgamento do Processo nº 16561.720118/2013-91 no Acórdão nº 9303-004.358 – 3ª Turma da Câmara Superior - Sessão de 08 de novembro de 2016, *in verbis*:

Voto Vencedor quanto ao Mérito

Conselheira Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Passo a análise do Recurso. O cerne da presente controvérsia consiste em verificar se é possível a admissão de pessoas jurídicas às cooperativas de transporte de cargas.

As Sociedades Cooperativas estão reguladas pela Lei n.º 5.764/1971, que define a política nacional de cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas e dá outras providências, e a Lei n.º 10.406/2002, que institui o Código Civil.

Estabelecem os artigos 6º e 29 da Lei n.º 5.764/9171 que:

"Art. 6º As sociedades cooperativas são consideradas:

I- singulares, as constituídas pelo número mínimo de 20 (vinte) pessoas físicas, sendo excepcionalmente permitida a admissão de pessoas jurídicas que tenham por objeto as mesmas ou correlatas atividades econômicas das pessoas físicas ou, ainda, aquelas sem fins lucrativos.

Art. 29. O ingresso nas cooperativas é livre a todos que desejarem utilizar os serviços prestados pela sociedade, desde que adiram aos propósitos sociais e preencham as condições estabelecidas no estatuto, ressalvado o disposto no artigo 4º, item I, desta Lei.

§ 1º A admissão dos associados poderá ser restrita, a critério do órgão normativo respectivo, às pessoas que exerçam determinada atividade ou profissão, ou estejam vinculadas a determinada entidade.

§ 2º Poderão ingressar nas cooperativas de pesca e nas constituídas por produtores rurais ou extrativistas, as pessoas jurídicas que pratiquem as mesmas atividades econômicas das pessoas físicas associadas.

§ 3º Nas cooperativas de eletrificação, irrigação e telecomunicações, poderão ingressar as pessoas jurídicas que se localizem na respectiva área de operações.

§ 4º Não poderão ingressar no quadro das cooperativas os agentes de comércio e empresários que operem no mesmo campo econômico da sociedade.

O Código Civil, por sua vez, tratou das cooperativas, ressalvando, no entanto, a aplicação da vigente legislação atinente à matéria (Lei n.º 5.764/1971), nos seguintes dispositivos:

“Art. 982. Salvo as exceções expressas, considerasse empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro (art. 967); e, simples, as demais.

Parágrafo único. Independentemente de seu objeto, considerasse empresária a sociedade por ações; e, simples, a cooperativa.

Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

I - nome, nacionalidade, estado civil, profissão e residência dos sócios, se pessoas naturais, e a firma ou a denominação, nacionalidade e sede dos sócios, se jurídicas; Art. 1.093. A sociedade cooperativa reger-se-á pelo disposto no presente Capítulo, ressalvada a legislação especial.

Art. 1.094. São características da sociedade cooperativa:

I variabilidade, ou dispensa do capital social;

II concurso de sócios em número mínimo necessário a compor a administração da sociedade, sem limitação de número máximo;

III limitação do valor da soma de quotas do capital social que cada sócio poderá tomar;

IV intransferibilidade das quotas do capital a terceiros estranhos à sociedade, ainda que por herança;

V quorum, para a assembleia geral funcionar e deliberar, fundado no número de sócios presentes à reunião, e não no capital social representado;

VI direito de cada sócio a um só voto nas deliberações, tenha ou não capital a sociedade, e qualquer que seja o valor de sua participação;

VII distribuição dos resultados, proporcionalmente ao valor das operações efetuadas pelo sócio com a sociedade, podendo ser atribuído juro fixo ao capital realizado;

VIII indivisibilidade do fundo de reserva entre os sócios, ainda que em caso de dissolução da sociedade.

Art. 1.095. Na sociedade cooperativa, a responsabilidade dos sócios pode ser limitada ou ilimitada.

§ 1º É limitada a responsabilidade na cooperativa em que o sócio responde somente pelo valor de suas quotas e pelo prejuízo verificado nas operações sociais, guardada a proporção de sua participação nas mesmas operações.

§ 2º É ilimitada a responsabilidade na cooperativa em que o sócio responde solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais.

Art. 1.096. No que a lei for omissa, aplicam-se as disposições referentes à sociedade simples, resguardadas as características estabelecidas no art.

1.094.

Com a convivência desses dois diplomas legais sobre cooperativas poderão surgir dificuldades na aplicação das normas jurídicas constantes de um ou de outro, principalmente daquelas que tiverem conteúdos contraditórios ou incompatíveis.

Segundo alguns doutrinadores, devem prevalecer as normas contidas no Código de 2.002, visto tratar-se de lei posterior que dispõe sobre o mesmo assunto da Lei n.º 5.764/1971, revogando-a, portanto, no que dispuser em contrário.

Segundo outros, existindo contradição deve sempre prevalecer a legislação especial, no caso a Lei n.º 5.764/1971.

Entendo que os artigos pertinentes às cooperativas, portanto, devem ser aplicados de forma concomitante e complementar à Lei n.º 5.764/1971. Havendo incompatibilidade entre o Código e a legislação especial anterior, devem prevalecer os artigos do novo Código Civil.

Desta maneira, a cooperativa é uma associação de pessoas com interesses comuns, economicamente organizada de forma democrática, isto é, contando com a participação livre de todos e respeitando direitos e deveres de cada um de seus cooperados, aos quais presta serviços, sem fins lucrativos.

Os princípios que regem as cooperativas são o da adesão livre e da mutualidade. Elas são regidas pelo princípio da adesão livre, pois qualquer pessoa que quiser usar seus serviços e assumir responsabilidade como sócios podem, ou seja, é uma sociedade aberta a todos.

Com efeito, a essência das sociedades cooperativas é a composição de seu quadro social por pessoas naturais.

Não obstante, é da própria lei que emana a permissão, ainda que excepcional, de admissão de pessoas jurídicas aos quadros sociais de sociedades cooperativas.

Entretanto, para que uma pessoa jurídica seja admitida a participar de uma sociedade cooperativa deverá preencher, alternativamente, um dos seguintes requisitos:

- 1) ter por objeto atividade idêntica ou correlata à das pessoas físicas que a compõem; ou
- 2) não possuir finalidade lucrativa.

A Lei somente trata de restrições específicas destinadas às cooperativas ali mencionadas, senão vejamos:

Art. 29. (...)

§ 2º Poderão ingressar nas cooperativas de pesca e nas constituídas por produtores rurais ou extrativistas, as pessoas jurídicas que pratiquem as mesmas atividades econômicas das pessoas físicas associadas.

§ 3º Nas cooperativas de eletrificação, irrigação e telecomunicações, poderão ingressar as pessoas jurídicas que se localizem na respectiva área de operações.

Desta maneira, proíbe-se a presença de pessoas jurídicas nas cooperativas de pesca, bem como de produtores rurais e extrativistas, fora daquelas que pratiquem as mesmas atividades econômicas das pessoas físicas associadas.

O § 3.º do art. 29 também restringe nas cooperativas de eletrificação, irrigação e telecomunicações, sejam admitidas pessoas jurídicas sediadas fora das áreas de operações das sociedades.

Resumindo a restrição temos: primeiro, que nas cooperativas de pesca, bem como de produtores rurais e extrativistas, admitam pessoas jurídicas fora daquelas que pratiquem as mesmas atividades econômicas das pessoas físicas associadas; segundo que nas cooperativas de eletrificação, irrigação e telecomunicações sejam admitidas pessoas jurídicas sediadas fora das áreas de operação das sociedades.

No caso das cooperativas de transporte de cargas, as pessoas jurídicas cooperadas são transportadoras, logo têm por objeto as mesmas atividades econômicas (transporte rodoviário de cargas) que os demais associados pessoas físicas (transportadores autônomos), atendendo assim ao disposto no art. 6.º, inciso I, da Lei n.º 5.764/71.

Portanto, vê-se correto o entendimento emanado no acórdão recorrido que, por sua vez, trouxe essas considerações:

“Parece-me, portanto, que, cotejando todos os dispositivos legais acima transcritos, é possível concluir sobre a possibilidade das cooperativas poderem ter pessoas jurídicas em seus quadros societários, desde que tenham por objeto as mesmas ou correlatas atividades econômicas das pessoas físicas, havendo

exigências específicas para as cooperativas de pesca e constituídas por produtores rurais ou extrativistas, bem como para as cooperativas de eletrificação, irrigação e telecomunicações.

Resta analisar se os cooperados pessoas jurídicas da Recorrente cumprem a exigência contida no artigo 6º da Lei nº 5.764/71 (ter por objeto as mesmas ou correlatas atividades econômicas das pessoas físicas).

A resposta para essa questão pode ser encontrada no Termo de Verificação e de Encerramento Parcial de Ação Fiscal (fls. 20) na seguinte passagem:

No que diz respeito às pessoas jurídicas, tratam-se de pessoas jurídicas com fins lucrativos e que operam no ramo de transporte rodoviário de carga.

Inclusive, e conforme a seguir demonstrará, parcela expressiva das exclusões da base de cálculo do PIS e da COFINS, e que foi levada a termo pelo sujeito passivo, se referem a repasses a associados por conta de serviços de por eles prestados à cooperativa...

Para melhor compreensão das providências adotadas por esta autoridade fiscal, convém esclarecer que a questão que deu gênese a presente autuação é o fato da COOPERCARGA excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS os repasses efetuados aos associados pessoas jurídicas.

É de se concluir, outrossim, que cumprido está o requisito exigido no artigo 6º da Lei nº 5.764/71, motivo pelo qual estamos diante da figura do ato cooperado.”

Quanto a não incidência das exações sobre o ato cooperado, adoto o entendimento já proferido no acórdão recorrido:

“A Lei nº 5.764/1971 assim dispõe sobre o ato cooperativo:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

(...)

Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

Art. 88. Poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas para melhor atendimento dos próprios objetivos e de outros de caráter acessório ou complementar (redação dada pela MP no 2.15835/ 2001).

(...)

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

O artigo 6º da Lei Complementar 70/1991, por sua vez, dispunha que:

Art. 6º São isentas da contribuição:

I – as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades.

Posteriormente, a Medida Provisória nº 1.8586, de 29 de junho de 1999, e suas reedições (culminando na MP nº 2.15835, de 2001), revogou expressamente, a partir de 30 de junho de 1999, a isenção da Cofins quanto aos atos cooperativos próprios das finalidades das cooperativas, prevista no artigo 6º, inciso I, da Lei Complementar nº 70/1991. Tal revogação, a meu ver, é possível, já que não há obrigatoriedade de edição de lei complementar para disciplinar a matéria em voga.

Com o advento da Lei nº. 11.196/2005, alterando o artigo 30 da Lei nº 11.051/2004, é que se passou a reconhecer o direito das sociedades cooperativas de crédito e de transporte rodoviário de cargas excluir, na apuração dos valores devidos a título de PIS e Cofins, os ingressos decorrentes do ato cooperativo, verbis:

Art. 30. As sociedades cooperativas de crédito e de transporte rodoviário de cargas, na apuração dos valores devidos a título de Cofins e PIS faturamento, poderão excluir da base de cálculo os ingressos decorrentes do ato cooperativo, aplicando-, no que couber, o disposto no art. 15 da Medida Provisória nº 2.15835, de 24 de agosto de 2001, e demais normas relativas às cooperativas de produção agropecuária e de infraestrutura.

Vê-se, portanto, que, até o mês de novembro de 2005, as cooperativas estavam sujeitas à tributação pelo PIS e COFINS sobre a totalidade de suas receitas, sendo que, após esse período, passou a ser possível a exclusão dos ingressos decorrentes do ato cooperado.” Como se verifica no art. 79 da Lei n.º 5.764/1971, este preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E, ainda, em seu parágrafo único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Lembramos que os atos não cooperativos são aqueles praticados entre as cooperativas e pessoas físicas ou jurídicas não associadas, revestindo-se, nesse caso, de nítida feição mercantil. Neste caso, tais operações, contabilizadas em separado, teriam a incidência de tributos, tendo em vista a existência do fato gerador, qual seja o faturamento.

No caso dos autos, colhe-se da decisão em análise que se trata de ato cooperativo, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados, de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda, mantendo a decisão para excluir da tributação pelo PIS e COFINS os repasses efetuados aos cooperados pessoas jurídicas pela Recorrente. É como voto.

Assim, resta claro aos olhos deste relator a possibilidade legal de pessoas jurídicas entrarem no quadro de Cooperados da recorrente e praticarem ato cooperativos com os benefícios legais e tributárias de que as receitas geradas por pessoas jurídicas associadas à Cooper carga podem ser consideradas como “ingressos decorrentes de ato cooperativo” para fins tributários e, conseqüentemente, as receitas advindas das práticas dos referidos atos cooperativos podem ser subtraídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Sendo assim, entendo que de fato não há proibição expressa quanto a pessoas jurídicas serem cooperadas. O artigo 6 e o artigo 29 da Lei 5764/71 leciona é que para ingressar em uma cooperativa, a pessoa jurídica deverá ter por objeto as mesmas atividades econômicas que os demais associados pessoas físicas, *in verbis*:

Estabelecem os artigos 6º e 29 da Lei n.º 5.764/9171 que:

“Art. 6º As sociedades cooperativas são consideradas:

I- singulares, as constituídas pelo número mínimo de 20 (vinte) pessoas físicas, sendo excepcionalmente permitida a admissão de pessoas jurídicas que tenham por objeto as mesmas ou correlatas atividades econômicas das pessoas físicas ou, ainda, aquelas sem fins lucrativos.

Art. 29. O ingresso nas cooperativas é livre a todos que desejarem utilizar os serviços prestados pela sociedade, desde que adiram aos propósitos sociais e preencham as condições estabelecidas no estatuto, ressalvado o disposto no artigo 4º, item I, desta Lei.

§ 1º A admissão dos associados poderá ser restrita, a critério do órgão normativo respectivo, às pessoas que exerçam determinada atividade ou profissão, ou estejam vinculadas a determinada entidade.

§ 2º Poderão ingressar nas cooperativas de pesca e nas constituídas por produtores rurais ou extrativistas, as pessoas jurídicas que pratiquem as mesmas atividades econômicas das pessoas físicas associadas.

§ 3º Nas cooperativas de eletrificação, irrigação e telecomunicações, poderão ingressar as pessoas jurídicas que se localizem na respectiva área de operações.

§ 4º Não poderão ingressar no quadro das cooperativas os agentes de comércio e empresários que operem no mesmo campo econômico da sociedade.

Nesse sentido, conforme verifico dos autos é correto afirmar que no *caso das sociedades cooperativas de transporte, as pessoas jurídicas cooperadas são transportadoras, logo, têm por objeto as mesmas atividades econômicas (transporte rodoviário de cargas) que os demais associados pessoas físicas (transportadores autônomos), atendendo assim o disposto na legislação cooperativista (art. 6º, inciso I da Lei nº 5.764/71).*

Deve-se observar ainda, que a pessoa jurídica associada precisa exercer em atividades correlatas as das pessoas físicas, de modo a se configurar efetivamente o ato cooperativo, bem como que não se efetive concorrência com a própria cooperativa.

Não se pode perder de vista também que a admissão de Pessoa Jurídica não pode ser malversada com o intuito de burlar a ordem tributária de qualquer maneira sob pena de responsabilidade criminal e tributária de seus diretores, bem como a desnaturalização da própria figura jurídica.

Dessa forma, resta claro aos olhos deste relator a possibilidade legal de pessoas jurídicas entrarem no quadro de Cooperados da recorrente e praticarem ato cooperativos com os benefícios legais e tributários de que as receitas geradas por pessoas jurídicas associadas à Cooper carga podem ser consideradas como “ingressos decorrentes de ato cooperativo” para fins tributários e, conseqüentemente, as receitas advindas das práticas dos referidos atos cooperativos podem ser subtraídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Portanto, neste ponto, dou provimento ao Recurso Voluntário para o fim de considerar a possibilidade legal de pessoas jurídicas entrarem no quadro de Cooperados da recorrente e praticarem ato cooperativos com os benefícios legais e tributários de que as receitas geradas por pessoas jurídicas associadas à Cooper carga podem ser consideradas como “ingressos decorrentes de ato cooperativo” para fins tributários e, conseqüentemente, as receitas advindas das práticas dos referidos atos cooperativos podem ser subtraídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

DA ALEGAÇÃO DE EQUÍVOCO NA APURAÇÃO DA BC DA CSLL E IRPJ – JUROS E MULTAS

O Contribuinte em sede de Recurso Voluntário também alegou equívoco na apuração da Base de Cálculo da CSLL e IRPJ em relação aos juros e multas nos seguintes termos, *in verbis*:

Assim, considerando que os juros e multas sobre os tributos exigidos repercutem em cada um dos anos seguintes, em respeito ao regime de competência, a base de cálculo da CSLL e do IRPJ deveria receber anualmente um ajuste nas planilhas do r. auditor para deduzir de seus montantes os juros e multas incorridos ano a ano. Assim não procedendo a fiscalização, impõe-se a nulidade do Auto de Infração combatido, o que se requer.

Sobre o presente tema, o Acórdão recorrido assim concluiu, *in verbis*:

Proseguindo em sua defesa, a contribuinte apontou um suposto equívoco na apuração da base de cálculo da CSLL e do IRPJ, pelo fato de a autoridade fiscal, apesar de ter utilizado os saldos de prejuízos fiscais acumulados (e bases de cálculo negativas de CSLL), não ter ajustado os resultados dos anos seguintes para deduzir da base de cálculo deste tributos o impacto dos citados juros e multas exigidos nos citados anos-base.

Não assiste razão à recorrente.

As Planilhas de Compensação de Prejuízos Fiscais do IRPJ (fls. 1170-1173), bem como as Planilhas de Compensação de Base Negativa da CSLL (fls. 1194-1197) demonstram, com clareza, que os juros e multas exigidos nos anos-calendário de 2008 a 2011 não causaram nenhum reflexo nos cálculos de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL. As multas e juros somente incidem sobre os valores finais devidos a título de IRPJ e CSLL.

Assim, vislumbro que o recorrente pretende que os juros e multas exigidos pela autoridade fiscal como incidências sobre os valores de IR e CSLL considerados como devidos em cada período de apuração fosse ajustado aos resultados dos anos seguintes para deduzir da BC destes tributos o impacto dos citados juros e multa exigidos nos citados anos bases.

No entanto, não assiste razão a recorrente.

Os juros e multas decorrentes do pagamento do IRPJ e da CSLL em atraso não são dedutíveis da composição da base de cálculo do tributo conforme pretende o recorrente.

Para tanto, vale mencionar que A 1ª Turma da CSRF já enfrentou a matéria razão pela qual adoto como fundamento para decidir, àqueles insertos no Acórdão nº 9101-005.814 proferido em 06/10/2021, *in verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2010, 2011

[...]

DESPESAS COM JUROS INCIDENTES SOBRE DÉBITOS TRIBUTÁRIO DE IRPJ E CSLL PARCELADOS NO REFIS. INDEDUTIBILIDADE. GLOSA. CABIMENTO.

O parcelamento dos débitos não altera a natureza do débito parcelado e não possui o condão de transformar os juros devidos em obrigação autônoma, uma vez que continuam atrelados aos débitos sobre os quais incidem. Os acréscimos de juros moratórios previstos no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996 ou em leis instituidoras de parcelamentos, são considerados despesas financeiras e, regra geral, são dedutíveis. No entanto, a dedutibilidade dos juros depende da natureza da despesa sobre a qual incidem. No caso da apuração do IRPJ e da CSLL, os juros incidentes sobre parcelamentos no REFIS são indedutíveis quando incidentes sobre o próprio imposto ou contribuição, assim como quando incidentes sobre as multas de ofício aplicadas em lançamentos de ofício.

[...]

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Caio Cesar Nader Quintella que votaram pelo conhecimento parcial, exceto em relação à matéria de dedução de despesas com aeronaves. No mérito, (i) por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, negar provimento ao recurso em relação às matérias “dedução de despesas com aeronaves” e “multa isolada por falta de recolhimento de estimativas”, vencidos os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator), Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Andréa Duek Simantob que votaram por dar-lhe provimento; e (ii) acordam, por maioria de votos, em dar-lhe provimento em relação à dedução de despesas de juros incidentes sobre os débitos de IRPJ, vencida a conselheira Livia De Carli Germano que votou por negar-lhe provimento também nessa matéria. Votou pelas conclusões o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Livia De Carli Germano. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Livia De Carli Germano e Luis Henrique Marotti Toselli.

O voto condutor do julgado, de lavra do Ilustre Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, assim fundamentou a decisão:

2.2 Glosa de Despesas Relativas a Juros e Encargos Legais de Tributos Incluídos em Parcelamento – Art. 41, § 2º, da Lei Nº 8.981, de 1995 – (voto vencedor)

A recorrente questiona a dedutibilidade dos juros incidentes sobre parcelas do REFIS compostas por débitos de IRPJ e CSLL (a partir de 1997), incluindo multa e juros, bem como multa de ofício de IPI, PIS, COFINS e CSLL (anterior a 1997), que, segundo a autoridade fiscal, foram contabilizados pela contribuinte e integralmente apropriados como despesa na apuração do lucro real tributável.

Sustenta que a regra a ser aplicada à dedutibilidade de multa e juros deve ser a mesma aplicada aos tributos sobre os quais incidem, dada sua natureza de acessório. Portanto, seguem o principal em sua natureza, sendo indevida a sua dedução.

A recorrida, em suas contrarrazões defende a dedutibilidade dos juros incidentes sobre o parcelamento, com base na Solução de Consulta nº 66/11 da SRRF/7ª RF, de 14/07/2011, cujas conclusões decorrem do Parecer CST nº 174, de 25/09/1974. Aponta, ainda, a Solução de Consulta Interna nº 9 Cosit, em 18/06/2012, que trata da dedutibilidade dos juros incidentes sobre as prestações do parcelamento PAEX.

Entendo que assiste razão à Fazenda Nacional neste caso.

Com efeito, a Solução de Consulta nº 66/11 da SRRF/7ª RF, mencionada pela recorrente e citadas no acórdão recorrido, embora trate da dedutibilidade de juros incidentes sobre parcelamentos o faz de forma genérica, sem enfrentar especificamente a dedutibilidade dos juros incidentes sobre IRPJ e CSLL que, por determinação legal, são indedutíveis de suas próprias bases de cálculo.

Por outro lado a SCI Cosit nº 9/2012, também, não tem o conteúdo pretendido pela contribuinte em suas contrarrazões. Ao contrário: os seus termos indicam que a dedutibilidade dos juros incidentes sobre os tributos parcelados seguem a sorte do principal, conforme apontado pela fiscalização e pela PFN. Senão vejamos o seu item 10 e subitem 11.3:

10. A regra aplicada à dedutibilidade dos juros deve ser sempre a mesma aplicada aos tributos sobre os quais incidem, dada sua natureza de acessório, que segue o principal. No silêncio do § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, com relação à dedutibilidade dos acréscimos moratórios, consoante os princípios do direito tributário, estes devem seguir a regra de dedutibilidade do principal. Ademais, frise-se que os juros devidos em razão de débitos recolhidos com atraso são sempre dedutíveis como despesas financeiras (cf. Parecer Normativo CST nº 174/1974).

[...]

11.3 No silêncio do § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, em relação à dedutibilidade dos acréscimos moratório, consoante os princípios de direito tributário, estes devem seguir a regra de dedutibilidade do principal.

Com efeito, os tributos parcelados, ainda que consolidados em um único parcelamento especial, não perdem a sua natureza, tanto que se rescindido o parcelamento por falta de pagamento, a execução dos saldos devidos prossegue em relação a cada um dos tributos constituídos.

Desta feita, se o IRPJ e a CSLL não são tributos dedutíveis de suas próprias bases, consoante determinação legal, quaisquer acréscimos incidentes sobre

recolhimentos realizados a destempo, seja de forma isolada ou por meio de parcelamento, deve seguir a mesma sorte, sendo, em consequência, indedutíveis.

Esta questão foi enfrentada expressamente pela COSIT/RFB na Solução de Consulta nº 101, de 28 de setembro de 2020, conforme ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ementa: LUCRO REAL. DÉBITOS CONSOLIDADOS EM PARCELAMENTO. PERT. JUROS DE MORA. DESPESA FINANCEIRA. CARACTERIZAÇÃO. DEDUTIBILIDADE.

Na apuração do Lucro Real, os juros à taxa Selic sobre o saldo devedor e os juros à taxa Selic incidentes sobre cada prestação a que se refere o art. 8º, §3º da Lei nº 13.496, de 2017, são considerados despesas financeiras e, regra geral, dedutíveis. Todavia, tais juros somente são dedutíveis quando incidentes sobre despesas dedutíveis, sendo, por conseguinte, indedutíveis quando incidentes sobre o próprio imposto, assim como quando incidentes sobre as multas de ofício a que se refere o art. 41, §5º da Lei nº 8.981, de 1995.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 17, caput e §1º; Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 41, caput e §5º; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 61, caput e §3º; Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017, art. 8º, §3º.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ementa: BASE DE CÁLCULO. DÉBITOS CONSOLIDADOS EM PARCELAMENTO. PERT. JUROS DE MORA. DESPESA FINANCEIRA. CARACTERIZAÇÃO. DEDUTIBILIDADE.

Na apuração da base de cálculo da CSLL, os juros à taxa Selic sobre o saldo devedor e os juros à taxa Selic incidentes sobre cada prestação a que se refere o art. 8º, §3º da Lei nº 13.496, de 2017, são considerados despesas financeiras e, regra geral, dedutíveis. Todavia, tais juros somente são dedutíveis quando incidentes sobre despesas dedutíveis, sendo, por conseguinte, indedutíveis quando incidentes sobre a própria contribuição, assim como quando incidentes sobre as multas de ofício a que se refere o art. 41, §5º da Lei nº 8.981, de 1995.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 17, caput e §1º; Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 41, caput e §5º, art. 57; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 61, caput e §3º; Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017, art. 8º, §3º.

Importa transcrever os fundamentos da referida Solução de Consulta, verbis:

[...]

Fundamentos 6. Os acréscimos moratórios decorrem do atraso no pagamento e conforme previsto no caput e no §3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, são constituídos pela multa de mora e pelos juros de mora calculados à taxa Selic. A dedutibilidade dos tributos e dos juros para fins de apuração do IRPJ já tem sido objeto de análise há tempos, conforme demonstra o próprio ato normativo trazido à baila pela consultante, o Parecer Normativo CST nº

174, de 1974. Do mesmo modo, a mencionada Solução de Consulta nº 66, de 2011, que, apesar de não ter tido explicitado pela consulente o órgão da Receita Federal responsável por sua lavratura, pode-se inferir que se trata da Solução de Consulta nº 66, de 14 de julho de 2011, expedida pela Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 7ª Região Fiscal (Disit/SRRF07), conforme o teor de sua ementa:

Solução de Consulta nº 66, de 2011 – Disit/SRRF07 Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ementa: DEDUTIBILIDADE. PARCELAMENTO DEFERIDO. TRIBUTOS, CONTRIBUIÇÕES E JUROS DE MORA CONSOLIDADOS. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Os débitos do sujeito passivo relativos a tributos e contribuições lançados em auto de infração e consolidados em parcelamento já deferido são dedutíveis, regra geral, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, sendo vedada a dedução do imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável em substituição ao contribuinte.

Os débitos do sujeito passivo relativos a juros de mora referentes a tributos e contribuições lançados em auto de infração e consolidados em parcelamento já deferido são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

Dispositivos Legais: art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN); art. 1º da Lei Complementar nº 104, de 2001; arts. 187, § 1º, e 191, da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S.A.); art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995; art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996; arts. 12 e 13 da Lei nº 10.522, de 2002; arts. 247, 248, 299, §§ 1º e 2º, e 344 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999); item 8 do Parecer Normativo CST nº 174/74; Parecer Normativo CST nº 58/1977; e item 4 do Parecer Normativo CST nº 61/79.

7. A própria Solução de Consulta nº 66, de 2011, utiliza como fundamentação o Parecer Normativo CST nº 174, de 1974, para concluir que os juros de mora, por se tratarem de compensação pelo atraso na liquidação de débitos, caracterizam-se como despesa financeira e como tal são dedutíveis. Ademais, o RIR/1999 ao dispor sobre a dedutibilidade dos juros, localiza o art. 374 na Subseção I – Receitas e Despesas Financeiras, do mesmo modo que o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que posiciona o seu art. 17 sob o título Receitas e Despesas Financeiras.

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 Receitas e Despesas Financeiras Art 17 - Os juros, o desconto, a correção monetária prefixada, o lucro na operação de reporte e o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do exercício social, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no art. 13 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (grifou-se)8. No caso objeto de análise, o art. 8º da Lei nº 13.496, de 2017, instituidora do Pert, determina que a dívida objeto do parcelamento será consolidada na data do requerimento de adesão e será dividida pelo número de prestações indicadas. O parágrafo 3º do mesmo artigo determina que o valor de cada prestação mensal será acrescido de juros equivalentes à taxa Selic. Registre-se, portanto, que há acréscimos moratórios distintos. O primeiro quando a Lei determina a consolidação da dívida, quer dizer, a atualização pelos acréscimos legais definidos na Lei nº 9.430, de 1996, citada anteriormente, e sujeitas às reduções a depender da modalidade escolhida. E posteriormente quando do pagamento de cada prestação mensal, acrescido de juros à taxa Selic. Tais juros também possuem natureza compensatória e são considerados despesas financeiras dedutíveis.

9. Dessarte, o primeiro questionamento da consultante é solucionado no sentido de que os juros à taxa Selic acrescidos ao saldo devedor, assim como os juros à taxa Selic sobre o valor de cada prestação mensal a que se refere o art. 8º, §3º da Lei nº 13.496, de 2017, são considerados despesas financeiras e, regra geral, dedutíveis.

10. Por outro lado, o segundo questionamento aborda a dedutibilidade integral de tais juros na apuração do IRPJ e da CSLL, independentemente das verbas incluídas no valor parcelado. Ocorre que há despesas não passíveis de dedução, sendo que os juros acrescidos a tais despesas também são considerados indedutíveis. A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) já se manifestou sobre o tema na Solução de Consulta Interna nº 9, de 2012, e na Solução de Consulta Cosit nº 208, de 5 de agosto de 2015:

Solução de Consulta Interna Cosit nº 9, de 2012 10. A regra aplicada à dedutibilidade dos juros deve ser a mesma aplicada aos tributos sobre os quais incidem, dada sua natureza de acessório, que segue o principal. No silêncio do § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, em relação à dedutibilidade dos acréscimos moratórios, consoante os princípios de direito tributário, estes devem seguir a regra de dedutibilidade do principal. Ademais, frise-se que os juros de mora devidos em razão de débitos recolhidos com atraso são sempre dedutíveis como despesas financeiras (cf. Parecer Normativo CST nº 174/1974). (grifou-se)

Solução de Consulta Cosit nº 208, de 2015 21. Por sua vez, a multa imputada por infração à legislação tributária estadual não pode receber o mesmo tratamento de tributos inerentes a operações de aquisição de mercadorias. Como penalidade pecuniária, a multa não tem natureza tributária, nos moldes conceituados pela Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional:

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

22. Como consequência, tem-se que a multa é classificada como despesa, cabendo todavia, analisar a respeito de sua dedutibilidade ou não, para fins de apuração do lucro real.

23. Sobre o tratamento fiscal de despesas com multas por infrações fiscais, prevê o RIR/1999:

Tributos e Multas por Infrações Fiscais Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).

(...)§ 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 5º).

24. A regra apresentada é a indedutibilidade de despesas relativas a multas por infrações fiscais. Contemplam-se duas exceções, conforme consta do texto referenciado. O assunto foi tratado em detalhes pelo Parecer Normativo CST nº 61, de 23 de outubro de 1979, cujos excertos a seguir aplicam-se ao presente caso.

(...)

28. Nesse contexto, se tal conduta constitui hipótese de descumprimento de obrigação acessória, que tem como efeito a falta de pagamento do imposto, a penalidade aplicada não se enquadra na definição referida, de "multas impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo" e, como tal, não é dedutível na apuração do lucro real para fins de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.

29. Por seu turno, os juros incidentes sobre a multa de ofício devem ser tratados como acessório, seguindo a mesma sorte do principal.

Desse modo, também constituem despesa indedutível. (grifou-se)

11. A tese em voga é de que os juros moratórios devem seguir a mesma natureza dos débitos sobre os quais incidem. Verificando os lançamentos constantes nos autos de infração citados pela consultante, constata-se lavraturas de IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins e IPI. Portanto, não são dedutíveis os juros de mora incidentes sobre o IRPJ e a CSLL, posto que são tributos indedutíveis, por força do art. 41, § 2º da Lei nº 8.981, de 1995 e do art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996. Mas são dedutíveis os juros de mora acrescidos às contribuições ao PIS/Pasep e da Cofins, e ao IPI.

12. Por outro lado as multas lançadas são decorrentes de omissão de receitas, sendo, portanto, sobre imposto ou contribuição que deixou de ser pago. Tais

multas são indedutíveis por se enquadrarem no art. 41, §5º da Lei nº 8.981, de 1995, e por conseguinte, os juros incidentes sobre as mesmas também constituem despesa indedutível.

13. O parcelamento dos débitos não possui o condão de transformar os juros devidos em obrigação autônoma conforme aventado pela consulente, uma vez que continuam atrelados aos débitos sobre os quais incidem. Tampouco o pagamento unificado dos débitos em Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF), posto ser mero método procedimental para recolhimento dos valores devidos.

14. Portanto, o segundo e o terceiro questionamentos devem ser solucionados no sentido de que somente são admitidos como dedutíveis os juros moratórios e os juros a que se refere o parágrafo 3º do art. 8º da Lei nº 13.496, de 2017, quando incidentes sobre despesas dedutíveis.

Conclusão 15. Face o exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo-se à consulente que:

a) Os acréscimos moratórios previstos no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, e os juros à taxa Selic sobre o valor de cada prestação mensal a que se refere o art. 8º, §3º da Lei nº 13.496, de 2017, são considerados despesas financeiras e, regra geral, dedutíveis.

b) Entretanto, a dedutibilidade dos juros depende da natureza da despesa sobre a qual incidem. No caso da apuração do IRPJ e da CSSL, os juros à taxa Selic, sejam aqueles previstos no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, sejam os do art. 8º da Lei nº 13.496, de 2017, são indedutíveis quando incidentes sobre o próprio imposto ou contribuição, assim como quando incidentes sobre as multas de ofício a que se refere o art. 41, §5º da Lei nº 8.981, de 1995.(grifei)

Assim, pelos fundamentos acima externados, entendo que está correta a conclusão fiscal no sentido da indedutibilidade dos juros incidentes sobre os montantes de IRPJ e CSLL (a partir de 1997), na medida em que os juros devem, sempre, seguir a mesma regra de dedutibilidade do principal.

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da PFN neste ponto.

Portanto, como o IRPJ e a CSLL não são dedutíveis das próprias bases de cálculo, os juros incidentes sobre os recolhimentos efetuados a destempo seguem o mesmo destino. Veja-se as vedações legais às deduções (com destaques ora acrescidos):

Lei nº 8.981/1995:

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

§ 2º Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o Imposto de Renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável em substituição ao contribuinte.

Lei nº 9.316/1996:

Art. 1º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.

Parágrafo único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo.

Por estes fundamentos, nego provimento ao Recurso neste ponto no sentido de manter o lançamento.

DA ALEGAÇÃO DE ADIÇÕES INDEVIDAS DO LUCRO REAL PROMOVIDAS PELO R. AUDITOR.

O recorrente também alegou que a autoridade fiscal findou por adicionar indevidamente ao lucro real as doações feitas pela contribuinte em favor de uma da Fundação (Fabet) administrada por ela, nos seguintes termos, *in verbis*:

(...) Labora em erro o r. auditor. É que, tratam-se referidas adições, substancialmente de doações a entidade educativa de trânsito (Fabet), multas de trânsito, provisões relativas a perdas ocorridas com clientes, todos relacionados a atos cooperativos.

As doações trata-se de custos comuns, no interesse da cooperativa e seus cooperados, e dentro do contexto de sua atuação na comunidade, cumprindo um dos princípios do cooperativismo. Como pode-se constatar, parte substancial das doações referem-se a valores repassados à FABET, uma fundação que é mantida também pela Impugnante, e que visa principalmente realizar um trabalho de conscientização e treinamento dos cooperados.

Com efeito, a Cooper carga auxilia na manutenção de uma moderna Escola de Transporte denominada FABET – FUNDAÇÃO ADOLPHO BÓSIDO DE EDUCAÇÃO NO TRANSPORTE, localizada junto à Rodovia SC-283, KM 17, nº 8.100, Vila Fragosos, Distrito de Santo Antonio, no município de Concórdia – SC, que proporciona educação, treinamento, reciclagem de profissionais do volante e demais

profissionais voltados ao setor de transporte, bem como a educação para humanização do trânsito.

Recentemente recebeu autorização do MEC para funcionamento da FATTEP – FACULDADE DE TECNOLOGIA PEDRO ROGÉRIO GARCIA.

Portanto, data venia, não é correto o entendimento de que a totalidade das doações feitas à FABET devam ser adicionados ao Lucro Real.

Equivoca-se o r. relator ao afirmar que na impugnação, a ora Recorrente, tenta reformar o seu entendimento. É que, o que se demonstra é que tantos os valores relativos à Fabet, bem como as multas de trânsito, provisões relativas a eventuais perdas com cliente, tratem-se de gastos no interesse da cooperativa, a totalidade destes está vinculada aos atos cooperativos e não merece ser oferecida à tributação. Porém, a Recorrente ofereceu parte à tributação, mediante cálculo proporcional.

Por mais este motivo impõe-se a reforma do decisum, o que se requer.

Dessa forma, após análise dos autos e com a permissão do artigo 114, §12º, inciso I do novo Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 – RICARF, estando a conclusão do Acórdão recorrido alcançada pelo entendimento deste Relator e pelo fato da contribuinte basicamente repisar no Recurso Voluntário os mesmos argumentos já citados em sua impugnação, adoto os seguintes fundamentos, in verbis:

Adições não computadas ao lucro real

Conforme relatado, foram constatadas adições do lucro real não efetuadas pela contribuinte, referente a multas, doações, provisões para perdas e outros. Entendeu o Fisco que tais valores devem ser adicionados ao Lucro Real levando-se em consideração o percentual calculado para a atividade "corporativa" (operações com não sócios), haja vista a impossibilidade de se relacionar tais adições a uma atividade em particular.

Em sua peça impugnatória, a contribuinte considerou indevidas as adições do lucro real promovidos pelo fisco, afirmando que tais valores, substancialmente doações a entidade educativa de trânsito (Fabet), multas de trânsito, provisões relativas a eventuais perdas ocorridas com clientes são todas relacionadas a atos cooperativos, não devendo ser oferecida à tributação. Não obstante este fato, a impugnante teria oferecido parte à tributação, mediante cálculo proporcional. Especificamente em relação à Fabet, informou tratar-se de uma fundação mantida pela impugnante, que visa principalmente realizar um trabalho de conscientização e treinamento dos cooperados.

Não assiste razão à recorrente.

Ab initio, cumpre esclarecer que tais valores, relativos a multas, doações, provisões para perdas e outros, foram adicionados ao lucro real pela própria contribuinte, mediante cálculo proporcional que levou em consideração o percentual calculado para a atividade "corporativa" (operações com não sócios).

O Fisco limitou-se a modificar o percentual destas despesas que deveriam ser acrescidas ao lucro real, tendo em vista a modificação do percentual do ato não cooperado, decorrente da reclassificação dos valores decorrentes das operações realizadas com cooperados pessoas jurídicas.

Para maior clareza, transcreve-se um pequeno trecho do Termo de Verificação Fiscal, fls. 62, verbis:

Conforme se apura do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR da COOPERCARGA (anexo LALUR), bem como de sua DIPJ, a autuada adicionou ao Lucro Real valores relativos a rubricas por ela denominada de multas, doações e provisões para perdas e outros.

Com a alteração do percentual do ato cooperado e não cooperado por esta Ficalização, entendemos que tais valores devem ser adicionados ao Lucro Real levando-se em consideração o percentual calculado para a atividade "corporativa", haja vista a impossibilidade de se relacionar tais adições a uma atividade em particular.

[...] Repisamos que o índice de apropriação da adição mencionada foi o índice corporativo (coluna não sócios) constante do DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO PERCENTUAL DO ATO COOPERADO – CORPORATIVO.

Não faz sentido, nesse momento, a própria contribuinte questionar, de maneira simplista e genérica, os critérios que ele mesmo adotou de considerar tais despesas indedutíveis e de adicioná-las ao lucro real mediante cálculo proporcional considerando o percentual calculado para a atividade "corporativa" (operações com não sócios). A atitude da contribuinte equivale a um reconhecimento expresso acerca da impossibilidade de se relacionar tais despesas a uma atividade em particular (operações com cooperados ou com não cooperados).

Em sua peça impugnatória, a contribuinte procurou reformar o seu próprio entendimento, ao afirmar que diversos valores, substancialmente doações a entidade educativa de trânsito (Fabet), multas de trânsito, provisões relativas a eventuais perdas ocorridas com clientes seriam todas relacionadas a atos cooperativos, razão pela qual não deveriam ser adicionadas ao lucro real, mediante o critério proporcional utilizado por ocasião da escrituração do LALUR.

Ora, se o contribuinte alega que cometeu um erro na lavratura do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, o mínimo que exige é que o citado contribuinte demonstre, cabalmente, o citado erro. Não pode o contribuinte limitar-se ao campo das alegações, abstendo-se de comprovar o que alega.

Diante do exposto, entendo que, em relação ao presente tema, a impugnação merece ser julgada improcedente.

Sendo assim, tomando como base tudo quanto fora já concluído no tópico acima, entendo que nada se tem a prouver em relação a alegação de adições indevidas do lucro real promovidas pelo r. auditor.

DA CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO

No que diz respeito a multa isolada pela falta de pagamento das estimativas de IRPJ e CSLL, o Acórdão recorrido assim se pronunciou, in verbis:

Com a aprovação da Súmula nº 105, para os fatos geradores anteriores a 2007, restou pacificado o entendimento no âmbito do CARF em relação à impossibilidade de aplicação cumulativa de (i) multa pela falta ou insuficiência dos recolhimentos do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) a título de estimativas mensais e da (ii) multa de ofício sobre o IRPJ e a CSLL anuais calculados no encerramento do período de apuração (ajuste anual). Nessas situações, deve prevalecer a multa de ofício.

No entanto, remanesceu a controvérsia em relação aos fatos geradores ocorridos após 2007, posto que os fundamentos que sustentaram o entendimento pelo descabimento da dupla penalidade não mais subsistiram após o advento da Lei 11.488, de 2007, que deu nova redação ao artigo 44 da Lei 9.430/96. Após a vigência da citada Lei, a multa isolada por falta de recolhimento deixou de ser exigível com base no art. 44, § 1º, IV da Lei nº 9.430/96, passando a ser exigível com base no art. 44, II, “a” do mesmo diploma legal.

Em decisão recente, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) prolatou Acórdão em que admite a cumulação de multa isolada e de ofício em lançamentos contra o contribuinte, para fatos geradores posteriores a 2007, revertendo a posição anterior constante na Súmula nº 105 do CARF.

Na citada decisão, consubstanciada no Acórdão nº 9101-002.251, de 02 de março de 2016, prevaleceu o entendimento de que a Súmula nº 105 do CARF referia-se a redação anterior do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, que determinava a mesma base de cálculo para multa isolada e de ofício, qual seja a “totalidade ou diferença de imposto ou contribuição”.

Com o advento da Lei nº 11.488/2007, foram criados incisos com previsões legais separadas para a multa isolada, que passou a ter como base de cálculo “o valor de

pagamento mensal”, e para a multa de ofício, que continuará a incidir sobre a “totalidade ou diferença de imposto ou contribuição”.

O conselheiro relator entendeu que a “totalidade ou diferença de imposto ou contribuição” não se confunde com “o valor de pagamento mensal”, inexistindo, portanto, qualquer identidade, pessoal ou material, entre as multas.

Em consonância com o mais recente entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, e considerando que no caso presente os fatos geradores mais antigos referem-se ao ano-calendário de 2008, considero correta a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

Por outro lado, entendo incorreta a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada em vista da falta de pagamento das estimativas mensais e me posiciono no sentido inverso ao Acórdão.

Não há dúvida que com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: “a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.” Em outras palavras, a Súmula aplica-se inquestionavelmente para os fatos compreendidos até dezembro/2006.

Conforme aduzido no voto vencido pelo Ilustre Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, no Processo nº 15504.729918/2014-44, Recurso Especial do Contribuinte, Acórdão nº 9101-006.618 – CSRF / 1ª Turma Sessão de 14 de junho de 2023 que assim se posicionou, in verbis:

(...) Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrente, que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que conclui pela possibilidade jurídica da exigência de multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas, mesmo nos casos em que também houver sido formulada exigência de multa de ofício em razão da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no final do mesmo ano de apuração.

Por essa linha de pensamento, o Legislador teria prescrito sanções autônomas e inconfundíveis, autorizando ao fisco, na hipótese do contribuinte deixar de recolher estimativas mensais de IRPJ e CSLL, inclusive aquelas apuradas de ofício e, paralelamente, não recolher integralmente estes mesmos tributos no final do período de apuração, aplicar as duas sanções concomitantemente (multa de ofício sobre o IRPJ/CSLL devidos e não recolhidos + multa isolada sobre as estimativas “em aberto”).

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007):

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.

§ 1º - O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a multa de ofício de 75% prevista no inciso I é aplicável nos casos de falta de pagamento de imposto ou contribuição, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Já a multa isolada de 50%, prevista no inciso II, deve incidir sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e 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.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que as estimativas são meras antecipações do tributo devido, não figurando, portanto, como tributos autônomos. A propósito, dispõe a Súmula CARF 82 que “após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”.

Também não nega-se que o não recolhimento das estimativas e o não recolhimento do tributo efetivamente devido são infrações distintas, como foi reconhecido pela própria lei nos incisos I e II acima transcritos. Todavia, e este é o ponto central para a discussão, quando ambas as obrigações não foram cumpridas pelo contribuinte, o princípio da absorção ou consunção impõe que a infração pelo inadimplemento do tributo devido prevaleça, afinal o dever de antecipar o pagamento por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma.

Adotando, então, uma interpretação histórica e sistemática dos referidos dispositivos legais e Súmulas, verifico que a alteração legislativa mencionada não possui qualquer efeito quanto à aplicação da Súmula CARF nº 105 para fatos geradores posteriores a 2007.

Isso porque a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permitiria punir o contribuinte em duplicidade, em clara afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Nesse sentido já se manifestou o E. Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins¹, da 2ª Turma desse E. Tribunal:

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 a 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 decritos, 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 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.

Esse posicionamento, diga-se, foi ratificado em outros julgados, conforme atesta, também de forma exemplificativa, a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. [...]. CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA.

IMPOSSIBILIDADE.

[...]2. Nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, seria cabível a multa de ofício ou no percentual

de 75% (inciso I), ou aumentada de metade (parágrafo 2º), não se cogitando da sua cumulação.” (Resp 1.567.289-RS. Dje 27/05/2016).

E mais recentemente, em Sessão de 1º de setembro de 2020, esta C. Turma, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em julgamento do qual o presente Relator participou, afastou a concomitância das multas de ofício e isolada para fatos geradores posteriores a 2007.

Do voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.080, do I. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, e do qual acompanhei, extrai-se que:

(...)Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para mudar a geografia das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e deslocou o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da coexistência de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela incorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v.

Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E.

CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

(...)APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

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. (destacamos)

Como se observa, o efetivo cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples adiantamento de tributo que tem seu fato gerador ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa antecipação mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular dano ao Erário (do ponto de vista material), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o princípio da absorção ou da consunção, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra².

Frise-se que, *per se*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva cumulação, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada consequência, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação antijurídica não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da consunção, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos fato geradores colhidos no lançamento de ofício.

Digna de nota, também, é a declaração de voto constante desse mesmo Acórdão, da I. Conselheira Livia De Carli Germano, da qual transcrevo o seguinte trecho:

Isso porque, de novo, é essencial destacar que, nos presentes autos, não estamos tratando do principal de tributo, mas da pena prevista para a conduta consistente

em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).

Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece - e, até por isso, é denominada “multa isolada”: porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência isolada de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança “isolada”) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

A título ilustrativo, destaco a argumentação constante de trecho do voto condutor do acórdão 101-96.353, de 17/10/2007, que é um dos que orientaram a edição do enunciado da Súmula CARF 82:

(...)A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.

(...)Portanto, compreendo que os argumentos acima não são suficientes para levar ao cancelamento da exigência de multas isoladas.

Não obstante, -- e aqui reside especificamente o ponto em que, com o devido respeito, discordo do voto da i. Relatora -- compreendo que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual.

Não nego que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida versus valor do ajuste anual devido), assim como não nego que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual).

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de

ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

Aqui, sim, é relevante o fato de a estimativa ser mera antecipação do tributo devido no ajuste anual, sendo de se ressaltar a impossibilidade de se punir, ao mesmo tempo, uma conduta ilícita e seu meio de execução.

Neste sentido, havendo aplicação de multa de ofício pela ausência de recolhimento do ajuste anual, há que se considerar a multa isolada inexigível, eis que absorvida por esta.

E isso não porque se trate da mesma pena (porque não é), mas simplesmente porque, quando uma conduta punível é etapa preparatória para outra, também punível, pune-se apenas o ilícito-fim, que absorve o outro.

Dito de outra forma, não se nega que, no caso, é impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais, e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. Não obstante, porque uma das condutas funciona como etapa preparatória para a outra, em matéria de penalidades deve-se aplicar o princípio da absorção ou consunção.

A matéria é pacífica na doutrina penal, sendo certo, por exemplo, que um indivíduo que falsifica identidade para praticar estelionato apenas responderá pelo crime de estelionato, e não pelo crime de falsificação de documento – tal entendimento está, inclusive, pacificado na Súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça: “Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido”. E isso é assim não porque as condutas se confundam (já que uma coisa é falsificar documento e outra é praticar estelionato), sendo certo também que as penas previstas são diversas e visam a proteger diferentes bens jurídicos, mas simplesmente porque, quando uma conduta for etapa preparatória para a outra, a sua punição é absorvida pela punição da conduta-fim.

Segundo Rogério Grecco, mostra-se cabível falar em princípio da consunção nas seguintes hipóteses: i) quando um crime é meio necessário, fase de preparação ou de execução de outro crime; ii) nos casos de antefato ou pós-fato impunível (Manual de Direito Penal. Parte 16ª ed. São Paulo: Atlas, p.121). Compreendo que o caso das estimativas que repercutem no valor devido no ajuste anual encaixa-se perfeitamente na primeira hipótese.

Neste tema, elucidativo o trecho do voto do então conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no acórdão CSRF/0105.838, e 15 de abril de 2008 (o qual é citado nos votos condutores dos acórdãos 9101001.307 e 9101001.261, que, por sua vez, são precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF n. 105):

(...)Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo

Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, 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. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam "princípio da consunção".

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobrase apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

(...)É por isso que, mesmo após a alteração da Lei 9.430/1966, promovida pela Lei 11.488/2007, compreendo que prevalece, em caso de dupla penalização, as razões de decidir (ratio decidendi) que orientaram o enunciado da Súmula CARF n. 105, que diz:

Súmula CARF 105: 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.

Em síntese, portanto, compreendo que as multas isoladas aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano calendário, eis que, embora se trate de penalidades por condutas distintas (e que visam a proteger bens jurídicos diversos, como acima abordado), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio é absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

Estas são as razões pelas quais, novamente pedindo vênias à i. Relatora, orientei meu voto para cancelar as multas isoladas também quanto ao ano calendário de 2007.

Nesse sentido, e por concordar integralmente com os precedentes jurisprudenciais ora invocados, entendo que as multas isoladas não têm cabimento, em razão do princípio da consunção devendo, portanto, ser exoneradas.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares de nulidade, afastar a prejudicial de decadência e, no mérito dar-lhe provimento parcial para:

- (i) considerar a possibilidade legal de pessoas jurídicas entrarem no quadro de Cooperados da recorrente e praticarem ato cooperativos com os benefícios legais e tributários de que as receitas geradas por pessoas jurídicas associadas à Cooper carga possam ser consideradas como “ingressos decorrentes de ato cooperativo” para fins tributários e, conseqüentemente, as receitas advindas das práticas dos referidos atos cooperativos podem ser subtraídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.
- (ii) Exonerar as multas isoladas em razão do princípio da consunção.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Fellipe Honório Rodrigues da Costa

Conselheiro Relator

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, redator designado

Peço vênia ao I. Relator para divergir do posicionamento por ele adotado quando acompanhou o voto condutor do Acórdão 9303-004.358 e, com base nele, dar provimento ao recurso voluntário quanto ao mérito da exigência.

Pela importância no entendimento que deve nortear a discussão, transcrevo novamente os dispositivos da Lei nº 5.764/71 pertinentes ao caso. Primeiramente, o art. 6º (destaque acrescido):

Art. 6º As sociedades cooperativas são consideradas:

I - singulares, as constituídas pelo número mínimo de 20 (vinte) pessoas físicas, sendo **excepcionalmente** permitida a admissão de pessoas jurídicas que tenham por objeto as mesmas ou correlatas atividades econômicas das pessoas físicas ou, ainda, aquelas sem fins lucrativos;

(...)

A seguir, o art. 29:

Art. 29. O ingresso nas cooperativas é livre a todos que desejarem utilizar os serviços prestados pela sociedade, desde que adiram aos propósitos sociais e preenchem as condições estabelecidas no estatuto, ressalvado o disposto no artigo 4º, item I, desta Lei.

(...)

§ 2º Poderão ingressar nas cooperativas de pesca e nas constituídas por produtores rurais ou extrativistas, as pessoas jurídicas que pratiquem as mesmas atividades econômicas das pessoas físicas associadas.

§ 3º Nas cooperativas de eletrificação, irrigação e telecomunicações, poderão ingressar as pessoas jurídicas que se localizem na respectiva área de operações.

(...)

De imediato, importa estabelecer o alcance da excepcionalidade prevista no inciso I, do art. 6º. Vejamos o entendimento do acórdão 9303-004.358 (aqui mencionado por ser a base do posicionamento do I. Relator):

(.....)

No caso das cooperativas de transporte de cargas, as pessoas jurídicas cooperadas são transportadoras, logo têm por objeto as mesmas atividades econômicas

(transporte rodoviário de cargas) que os demais associados pessoas físicas (transportadores autônomos), atendendo assim ao disposto no art. 6.º, inciso I, da Lei n.º 5.764/71.

(...)

Vê-se que a decisão em comento deu caráter de generalidade a uma situação que a lei trata como exceção. Pela transcrição acima, bastaria que a pessoa jurídica exercesse a mesma atividade que os associados pessoas físicas para ter direito a ingressar na cooperativa. Sob esse prisma, a expressão “*excepcionalmente*” perderia a razão de ser.

Em outros termos, qualquer pessoa jurídica poderia ser cooperada numa cooperativa desde que com a mesma atividade. Tenho por mim que não é esse o espírito da legislação e, mais ainda, tal entendimento violaria o espírito do cooperativismo.

A menção às cooperativas de pesca, nas constituídas por produtores rurais ou extrativistas, de eletrificação, irrigação e telecomunicações, não socorre o Acórdão 9303-004.358, ao contrário, deixa claro que essas situações tratam justamente de excepcionalidades previstas na lei.

Novamente o § 2º, do art. 29:

§ 2º Poderão ingressar nas cooperativas de pesca e nas constituídas por produtores rurais ou extrativistas, as pessoas jurídicas que pratiquem as mesmas atividades econômicas das pessoas físicas associadas.

A restrição mencionada - a prática de atividade idêntica às pessoas físicas associadas – já foi estabelecida anteriormente. Sendo assim, esse dispositivo, visto em conjunto com o inciso I, do art. 6º prevê que as cooperativas ali mencionadas representam uma das excepcionalidades à regra geral.

Reitera-se aqui o questionamento: Se bastaria que a pessoa jurídica exercesse a mesma atividade que os associados pessoas físicas para ter direito a ingressar na cooperativa, por que razão a lei mencionaria especificamente as cooperativas de pesca ou constituídas por produtores rurais ou extrativistas na permissão para o ingresso de pessoas jurídicas com a mesma atividade?

O mesmo se aplica às cooperativas de eletrificação, irrigação e telecomunicações frente às pessoas jurídicas na mesma área de operações.

De todo o exposto, entendo que as pessoas jurídicas vinculadas à autuada não podem ser consideradas cooperadas e as receitas de serviços por elas prestados não podem ser tidos como atos cooperados.

Em relação à arguição de concomitância da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo e a multa isolada, o pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação,

sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

A questão de fato é polêmica. Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste. A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se (destaque acrescido):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(....)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(....)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

(.....)

Com base na redação do caput essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de estimativas seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício. Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção (destaque acrescido):

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

(.....)

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

(.....)

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.

(.....)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa, simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

A inexistência de correlação entre o tributo e a estimativa fez-me refletir também sobre a questão da concomitância, ou seja, a aplicação da multa de ofício exigida junto com o tributo e a multa sobre as estimativas.

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.

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.

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.

Sob essa ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou a norma ao caso concreto, no exercício do poder-dever legal, motivo pelo qual voto por manter a imputação da multa isolada em sua integralidade.

Importa ressaltar que a Súmula CARF nº 101 NÃO SE APLICA A FATOS GERADORES POSTERIORES À LEI Nº 11.488/2007, eis que todas as decisões que serviram de base à edição da Súmula não levaram em consideração a mudança legislativa.

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto