



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

Processo nº 10410.004864/2003-83
Recurso nº 157.612 Voluntário
Acórdão nº 1401-00051 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de maio de 2009
Matéria IRPJ e OUTROS - Exs.:1999 a 2003
Recorrente UNIMED MACEIÓ COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: NULIDADE DO LANÇAMENTO

Na instauração da relação jurídico-formal do lançamento não há litigiosidade, cabendo à administração ativa produzir a sua “instrução primária”. É na “instrução secundária”, orientadora da relação jurídico-formal processual, que se instala a lide com o inconformismo do contribuinte. É nesta fase que se abre, como se abriu, o direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte. Não há interdição ao direito de reação do contribuinte.

NULIDADE DO ACÓRDÃO DE ORIGEM

A perícia requerida não constitui direito subjetivo formal da parte. O deferimento da perícia se insere no âmbito da formação do juízo de convencimento do julgador em matéria probatória. Isso não significa que a parte não possa produzir prova de cunho pericial, que se coloca sob o princípio dispositivo. Inexistência de nulidade do decisório de origem.

DISTINÇÃO DE ATOS COOPERATIVOS E NÃO-COOPERATIVOS

DISCRIMINAÇÃO E TRIBUTAÇÃO DE ATOS NÃO COOPERATIVOS

Há de se distinguir: serviços prestados pela cooperativa aos cooperados na forma de captação de clientela, e serviços prestados pela cooperativa a terceiros (comercialização de planos de saúde). Os primeiros são atos cooperativos, os últimos são atos não cooperativos. O contratante não paga preço ao cooperado, através da cooperativa. Ele paga preço à cooperativa, de modo que as relações econômicas relativas ao plano de saúde contratado se instalam entre o terceiro e a cooperativa, e não entre o terceiro e o cooperado. Nesse contexto, a venda de planos de saúde não informa atos cooperativos.

O atuante se apoiou nos esclarecimentos e balancetes apresentados pelo contribuinte e segregou as contas contábeis de resultado que registram as receitas de atos não cooperativos. Para apurar o lucro decorrente de atos não

cooperativos, verificou a proporção entre receitas de atos não cooperativos e receitas totais contabilizadas e aplicou essa proporção aos custos e despesas totais, cujo resultado foi imputado na apuração do lucro tributável.

O critério empregado pelo autuante na imputação dos custos e despesas para apuração do resultado tributável denuncia adequação, diante da ausência de contraprova do contribuinte. Não merecem reparos as exigências de IRPJ e também da CSL que recaem somente sobre resultados de atos não cooperativos.

DECADÊNCIA – TERCEIRO TRIMESTRE DE 1998

As exigências de IRPJ e de CSL relativas ao terceiro trimestre do ano-calendário de 1998 encontram-se fulminadas pela decadência, ao teor do art. 150, § 4º, do CTN, pois os lançamentos se aperfeiçoaram em 15/10/2003.

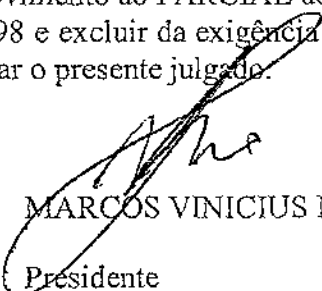
MULTAS ISOLADAS COBRADAS JUNTO COM MULTA PROPORCIONAL

A exigência de multa sobre o valor não pago de IRPJ e CSL efetivamente devidos (anuais) afasta a incidência de multas isoladas sobre valor não pago de IRPJ e CSL mensais por estimativa. Apenado o continente, incabível apenar o conteúdo.

MULTAS ISOLADAS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara, Primeira Turma Ordinária da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, por unanimidade de votos, DAR provimento ao PARCIAL ao recurso para acolher a decadência relativa ao terceiro trimestre de 1998 e excluir da exigência as multas isoladas, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Presidente


MARCOS SHIGUEO TAKATA

Relator

Formalizado em: 31 AGO 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes, Albertina Silva Santos de Lima, Hugo Correia Sotero, Silvana Rescigno Guerra Barretto (Suplente Convocada) e Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Ausente, justificadamente a Conselheira Sílvia Bessa Ribeiro Biar.

Relatório

DO LANÇAMENTO

Contra a empresa supra qualificada foram lavrados os Autos de Infração a seguir especificados, para exigência de crédito Tributário relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSL):

Tributo	Fls.	Imposto/ Contribuição	Juros de Mora	Multa Proporcional	Multa Isolada	Total em Reais
IRPJ	10	194.743,65	139.570,82	146.057,71	457.401,84	937.774,02
CSL	603	146.985,14	104.545,40	110.238,83	176.630,71	538.400,08

Imposto de Renda Pessoa Jurídica e CSL.

Diferença Apurada entre o Valor Escriturado e o Declarado/Pago
Verificações Obrigatórias.

De acordo com o Relatório de Descrição dos Fatos e Enquadramentos Legais às fls. 12 a 23 e fls. 605 a 616, foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados. Os novos valores foram apurados conforme Relatório de Trabalho Fiscal às fls. 550 a 561 e fls. 1089 a 1100, para os fatos geradores do IRPJ listados com respectivo enquadramento legal nas fls. 21 e 22, e, quanto à CSL, para os fatos geradores listados nas fls. 614 e 615, com enquadramento legal descrito na fl. 615, também de acordo com Relatório de Trabalho Fiscal.

Multas Isoladas.

Diferença Apurada entre o Valor Escriturado e o Declarado/Pago. IRPJ e CSLL Estimativa.

Em função da constatação das diferenças relatadas foi verificada falta de pagamento do IRPJ e da CSL incidente sobre base de cálculo estimada em função da receita bruta e/ou balanços de suspensão ou redução o que motivou o lançamento das multas isoladas pelo não recolhimento em relação os fatos geradores de IRPJ, listados nas fls 22 e 23 com enquadramento legal na fl. 23 e, em relação aos fatos geradores de CSL, listados nas fls. 615 e 616 cujo enquadramento legal se encontra na fl. 616.

No Relatório de Trabalho Fiscal, o autuante descreve minuciosamente todos os fatos que o levaram a efetuar o lançamento. Inclusive lançando mão da legislação, da doutrina e jurisprudência administrativa e do STJ acerca da definição e alcance do ato cooperativo.

Conclui, apoiado no art. 79 da Lei 5.764/71, que atos cooperativos são aqueles praticados exclusivamente entre as cooperativas e seus cooperados e pelas cooperativas entre si quando associadas, para consecução dos objetivos sociais.

O autuante informa na fl. 551 que foram levantadas as receitas da empresa através dos balancetes mensais apresentados e elaboradas as planilhas de receitas, Demonstrativo de Receitas às fls. 24 a 32, através dos quais são demonstradas as receitas não consideradas como advindas de atos cooperativos, sujeitas, portanto, à tributação. Tais receitas decorrem de pagamentos por usuários não cooperados da UNIMED, ou seja, de pessoas físicas ou jurídicas que pagam prestações mensais de planos de saúde oferecidos pela empresa.

Esclarece ainda que foram abatidos os valores das receitas da UNIMED destinadas a UNIODONTO, para efeito das apurações do IRPJ e CSL. Referidas receitas se referem a planos de saúde da UNIMED com opção de serviços odontológicos, que são contabilizados como redução das contas de receitas da UNIMED, da mesma forma como poderiam ser deduzidos como custo ou despesa, ressaltando que são emitidas notas fiscais pela UNIODONTO contra a UNIMED, pelas receitas dela recebidas.

Os cálculos do IRPJ e da CSL constam das planilhas Demonstrativo de Apuração do IRPJ e da CSL nas fls. 33 a 41. A UNIMED Maceió apurou resultados com base no Lucro Real Trimestral nos anos calendários de 1998 e 1999 e anual de 2000 a 2002. Os valores de receitas, custos e despesas foram extraídos dos balancetes mensais e LALUR da empresa. As receitas consideradas como sendo de atividades não cooperativadas são aquelas geradas pelos pagamentos de planos de saúde e outras receitas de serviços prestados pela UNIMED decorrentes de sua relação negocial com terceiros não cooperados, que não se enquadram no conceito consubstanciado na Lei 9.718/1998.

DA IMPUGNAÇÃO

Devidamente intimada, a recorrente apresentou impugnações (de igual) teor às fls. 565 a 581 e fls. 1104 a 1119, fazendo em síntese as alegações a seguir relatadas.

Alega, inicialmente, cerceamento do direito de defesa em função da descaracterização da cooperativa, o que exigiria procedimento específico para se garantir o amplo direito de defesa, fato que não ocorreu, daí não poder prevalecer, sob pena de infringência ao disposto no art. 5º, LV, da Constituição Federal.

Afirma se tratar a recorrente de cooperativa e, portanto, os atos que pratica são atos cooperativos, não podendo sofrer a incidência tributária que lhe foi imputada, porque flagrante é o descompasso entre a figura da peticionária e a de contribuinte do IRPJ ou da CSL.

Diz que opera em seu próprio nome, por delegação dos seus associados, profissionais médicos, através de um pacto social, prestando-lhes serviços inerentes aos seus objetivos estatutários, realizando atos cooperativos. No entanto, a realização de tais atos implica dois tipos de negócios: negócios-meio e negócios-fim. O primeiro compreende as contratações realizadas em nome de seus associados, visando cumprir os objetivos da sociedade e o segundo que compreende na situação que se encontram os cooperados do mercado de trabalho inerente à prestação de serviços médicos aos usuários.

O reconhecimento da existência de regime jurídico próprio implica o reconhecimento de características peculiares pelo que se distinguem das demais sociedades. As cooperativas são formadas em atenção aos interesses e necessidades dos associados em reunir forças para alcançar um objetivo comum, sem intuito de lucro, baseado na cooperação, o que não significa que não tenha fim econômico.

Entende que pratica atos voltados para seus sócios e sem qualquer objetivo de lucro, daí porque se fala em cooperativa como uma 'sociedade de objeto administrativo e não de finalidade econômica'. Entende ainda que ato cooperativo se traduz numa atividade de cumprimento dos fins sociais, daí a ausência de lucro e de fator de intermediação ao passo que no ato não cooperativo não existe essa perseguição de fins sociais.

Em nenhum momento, pelo que dos autos se verifica, tem-se a imputação de prática de qualquer ato pela cooperativa que não se coadune com esse conceito: tudo que a impugnante realiza o faz em nome e por conta dos seus cooperados com vistas a cumprir aquilo que constitui o seu objeto social, ou seja, a prestação de serviços de assistência médica, o que exige a contraprestação de hospitais clínicas e laboratórios sob pena de não propiciar um serviço médico adequado.

Discorda da afirmação do Auditor Fiscal de que quando a defendente em representação de seus cooperados oferta os planos de saúde aos usuários, estaria auferindo lucro na intermediação dos serviços, atividade empresarial. Os serviços postos à disposição dos associados, diversamente do contido no Auto de Infração, são atos cooperativos.

Logo, continua, só praticando ato cooperativo sem qualquer finalidade de lucro, impossível a exigência de imposto sobre a renda, porque cooperativa não possui receita da atividade objeto, pela prestação dos serviços aos cooperados, não caracterizando aquisição de disponibilidade econômica. Admitir-se o contrário, alterando o conceito de ato cooperativo, é laborar em sentido contrário ao da Constituição Federal.

Reafirma que se está diante de típico caso de não incidência tributária, por não representar fato alcançado pela norma de incidência tributária, de modo que impossível o lançamento efetuado.

Em síntese, a autuada discorre sobre a modalidade operacional das cooperativas, com suporte na Lei 5.764/71, na doutrina e jurisprudência, relevando os seus diversos aspectos, como o da não tributação de seus resultados quando advindos da prática de atos cooperativos.

Assegura que a autuação comete o absurdo de tributar valores que jamais podem ser considerados ingressos da empresa, a exemplo do repasse de planos odontológicos de usuários da UNIODONTO. Existem duas situações não separadas pelo Auditor Fiscal: pagamento de plano odontológico feito a UNIODONTO em face de desconto na folha de salário de seus funcionários e repasse de valores dos planos odontológicos dos usuários da UNIODONTO, não podendo referidos valores serem considerados como receita da UNIMED pois atua, esta, como mera repassadora.

Alegado no auto de infração a não consideração, para fins de exclusão da base de cálculo da exação, as provisões técnicas e outros dispêndios, conforme art. 3º, II, § 9º, da Lei 9.718/1998 penalizando a recorrente ora porque a mesma não é passível da incidência do PIS, e se fosse, estaria sendo tributada sobre exclusão de base de cálculo.

Aduz que na medida em que o índice de juros utilizado não mede a perda do poder aquisitivo da moeda, constitui-se em verdadeira remuneração do capital, e estes estão limitados a 1% ao mês por força do disposto no art. 161, § 1º, do CTN, ficando esse limite de muito ultrapassado.

Quanto à multa aplicada, aduz que também não se sustenta pelo seu caráter confiscatório. A multa tem o mesmo tratamento jurídico dos tributos, não se lhe podendo exigir-lhe em valor que representa expressiva ofensa ao direito de propriedade agredindo o princípio da razoabilidade.

Houve o requerimento para a produção de prova pericial a fim de que se demonstre a inexistência de ato não cooperativo indicando desde já como perito Paulo Sérgio Braga da Rocha CRC/AL nº 2.350.

Por fim, requer-se, complementando, que seja julgado improcedente o lançamento, por cerceamento de defesa, ou, se assim não se entender, porque nada existe a fundamentar a pretensão fazendária que busca na peticionária, em total desconformidade com a Lei 5.764/71, a sua caracterização como contribuinte do IRPJ e conseqüentemente seja tornada sem efeito a multa por sua natureza confiscatória e a correção monetária que se deu por índice que não mede a inflação, somada a certeza de que a SRF não tem poderes para descaracterizar a escrita da cooperativa para fins tributários.

DA DECISÃO DA DRJ e

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 22/09/2006 foi julgada a impugnação pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento – Recife/PE e por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de cerceamento do direito de defesa, indeferiu o pedido de perícia contábil e, no que tange o mérito, considerou procedente em parte o lançamento, para manter conforme lançados o IRPJ e a CSL e reduzir o percentual das multas isoladas de 75% para 50% (fls 1128 a 1143) conforme Acórdão DRJ/11-16.710 do qual a recorrente foi cientificado em 19/12/2006 (fl 1150).

O acórdão *a quo* é ementado nos seguintes termos:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Rejeita-se a preliminar de cerceamento do direito de defesa quando os elementos constantes da descrição dos fatos e enquadramento legal formam um conjunto de informações que possibilitam ao contribuinte exercer plenamente seu sagrado direito de defesa.

INDEFERIMENTO DE PERÍCIA. Indefere-se pedido de perícia quando o processo já contém os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. ESFERA ADMINISTRATIVA. COMPETÊNCIA. Incabível a argüição de inconstitucionalidade na esfera administrativa visando afastar obrigação tributária regularmente constituída, por transbordar os limites de competência desta esfera, o exame da matéria do ponto de vista constitucional.

MULTA ISOLADA. RETROAÇÃO DE LEGISLAÇÃO MENOS GRAVOSA. Aplica-se ao fato pretérito, objeto de processo ainda não definitivamente julgado, a legislação que imponha penalidade menos gravosa do que a prevista na legislação vigente ao tempo da sua prática.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

SOCIEDADES COOPERATIVAS. RESULTADOS TRIBUTÁVEIS. O resultado decorrente da contratação pela cooperativa, a preço global não discriminativo, do fornecimento de bens ou serviços, não é considerado como advindo da prática de atos cooperativos, devendo ser tributado.

MULTA ISOLADA. MATÉRIA NÃO CONTESTADA. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela impugnante.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 SOCIEDADES COOPERATIVAS - INCIDÊNCIA DA CSLL. As sociedades cooperativas devem recolher a CSLL sobre a totalidade de seus resultados. A não incidência com relação aos resultados decorrentes de atos cooperativos, própria do IRPJ, não alcança a CSLL, haja vista o princípio constitucional da universalidade da incidência das contribuições sociais, insculpido no caput do art. 195 da Constituição Federal.

MULTA ISOLADA. MATÉRIA NÃO CONTESTADA. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela impugnante.

Foi interposto o recurso em face da decisão da DRJ, em que a recorrente basicamente reitera os argumentos expostos em sua impugnação, postulando a improcedência do lançamento e caso assim não se entenda, seja anulado o lançamento afim de se permitir ampla participação da recorrente na sua formação, tornando inexigível qualquer valor a que se refere o auto que deu ensejo ao presente procedimento administrativo e, conseqüentemente, seja tornado sem efeitos as multas aplicadas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MARCOS SHIGUEO TAKATA, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele, pois, conheço.

Ab initio, impende apreciar a preliminar de nulidade desafiada pela recorrente.

Esta alega que o autuante, ao tributar o resultado da recorrente, com indeferimento da prova pericial pelo órgão julgador de origem imprecou o devido processo legal, interditando a ampla defesa e o contraditório, com desrespeito ao procedimento administrativo próprio, restando inquinada de nulidade o decisório *a quo*. Igualmente fulminado de nulidade o ato de lançamento, eis que o contraditório e a ampla defesa deveriam ter sido credenciadas no procedimento fiscal que culminou no ato de lançamento.

A perícia requerida não constitui direito subjetivo formal da parte. Ou seja, não há propriamente um direito à perícia. O deferimento desta perícia se insere no âmbito da formação do juízo de convencimento do julgador em matéria probatória, pautado pela suficiência ou não de elementos nos autos que a ele permitam concluir aquele juízo. Esse é o sentido do art. 18, *caput*, do Decreto 70.235/72. Aliás, o órgão julgador pode inclusive determinar de ofício a realização de diligências para formação de convencimento quanto à matéria de fato.

Mas isso não significa que a parte não possa produzir uma prova de cunho pericial. A dispositividade, presente também no processo administrativo, permite, sem dúvida, que a parte traga aos autos os elementos de prova que atestem suas alegações em combate à pretensão fiscal. O *onus probandi* é da parte que deduz as alegações: se a recorrente combate a pretensão fiscal, é dela o ônus da prova – e aí se apresenta o princípio dispositivo, pelo que se oportuniza à recorrente carrear as provas que reputar necessárias.

O *onus probandi* do autuante se insere, num primeiro momento, na esfera do procedimento de lançamento, ao que a doutrina italiana chama por “instrução primária” que governa a relação jurídico-formal do lançamento¹, sintetizada em nosso ordenamento jurídico no art. 142 do CTN.

Notória confusão faz a recorrente em invocar ofensa a ampla defesa e ao contraditório na instalação da relação jurídico-formal do lançamento. À autoridade administrativa ativa, cabe, no exercício da fiscalização, intimar o contribuinte à apresentação de livros e demais documentos ou a prestar esclarecimentos e, com isso, aprofundar sua investigação até ultimar o ato de lançamento. Sem a coleta de dados adequada, sem o aprofundamento da investigação, sem intimar o contribuinte à prestação de esclarecimentos ou à apresentação de documentos, isso pode vir a resultar em vício da “instrução primária”, e, pois, na nulidade do lançamento. Por outro lado, a recorrente faz *tabula rasa* de tudo isso, e olvida se tratar de fase não litigiosa do processo (em sentido amplo) administrativo fiscal. Daí o ônus nessa fase se colocar para o autuante na chamada “instrução primária” – salvo nas hipóteses em que a lei elege certos pressupostos de fato presuntivos de fato jurídico tributável, em que há inversão desse ônus.

Já, a “instrução secundária” é orientadora da relação jurídico-formal processual, que se instala com a inconformação do autuado, estabelecendo-se a lide. Tornando-se questão controvertida, evidentemente se abre, como se abriu o direito ao exercício da ampla defesa e do contraditório ao contribuinte – vale dizer, seu direito de reação. Nessa fase, como

¹ Sobre os atos de “instrução primária” e os atos de “instrução secundária”, difundidas pela doutrina italiana, veja-se a lição de Paulo Bonilha em sua obra “Da Prova no Processo Administrativo Tributário”, São Paulo: LTR, 1992, p. 93.

já disse, o *onus probandi* é da parte que deduz as alegações. Ainda, se os elementos carreados na “instrução primária” pela autoridade administrativa ativa se revelarem equivocados na formação do juízo de convencimento da autoridade administrativa judicante, esta deverá fulminar o lançamento *meritum causae* (a pretensão fiscal), ainda que o contribuinte não tenha feito efetiva contraprova.

Ora, nada trouxe aos autos a recorrente em sua impugnação, e nem mesmo na instância recursiva. Não carreou aos autos, por ex., contratos ou instrumentos de atos jurídicos que dão suporte às chamadas Receitas Principais e Auxiliares, nem por amostragem, para pretender demonstrar suas alegações. Poderia a recorrente ter juntado aos autos laudos ou trabalhos de auditoria elaborados por entidades de ilibada reputação, na tentativa de convencimento do julgador quanto a suas alegações de que não praticara atos não cooperativos.

Nada disso fez a recorrente. Não diviso, dessarte, agressão aos mandamentos constitucionais e legais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, que concorreriam para a decretação de nulidade do decisório do órgão julgador de origem, tampouco do ato de lançamento.

Também, não vejo como se possam agasalhar as alegações da recorrente quanto à ausência de discriminação dos atos cooperativos dos não cooperativos e da segregação das receitas daqueles e desses atos. A fundamentação contida na descrição dos fatos do auto de infração é bem clara, e as planilhas elaboradas contrastam o que foi extraído dos balancetes em consonância com a fundamentação e descrição dos fatos.

Se a recorrente discorda sobre a matéria de fato que se comunica com a fundamentação deduzida pelo autuante, ou seja, sobre a “leitura” desses fatos informados na fundamentação, à recorrente caberia fazer sua contraprova – o que, como já acentuado supra – não a fez.

Outrossim, rejeito a preliminar de nulidade do decisório *a quo* e do lançamento.

Passo ao juízo de mérito.

Estruturalmente, as cooperativas, quer de trabalho, quer de produção, quer de consumo, quer de crédito, são formas organizacionais de internalização do interesse social, isto é, voltadas para dentro, e não orientadas para o mercado (externalização do interesse social). Daí se falar que os atos cooperativos, e suas conseqüentes relações (= efeitos dos atos), são *interna corporis*.

Pode-se dizer, pois, que os atos corporativos são endógenos, e não exógenos aos atores sociais dessa organização.

Por isso que os fatos econômicos que emanam dos atos corporativos são conformados na prestação direta de serviços pela cooperativa a seus associados. A Lei 5.764/71 disciplina as sociedades corporativas, e que em seus arts. 7º e 79 dispõem:

Art. 7º As cooperativas singulares² se caracterizam pela prestação direta de serviços aos associados.

² Art. 6º As sociedades cooperativas são consideradas:

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.

Tais fatos econômicos não representam receita nem compõem o resultado (lucro ou prejuízo) da cooperativa. Justamente porque, sobre não ostentar fins lucrativos, a cooperativa, no exercício de atos corporativos, expressa forma organizacional de internalização do interesse social, não dirigida ao mercado. São esses fatos econômicos que não representam receita da cooperativa. Exatamente porque quando a cooperativa atua nesses limites, ela é simplesmente o meio para que os cooperados ou associados auferam receitas nas relações com terceiros, utilizando-se da estrutura organizacional da cooperativa.

Quando essa forma organizacional pratica atos econômicos com terceiros, não como representante direto ou indireto dos associados, e, pois, volta-se para o mercado, a cooperativa não exerce atos cooperativos. Aí, deixando de ser exclusivamente meio da atividade dos associados, ela passa a apurar diretamente receitas e resultados (lucros ou prejuízos), e não os associados (receita e resultado diretos), ao teor da legislação brasileira.

Ora, são os resultados, e por desdobramento analítico, as receitas das cooperativas que são alcançáveis pelas imposições tributárias.

Tais assertivas tem amparo nos arts. 83, 85, 86, 87 e 111, da Lei 5.764/71:

Art. 83. A entrega da produção do associado à sua cooperativa significa a outorga a esta de plenos poderes para a sua livre disposição, inclusive para gravá-la e dá-la em garantia de operações de crédito realizadas pela sociedade, salvo se, tendo em vista os usos e costumes relativos à comercialização de determinados produtos, sendo de interesse do produtor, os estatutos dispuserem de outro modo.

Art. 85. As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.

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.

-
- 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;
 - II - cooperativas centrais ou federações de cooperativas, as constituídas de, no mínimo, 3 (três) singulares, podendo, excepcionalmente, admitir associados individuais;
 - III - confederações de cooperativas, as constituídas, pelo menos, de 3 (três) federações de cooperativas ou cooperativas centrais, da mesma ou de diferentes modalidades.

Parágrafo único. No caso das cooperativas de crédito e das seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas, o disposto neste artigo só se aplicará com base em regras a serem estabelecidas pelo órgão normativo.

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. 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.

Pois bem. A recorrente presta serviços aos cooperados na forma de captação de clientela (atos cooperativos, pelo que já foi exposto), mas com comercialização de planos de saúde, cujos contratantes (filiados) pagam preço global não discriminativo, recebendo em contraprestação o direito de usar os serviços médicos de cooperados e de não cooperados. O contratante (terceiro ou filiado) paga preço global quer use ou não os serviços médicos dos cooperados.

Veja-se a *distinção*: serviços prestados pela recorrente aos cooperados na forma de captação de clientela, e serviços prestados pela recorrente a terceiros (comercialização de planos de saúde). Os primeiros são atos cooperativos, os últimos são atos não cooperativos. A distinção pode ser sutil conceitualmente, mas existe. E, economicamente, a distinção é nítida. O contratante não paga preço ao cooperado, através da cooperativa. Ele paga preço à cooperativa, de modo que as relações econômicas relativas ao plano de saúde contratado se instalam entre o terceiro e a cooperativa, e não entre o terceiro e o cooperado. Aquela é a prestadora do serviço contratado pelo terceiro.

As vendas de planos de saúde não são feitas pelos e para (o benefício direto) os cooperados, mas pela e para (benefício direto) a recorrente.

Imagine-se uma cooperativa de produção que seja uma vinícola, em que os cooperados forneçam as matérias-primas, mas o vinho seja produzido pela cooperativa. Se o vinho vendido através da vinícola cooperativa fosse ato do cooperado, haveria manifesta concorrência desleal com as indústrias de vinho, pois a cooperativa não deveria tributos, e a indústria os deveria; ou então, bastaria todas as indústrias se organizarem como cooperativa, e nenhuma "indústria" deveria tributos.

No caso em dissídio, a mesma comparação pode ser feita em relação às demais operadoras de planos de saúde.

Seguindo-se e se adotando a ordem de raciocínio exposta, vejo que o autuante segregou as receitas que efetivamente são de atos cooperativos, das receitas de atos não cooperativos, louvando-se nos balancetes e nos esclarecimentos prestados pela recorrente.

Assim, as contas contábeis de resultado que registram as receitas consideradas como de atos não cooperativos, bem como os valores nelas escriturados (por totais mensais) estão discriminados nas planilhas de demonstrativos de receitas, constantes nas

fls. 24 a 32, e nas fls. 617 a 625. Para tanto, apoiou-se nos esclarecimentos e balancetes apresentados pela recorrente (fls. 110 a 469 e fls. 703 a 1064).

Com base nessas receitas, o autante elaborou os demonstrativos de apuração de IRPJ e de CSL, constantes nas fls. 33 a 41, e nas fls. 626 a 634.

Evidentemente, sendo o IRPJ e a CSL tributos que incidem sobre a renda, expressa no lucro no caso de pessoas jurídicas, e não sobre receitas, a exigência teria de levar em consideração as despesas correspondentes ou imputáveis aos atos não cooperados.

E a isso não se furtou o autuante. Para tanto, a fiscalização adotou o seguinte critério.

Estabeleceu a relação percentual entre o total das receitas de atos não cooperativos e o total das receitas contabilizadas (ou seja, quanto as primeiras receitas representam percentualmente do total de receitas). Aplicou a relação percentual obtida sobre o total dos custos e despesas contabilizados. O resultado foi imputado às receitas de atos não cooperativos, como custos e despesas a elas correspondentes.

Portanto, o que o autuante fez para apurar e considerar os custos e despesas na apuração do resultado tributável foi empregar o critério de rateio dos custos e despesas proporcionalmente às receitas de atos não cooperativos: verificou a proporção entre receitas de atos não cooperativos e receitas totais contabilizadas, e aplicou essa proporção (relação) aos custos e despesas totais contabilizados. Para se chegar ao resultado final tributável (lucro real e base de cálculo da CSL), procedeu o autuante ao ajuste ao lucro líquido, utilizando os valores escriturados no Lalur da recorrente.

Reputo que o critério empregado pelo autuante na imputação dos custos e despesas para apuração do resultado final tributável informa *adequação* e se amolda aos *limites do possível*, nomeadamente na *ausência* de contraprovas e esclarecimentos (não simples alegação) com comprovação a derruir o referido critério.

E, diante de todo o quadro exposto e da ausência de contraprova da recorrente que demonstre o alegado em seu recurso pela recorrente, não merece reparos a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL levada a efeito pelo autuante.

Todavia, embora a recorrente sequer tenha articulado preliminar de mérito de decadência, vejo que, ao teor do art. 150, § 4º, do CTN, as exigências de IRPJ e de CSL referentes ao período de apuração do 3º trimestre de 1998 estão fulminadas pela decadência, porquanto a ciência dos lançamentos se dera em 15/10/2003 (fls. 564 e 1103).

Sobre a aplicabilidade do prazo decadencial do CTN à CSL, em detrimento do prazo estabelecido no art. 45 da Lei 8.212/91³, esse entendimento foi pacificado pelo Supremo Tribunal Federal, e foi objetivado na Súmula Vinculante nº 8 do STF (na conformidade do art. 103-A da Constituição Federal e do art. 2º, *caput* e § 1º, da Lei 11.417/06):

³ Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:
I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;
II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

Súmula Vinculante nº 8

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

Por essa ordem de considerações dou provimento parcial ao recurso quanto às exigências de IRPJ e de CSL, para afastá-las em relação aos fatos geradores consumados ao termo do 3º trimestre de 1998.

Noto que as exigências do IRPJ e da CSL não recaíram sobre os períodos de apuração dos anos-calendário de 2000 e de 2001, como se evidencia nas fls. 5, 6, 21, 22, 598, 599, 614 e 615. A partir do ano-calendário de 2000 a recorrente deixara de apurar esses tributos trimestralmente para apurá-los anualmente.

No demonstrativo de apuração do IRPJ e da CSL de 2000 e de 2001, elaborado pelo autuante, nas fls. 37, 38, 630 e 631, vê-se que o resultado tributável de atos não cooperativos em 2000 foi negativo, isto é, foram apurados prejuízo fiscal e base negativa de CSL; mas em 2001 foram apurados lucro real e base positiva de CSL.

No demonstrativo do IRPJ e da CSL de 2001, ainda, estranhamente não há a compensação de prejuízo fiscal acumulado e de base negativa de CSL. De toda sorte, isso não afeta o auto em discussão, pois, como disse, não foram exigidos o IRPJ e a CSL do ano-calendário de 2001.

Passo a verter juízo sobre a questão das multas isoladas, por falta de pagamento de IRPJ e de CSL mensais por estimativa (anos-calendário de 2000 a 2002).

Princípio com o exame da cobrança de multas isoladas correspondentes a IRPJ e CSL por estimativa dos anos-calendário de 2000 e 2001, períodos para os quais não houve exigência de IRPJ e de CSL efetivos (anuais).

A redação original do art. 44, *caput*, I e II e § 1º, da Lei 9.430/96 era a seguinte:

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;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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 ao base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido.

Posteriormente, a Medida Provisória 303/06 alterou essa redação, mas teve sua vigência coarctada em 27/10/06, pois não fora convertida em lei, conforme o Ato Declaratório do Congresso Nacional 57/06, no exercício do art. 62, § 3º, da CF.

Sobreveio a Medida Provisória 351/07 alterando novamente a redação do preceito legal em comentário, com a mesma dicção prevista pela Medida Provisória 303/06. A Medida Provisória 351/07 fora convertida na Lei 11.488/07, de modo que a atual redação do art. 44, *caput*, I, II e § 1º, da Lei 9.430/96 é a seguinte:

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:

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;

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.

Vê-se que na atual dicção do art. 44 da Lei 9.430/96 a penalidade de multa de ofício é menos gravosa à prevista originariamente por esse preceito (em vigor ao tempo do

lançamento) para os pressupostos de fato em dissídio. Dessa forma, caso sejam mantidas as multas isoladas cominadas no auto de infração, elas deverão ser reduzidas para o percentual de 50% (ao invés de 75%), na conformidade do art. 106, II, “c”, do CTN.

Aliás, tenho para mim que a dicção do art. 44 da Lei 9.430/96 prestou-se a corrigir a deficiência redacional primitiva, pois na literalidade pura dessa a multa de ofício era aplicável mesmo quando o tributo fosse integralmente pago com atraso – o que dava azo a se discutir como seria apurada a base de cálculo para a incidência da multa em tal hipótese. Essa questão foi espancada com a nova redação do art. 44 da Lei 9.430/96, que não mais prevê a incidência de multa de ofício no pagamento integral do tributo com atraso.

Bem verdade, também, que o art. 44 da Lei 9.430/96, em sua redação original, falava, nos casos de falta de pagamento integral ou parcial do IRPJ e CSL mensais, em aplicação de multa calculada “sobre a totalidade ou diferença de tributo”, o que também era previsto (multa calculada “sobre a totalidade ou diferença de tributo”) para a falta de pagamento do IRPJ e CSL anuais ou trimestrais⁴. Já, na nova dicção do art. 44 da Lei 9.430/96 (dada pela Medida Provisória 351/07 convertida na Lei 11.488/07), há distinção redacional da base de cálculo para as duas multas: é prescrita a aplicação de multa “sobre o valor do pagamento mensal” do IRPJ e CSL mensais que deixarem de ser efetuados, e a aplicação de multa “sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição” nos casos de falta de pagamento do IRPJ e CSL anuais ou trimestrais⁵.

Sob este aspecto, o que vejo é uma correção técnica operada com a nova dicção: sobre a falta de pagamento (integral ou parcial) do IRPJ e CSL mensais, fala-se agora, com propriedade jurídica, em multa calculada sobre o “pagamento mensal” que deixar de ser efetuado (e não mais em multa calculada sobre tributo), reservando a multa calculada sobre a totalidade ou diferença “de tributo” para a falta de pagamento integral ou parcial do IRPJ e CSL anuais ou trimestrais (v. ainda nota de rodapé nº 4).

Mas não vejo com a mudança da redação da base de cálculo da multa isolada a possibilidade de se extrair uma exegese que dê “maior amplitude” à sua exigibilidade (dessa multa) - com a devida vênia dos que defendam entendimento diverso.

Pois bem. A partir da Lei 9.430/96, com a instituição do IRPJ e da CSL apurados trimestralmente (sem prejuízo da opção pela apuração anual no caso de lucro real), o IRPJ mensal, assim como a CSL mensal, deixaram de ser IRPJ e CSL efetivos, tornando-se IRPJ e CSL por estimativa. Isso resulta claro no “título” dos arts. 2º e 6º, da Lei 9.430/96 (e para a CSL, em virtude do art. 28 dessa lei) que preconizam “pagamento por estimativa”:

Pagamento por Estimativa

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de

⁴ Ou, ainda: o IRPJ apurado do início do exercício até o evento de incorporação, fusão ou cisão (no caso de a contribuinte ser a incorporada, fusionada ou cindida, ou mesmo a incorporadora se o controle tiver sido alterado no ano-calendário da incorporação, conforme o art. 5º da Lei 9.959/00); ou o IRPJ apurado a partir desses eventos até o final do exercício ou até a ocorrência desses mesmos eventos se eles se derem antes do final do exercício.

⁵ Acresçam-se aqui as hipóteses descritas na nota de rodapé anterior.

dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

(...)

Pagamento por Estimativa

Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:

I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no § 2º; II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

Sob a égide da Lei 8.981/95, haveria lugar para se discutir se o IRPJ e a CSL mensais configuravam exações efetivas, sem embargo do ajuste anual do IRPJ e da CSL. Isso porque o art. 27 dessa lei falava em fatos geradores ocorridos em cada mês e em base de cálculo apurada mensalmente, sendo que ele se inseria na Seção II denominada de "Pagamento Mensal do Imposto"⁶ (igualmente válido para a CSL, por força do art. 57 da mesma lei)⁷.

⁶ SEÇÃO II

Do Pagamento Mensal do Imposto

Art. 27. Para efeito de apuração do Imposto de Renda, relativo aos fatos geradores ocorridos em cada mês, a pessoa jurídica determinará a base de cálculo mensalmente, de acordo com as regras previstas nesta seção, sem prejuízo do ajuste previsto no art. 37.

Art. 37. Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (art. 36) e as pessoas jurídicas que não optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 44) deverão, para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção.

Não por menos, a Instrução Normativa 93/97, alterando o que dispunha a Instrução Normativa 11/96, passou a prever que a falta de pagamento do IRPJ e da CSL mensais por estimativa não autoriza sua cobrança, mas tão só a multa isolada por falta do referido pagamento.

Para as pessoas jurídicas (ou a ela equiparadas pela legislação do imposto de renda) que optem pelo pagamento mensal do IRPJ por estimativa, seja com base na receita bruta, seja com base no balanço de suspensão ou redução, o IRPJ efetivo é o apurado anualmente, nos exatos termos da Lei 9.430/96. Ou, ainda, o IRPJ efetivo é o apurado do início do exercício até o evento de incorporação, fusão ou cisão (no caso de a contribuinte ser a incorporada, fusionada ou cindida, ou mesmo a incorporadora se o controle tiver sido alterado no ano-calendário da incorporação, conforme o art. 5º da Lei 9.959/00), ou desses eventos até o final do exercício ou até a ocorrência dos referidos eventos se eles se derem antes do final do exercício, nos mesmos termos da Lei 9.430/96. O mesmo se diga em relação à CSL.

Disso tudo, fica evidenciada aquela afirmação que fizemos de que a nova dicção do art. 44 da Lei 9.430/96 (art. 44, II, “b”) trouxe adequação técnica na previsão da multa por falta de pagamento integral ou parcial do IRPJ e CSL mensais: como se cuida de IRPJ e CSL por estimativa, diz-se que a multa é calculada “sobre o valor do pagamento mensal” do IRPJ e CSL por estimativa que deixarem de ser pagos (e não mais em “sobre a totalidade ou diferença de tributo” – base de cálculo reservada para a falta de pagamento integral ou parcial do IRPJ e CSL efetivos, sejam anuais ou trimestrais).

Porém, o fato de a nova redação do art. 44 da Lei 9.430/96 (art. 44, II, “b”) falar em multa “sobre o valor do pagamento mensal” não significa, a meu ver, que essa penalidade deixou de ter caráter ancilar ou “adjetivo” ao da multa prescrita pela falta de pagamento do IRPJ e CSL efetivos.

Vale dizer, a multa “sobre o valor do pagamento mensal” *não tem caráter autônomo em termos absolutos*. Isso porque, no regime atual, sendo o IRPJ e a CSL mensais apenas estimativa, não se pode perder de vista o pagamento do IRPJ e da CSL efetivos como o *derradeiro bem jurídico tutelado* com a prescrição da pena. Daí se dizer que a multa em discussão é ancilar ou “adjetiva” à multa “principal”.

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais.

7 Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei.

§ 1º Para efeito de pagamento mensal, a base de cálculo da contribuição social será o valor correspondente a dez por cento do somatório:

- a) da receita bruta mensal;
- b) das demais receitas e ganhos de capital;
- c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;
- d) dos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa.

§ 2º No caso das pessoas jurídicas de que trata o inciso III do art. 36, a base de cálculo da contribuição social corresponderá ao valor da receita bruta ajustada, quando for o caso, pelo valor das deduções previstas no art. 29.

§ 3º A pessoa jurídica que determinar o Imposto de Renda a ser pago em cada mês com base no lucro real (art. 35), deverá efetuar o pagamento da contribuição social sobre o lucro, calculando-a com base no lucro líquido ajustado apurado em cada mês.

§ 4º No caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, a contribuição determinada na forma dos §§ 1º a 3º será deduzida da contribuição apurada no encerramento do período de apuração.

Mas, mesmo o caráter ancilar do art. 44, II, “b”, da Lei 9.430/96, parece-me ter um limite axiológico: sua aplicabilidade reclama compatibilização com o fato gerador do IRPJ e da CSL efetivos. Dito de forma mais clara, o citado preceito deve ser compatibilizado com a própria caracterização do fato gerador do IRPJ e da CSL efetivos, e, pois, com o IRPJ e a CSL efetivos, apurados na forma já descrita.

Tal compatibilização significaria que, na inexistência de falta de pagamento do IRPJ e da CSL efetivos, que, no caso em discussão, seriam anuais, tornar-se-ia inaplicável o art. 44, II, “b”, da Lei 9.430/96?

Se a resposta a essa pergunta for afirmativa em termos absolutos, isso pode representar *tabula rasa* da validade e da eficácia do preceito em questão.

Não vejo como se possa simplesmente reconhecer a ineficácia (ou inaplicabilidade) absoluta do art. 44, II, “b”, da Lei 9.430/96 e, portanto, ignorar-se a validade desse preceito – além do que tal inteligência acenaria com agressão à Súmula nº 2 do 1º Conselho de Contribuintes, segundo o qual escapa à competência deste órgão administrativo a apreciação da validade das normas legais⁸. Ademais disso, a resposta afirmativa em termos absolutos àquela pergunta importaria em tratamento desigual, sem justificativa em valores consagrados constitucional e legalmente, entre aqueles que cumpram o dever legal de pagamento do IRPJ e da CSL mensais por estimativa e os que descumpram tal dever.

A *conciliação* entre o limite axiológico do art. 44, II, “b”, da Lei 9.430/96, na forma posta (e, por limite axiológico, tenho em vista sempre o bem jurídico tutelado em face do regime atual do IRPJ e da CSL efetivos), e a validade e a eficácia desse preceito parece-me possível nos seguintes termos: o comando em questão é aplicável *antes do vencimento do prazo para o pagamento do IRPJ e da CSL efetivos*, que, sendo anuais, é o último dia útil de março do ano-calendário seguinte ao da apuração do IRPJ e da CSL efetivos (vencimento do prazo para o pagamento). Essa é a *compatibilização* do preceito com a caracterização dos fatos geradores de IRPJ e CSL efetivos, e, pois, com o IRPJ e a CSL efetivos.

Nessa linha de raciocínio, esse seria o limite temporal para a aplicação da multa isolada do art. 44, II, “b”, da Lei 9.430/96. A partir daí, se o IRPJ e a CSL efetivos anuais houverem sido pagos, não haveria mais cabimento para a aplicação da pena prescrita pelo preceito em discussão; se não houver sido pago, a multa aplicável será a prescrita para a falta de pagamento total ou parcial do IRPJ e da CSL efetivos anuais.

Note-se: não vejo como limite temporal para a aplicação da multa em questão o dia da concreção do fato gerador do IRPJ e da CSL efetivos (no caso, o anual, 31 de dezembro), nem o dia anterior ou o próprio dia do vencimento para a entrega da DIPJ (atualmente, o último dia útil de junho do ano-calendário seguinte ao da apuração do IRPJ e da CSL efetivos, para a apuração anual desses). O limite temporal que acentuo, em *conciliação sistemática* com a *obrigação de pagar* o IRPJ e a CSL efetivos, é o dia anterior ao do vencimento do prazo para o próprio pagamento desses tributos.

Tal é a inteligência que me parece ser possível ser extraída de uma interpretação sistemática do art. 44 com os arts. 1º a 6º e 28, da Lei 9.430/96, considerando-se que o IRPJ e a CSL mensais, com o advento dessa lei, indistintamente são estimativa do

⁸ Súmula 1ºCC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

IRPJ e da CSL efetivos, os quais, havendo a opção pelo pagamento mensal por estimativa, ordinariamente (e é o que sucede *in casu*) são anuais.

Como as multas pela insuficiência de pagamento do IRPJ e CSL mensais por estimativa dos meses de março, agosto e dezembro do ano-calendário de 2000, e dos meses de janeiro, fevereiro, abril, maio, julho, setembro outubro e novembro do ano-calendário de 2001 foram lavradas em 15/10/03, após, portanto, o vencimento do prazo para o pagamento do IRPJ e da CSL efetivos dos anos-calendário de 2000 e 2001, e se considerando que não houve exigência desses, não haveria lugar para a multa exarada. Ademais, note-se que no ano-calendário de 2000 não houve exigência do IRPJ e CSL efetivos por se terem apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSL.

Sob tais considerações e nessa ordem de juízo, dou provimento ao recurso voluntário no que pertine às multas isoladas correspondentes ao IRPJ e à CSL mensais por estimativa dos citados meses desses anos-calendário.

Passo ao exame das multas isoladas sobre falta de pagamento de IRPJ e CSL por estimativa dos meses de janeiro e fevereiro de 2002, ano-calendário em relação ao qual houve cobrança do IRPJ e da CSL efetivos e da multa proporcional sobre tal exigência.

À vista de tudo que já deduzi, é de meridiana clareza para mim que a multa de ofício do art 44, I, da Lei 9.430/96 exclui a incidência da multa isolada do art. 44, II, "b", da mesma lei. Ou seja, a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago de IRPJ e a CSL efetivamente devidos no ano-calendário, e que é cobrável juntamente com esses tributos, exclui a incidência da multa de ofício de 50% sobre o valor não pago de IRPJ e CSL mensais por estimativa do mesmo ano-calendário.

Isso deflui nitidamente, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II, da Lei 9.430/96.

Apenado o continente, desnecessário e incabível apenar o conteúdo. Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógica e axiológica.

Por tais razões, dou provimento ao recurso para afastar as multas isoladas atinentes ao IRPJ e à CSL mensais por estimativa dos meses do ano-calendário de 2002.

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento parcial para afastar a exigência de IRPJ e CSL do 3º trimestre do ano-calendário de 1998, e de todas as multas isoladas cobradas.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 14 de maio de 2009.


MARCOS SHIGUE TAKATA