



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

Processo nº 10882.723858/2012-63
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-002.561 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2017
Matéria IRPJ Cooperativa
Recorrente COOP DE PROFESSORES E AUX DE ADMIN ESCOLAR COOPESCOLA E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

DESCARACTERIZAÇÃO DE SOCIEDADE COOPERATIVA.INOCORRÊNCIA.

Não implica descaracterização da sociedade e nem em nulidade o fato de o auto de infração tributar os resultados da cooperativa, tidos pelo fisco como oriundos de atos não cooperativos, em contraponto à tese de defesa de que se originaram apenas de atos cooperativos e, por conseguinte, conforme o raciocínio da recorrente, fora do campo da incidência.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. PESSOAS FÍSICAS E PESSOA JURÍDICA.

Correto o procedimento do Fisco em arrolar, como sujeitos passivos solidários e obrigados em relação ao crédito tributário constituído, as pessoas físicas e jurídicas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, na forma do que dispõe o artigo 124, I, do CTN.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Constatada a existência de dolo, fraude ou simulação, da qual decorreu a qualificação da multa de ofício, a contagem do prazo decadencial submete-se à regra geral prevista no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, ou seja, flui a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

Reportando-se os fatos geradores ao ano-calendário de 2007 e tendo os lançamentos sido cientificados em 02/10/2012, inexistente a decadência suscitada pela impugnante.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal, e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN. Estando evidenciada nos autos a intenção dolosa da autuada de evitar a ocorrência do fato gerador ou seu conhecimento pela Autoridade Tributária, a aplicação da multa qualificada torna-se imperiosa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

COOPERATIVAS. ATOS COOPERATIVOS E NÃO COOPERATIVOS. SEGREGAÇÃO DOS VALORES. OBRIGATORIEDADE.

Os valores oriundos da prática de atividades regulares das cooperativas, o seja, os atos eminentemente cooperativos, estão fora do campo de incidência do IRPJ, contrariamente às demais receitas advindas dos chamados atos não cooperativos, os quais se sujeitam à imposição tributária. Cabe ao contribuinte o ônus de registrar separadamente tais valores em sua contabilidade, sob pena de sujeitar-se à tributação sobre a totalidade das receitas auferidas.

PROVA. EXTRATOS BANCÁRIOS. OBTENÇÃO. SIGILO.

Válida é a prova consistente em informações bancárias requisitadas em absoluta observância das normas de regência e ao amparo da lei, sendo desnecessária prévia autorização judicial.

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

A Lei n.º 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de receita com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o contribuinte titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ARBITRAMENTO. CABIMENTO.

Correto o arbitramento procedido pela Autoridade Fiscal quando o contribuinte, optante pelo regime do Lucro Real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal ou ainda quando tal escrituração revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

PROVA EMPRESTADA. UTILIZAÇÃO.

Disponibilizadas às partes as provas chamadas “emprestadas” e tendo sido permitido à fiscalizada e aos sujeitos passivos solidários inteiro acesso a elas, podendo exercer o direito de ampla manifestação sobre as mesmas, improcedente o reclamo sobre uma possível utilização indevida de provas e documentos trazidos de outros processos.

PEDIDO DE SOBRESTAMENTO DO JULGAMENTO. NÃO CABIMENTO.

Descabe o pedido de sobrestamento do julgamento dos autos em razão de Repercussão Geral, tendo em vista que, na forma do que dispõe o Regimento Interno do CARF, a concretização desta possibilidade exige determinação expressa para a suspensão do feito, hipótese não verificada no caso presente.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC. Precedentes das três turmas da Câmara Superior - Acórdãos 9101-001.863, 9202-003.150 e 9303-002.400. Precedentes do STJ - AgRg no REsp 1.335.688-PR, REsp 1.492.246-RS e REsp 1.510.603-CE.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL. CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL PIS. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS.

Na medida em que as exigências reflexas têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada naquele constitui prejudgado na decisão dos autos de infração decorrentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em: i) Por unanimidade de votos, rejeitar a arguição de decadência e as preliminares de nulidade, e, em relação ao mérito da exigência, negar provimento aos recursos voluntários; (ii) por voto de qualidade, negar provimento quanto ao pedido de não incidência de juros sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felicia Rothschild. Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto designado redator do voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente e Redator Designado.

(assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flavio Franco Correa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Junior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

COOP DE PROFESSORES E AUX DE ADMIN ESCOLAR COOPESCOLA E OUTROS, já qualificados nos autos, recorrem da decisão proferida pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas (SP) - DRJ/CPS, que, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação, para indeferir o pedido de perícia e manter integralmente o crédito tributário de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, no valor total de R\$16.888.692,12, relativo ao ano-calendário 2007.

Do Lançamento

Trata-se de auto de infração para lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins (fls. 955/1.001), cumulados de juros e multa qualificada, lavrado contra COOP DE PROFESSORES E AUX DE ADMIN ESCOLAR COOPESCOLA E OUTROS, em razão da omissão de receita por presunção legal, depósitos bancários de origem não comprovada, com base nos arts. 3º da Lei 9.249/95, art. 42 da Lei 9.430/96 e art. 533 do RIR/99.

Foram apresentados Termos de Sujeição Passiva Solidária contra: a) **Abetec Assoc. Brasileira de Educação e Tecnolog** (fls. 1007/1008), nos termos do art. 124, I, do CTN; b) **Áurea Pires do Rio Penteado** (fls. 1009/1010), nos termos do art. 135, III, do CTN; e c) **Raul Armando Gennari Filho** (fls. 1011/1012), nos termos dos arts. 124, I e 135, III, do CTN.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, (fls. 931/954), e Relatório do acórdão recorrido, as razões de autuação foram:

i) que, “a ação fiscal foi motivada pelo fato do contribuinte “Cooperativa de Professores e Auxiliares de administração Escolar Coopescola” (...) ter movimentado, no decorrer de 2007 (...) valores (créditos/depósitos) da ordem de R\$ 48.907.717,42, tendo informado em sua Declaração de Informações Econômico-Financeiras (...) uma receita declarada de R\$ 1.083.841,84, incidindo, portanto, nos parâmetros da operação Movimentação Financeira Incompatível”:

DIPJ AC 2007	1º. Trim	2º. Trim	3º. Trim	4º. Trim	Total Anual
Receita Declarada	248.206,54	272.882,91	286.471,89	276.280,50	1.083.841,84

A empresa é pessoa jurídica de direito privado, sob a forma de Sociedade Cooperativa de Serviços, e teria como objeto social a congregação dos integrantes do magistério, auxiliares de administração escolar e demais funções necessárias à gestão, operação e administração das atividades educacionais em todos os seus níveis da educação infantil aos cursos superiores e de pós-graduação, passando pelo fundamental I e II, médio, educação profissional, bem como cursos extracurriculares, proporcionando-lhes condições para o melhor exercício de suas atividades.

Em respostas às intimações, explicou que a Cooperativa não presta serviços ao cliente (aluno), mas sim os cooperados, na condição de autônomos, que portanto, é mero agente, e age em nome dos cooperados. Que promove a venda dos serviços, que serão prestados pelos próprios cooperados, e que as receitas são distribuídas aos cooperados na proporção dos serviços prestados.

Que a cooperativa presta serviços a seus associados cooperados, arregimentando alunos, agrupando vários prestadores de serviços para organizadamente conseguirem a formação regular.

Importante ressaltar também, que o Sindicato dos Professores de São Paulo formalizou denúncia ao Ministério Público do Trabalho, asseverando que a COOPESCOLA favorecia a burla da legislação do trabalho no Colégio Paulista (COPi), entidade mantida pela segunda ré, através de intermediação de mão-de-obra de professores e auxiliares de ensino. Foi instaurado procedimento, em que foi revelada a existência de vínculo empregatício, com completa ausência de traços cooperativistas. Inclusive, com provas testemunhais de que os trabalhadores, efetivamente, não possuem qualquer orientação quanto ao cooperativismo, sendo mera mão de obra explorada. Depreendeu-se que houve a indevida intermediação de mão-de-obra por parte da cooperativa, em benefício da empresa-ré, que se utilizava da primeira para alcançar os fins que não alçou como empresa.

A ação foi julgada parcialmente procedente, tendo a Cooperativa e a Abetec sido condenadas e dentre outras penalidades a abster-se de contratar terceiros, sob formas fraudulentas de contrato, bem como declarou-se o vínculo empregatício dos laboristas e da empresa tomadora.

Intimada a explicar as diferenças entre os valores contabilizados como receita R\$1.182.751,74 e o total de ingressos na conta de R\$48.170.614,94 conforme balancetes mensais, respondeu que:

Diz o contribuinte que as Cooperativas recebem o fruto da produção dos cooperados, em nome deles. Esses valores não constituem receita da cooperativo, pois pertencem aos cooperados. Daí a divergência de números apontados.

Quem presta serviços ao cliente (no caso o aluno) não é a Cooperativa, mas os próprios cooperados, na condição de autônomos. A prestação de serviços que se dá entre os professores e os alunos não é atividade da cooperativa, mas dos próprios cooperados. A cooperativa só os representa junto aos alunos, contratando com esses em nome dos cooperados.

Os valores relativos à prestação dos serviços, são recebidos pela cooperativa, em nome dos cooperados e vão diretamente para a conta de Créditos de Terceiros, pois não pertencem à Cooperativa.

Esses valores são distribuídos aos cooperados na proporção dos serviços prestados.

Que:

Cita ainda que dessa conta (Créditos de Terceiros), são pagos os custos necessários a produção e o restante é dos cooperados, que ao receberem a parte que lhes cabe, são tributados na tabela progressiva, como contribuintes autônomos individuais, e descontados da taxa de administração. Essa taxa de administração, sim é a receita da cooperativa e com ela a cooperativa tem como arcar com as suas próprias despesas administrativas.

Juntou apenas o ANEXO I – Composição dos valores de contribuição, a título de taxa de administração, de cada cooperado em 2007, não tendo apresentado nenhuma planilha ou relatório pertinente a contabilização efetuada na conta Créditos de Terceiros.

Que:

Dessa forma, os cooperados usufruindo dos serviços ofertados pela Coopescola assumiram em 1996 o fundo de comércio compreendido em uma Instituição de Ensino denominada Colégio Paulista e FIAP – Faculdade de Informativa e Administração Paulista.

Continua o TVF, ainda que:

A DIPJ ND 1911855, apresentada para o AC 2007, será desconsiderada em relação aos valores informados como receita, uma vez que a declaração não apresenta o movimento real de uma empresa comercial normal, como é o caso do contribuinte fiscalizado, pois como já demonstrado a atividade da empresa é comercial e não de uma cooperativa.

Também será desconsiderada para efeito de apuração da receita da empresa, a contabilidade apresentada (livro razão e livro diário), que do mesmo modo não retrata o movimento real da empresa, havendo inclusive divergência em relação aos valores de receitas informados na DIPJ.

- O contribuinte não identifica os pagamentos recebidos dos clientes, no caso, os alunos, limitando-se a debitar a conta BANCOS (ativo) e creditar a conta CREDITOS DE TERCEIROS (passivo), geralmente com histórico VR DEPOSITO EFETUADO NESTA DATA e MOVIMENTO DE TITULO DE COBRANÇA N/DATE.
- A movimentação bancária anual de acordo com os Balancetes de Verificação Mensal apresentados pelo contribuinte, perfaz o valor o total de R\$ 48.170.614,94, sendo o total de créditos lançados na conta CREDITOS DE TERCEIROS R\$ 33.959.349,87, tendo contribuinte apresentado planilha com a COMPOSIÇÃO DOS VALORES REPASSADOS AOS COOPERADOS que soma no ano o valor de R\$ 10.838.404,75.

Com relação aos aluguéis, explicou que:

- Intimado a informar se a empresa possui sede própria, caso contrário, juntar à informação contrato de aluguel e os comprovantes dos pagamentos, relatou através de correspondência protocolada em 06/08/2012, que a "Coopescola, para exercer suas atividades, ocupava imóvel de terceiro situado à Rua Ricardo Medina, nº 483, Vila Ipojuca, São Paulo – SP, ademais segue em VIII o contrato de locação, aditivo e distrato, bem como os comprovantes de pagamento", tendo juntado relação dos valores pagos onde consta de janeiro/2007 a julho/2007 R\$ 1.779,72/mês e do agosto/2007 a dezembro/2007 R\$ 1.866,43/mês. Porém verifica-se através dos Balancetes de Verificação Mensal apresentados pelo contribuinte o montante de R\$ 4.969.570,87, pagos a STE – Empreendimentos e Suportes Tecnológicos Educacionais Ltda (atual denominação BRASIL INFORMATICA E EDUCAÇÃO S/C LTDA).

Sendo que na contabilidade, na conta ALUGUEL A PAGAR - LINS, com contrapartida a conta 2112552005-1 - CRÉDITOS DE TERCEIROS, constam os seguintes lançamentos:

DATA	VALOR	HISTORICO
31/01/2007	143.000,00	VLR ALUGUEL E INSTALAÇÕES-N/MÊS
31/01/2007	110.000,00	VLR REEMBOLSO DESP. DA COOPESCOLA PAGAS P/STE-N/MÊS
28/02/2007	143.000,00	VLR ALUGUEL E INSTALAÇÕES-N/MÊS
28/02/2007	110.000,00	VLR REEMBOLSO DESP. DA COOPESCOLA PAGAS P/STE-N/MÊS
28/02/2007	131.737,37	PGTO PARCIAL CONSTRUÇÃO EM CURSO S/PROPRIEDADE ALHEIA
31/03/2007	143.000,00	VLR ALUGUEL E INSTALAÇÕES-N/MÊS
31/03/2007	122.528,55	VLR REEMBOLSO DESP. DA COOPESCOLA PAGAS P/STE-N/MÊS
31/03/2007	738.520,39	PGTO PARCIAL CONSTRUÇÃO EM CURSO S/PROPRIEDADE ALHEIA
30/04/2007	143.000,00	VLR ALUGUEL E INSTALAÇÕES-N/MÊS
30/04/2007	60.000,00	VLR REEMBOLSO DESP. DA COOPESCOLA PAGAS P/STE-N/MÊS
31/05/2007	143.000,00	VLR ALUGUEL E INSTALAÇÕES-N/MÊS
30/06/2007	143.000,00	VLR ALUGUEL E INSTALAÇÕES-N/MÊS
30/06/2007	288.539,16	VLR REEMBOLSO DESP. DA COOPESCOLA PAGAS P/STE-N/MÊS
30/06/2007	193.975,42	PGTO PARCIAL CONSTRUÇÃO EM CURSO S/PROPRIEDADE ALHEIA
31/07/2007	143.000,00	VLR ALUGUEL E INSTALAÇÕES-N/MÊS
31/07/2007	80.000,00	VLR REEMBOLSO DESP. DA COOPESCOLA PAGAS P/STE-N/MÊS
31/07/2007	515.048,35	PGTO PARCIAL CONSTRUÇÃO EM CURSO S/PROPRIEDADE ALHEIA
31/08/2007	143.000,00	VLR ALUGUEL E INSTALAÇÕES-N/MÊS
31/08/2007	130.000,00	VLR REEMBOLSO DESP. DA COOPESCOLA PAGAS P/STE-N/MÊS
31/08/2007	230.815,05	PGTO PARCIAL CONSTRUÇÃO EM CURSO S/PROPRIEDADE ALHEIA
30/09/2007	143.000,00	VLR ALUGUEL E INSTALAÇÕES-N/MÊS
31/10/2007	143.000,00	VLR ALUGUEL E INSTALAÇÕES-N/MÊS
31/10/2007	150.000,00	VLR REEMBOLSO DESP. DA COOPESCOLA PAGAS P/STE-N/MÊS
31/10/2007	91.667,93	PGTO PARCIAL CONSTRUÇÃO EM CURSO S/PROPRIEDADE ALHEIA
30/11/2007	143.000,00	VLR ALUGUEL E INSTALAÇÕES-N/MÊS
30/11/2007	100.000,00	VLR REEMBOLSO DESP. DA COOPESCOLA PAGAS P/STE-N/MÊS
31/12/2007	143.000,00	VLR ALUGUEL E INSTALAÇÕES-N/MÊS
31/12/2007	73.524,72	VLR REEMBOLSO DESP. DA COOPESCOLA PAGAS P/STE-N/MÊS

Quanto à natureza de cooperativa, tece:

Pelo exposto, inclusive levando-se em conta os documentos extraídos dos processos acima citados e as sentenças, fica claro que a COOPESCOLA não atende os requisitos mínimos de uma sociedade cooperativista, devendo portanto, ser tratada como uma empresa comercial normal, se submetendo assim, a tributação prevista para este tipo de empresa. Na contabilidade apresentada verifica-se que o contribuinte procedeu a escrituração da movimentação bancária realizada, entretanto o fez registrando a débito das disponibilidades bancárias as entradas em banco, utilizando como contrapartida a rubrica CREDITOS DE TERCEIROS, e para as saídas utilizou, em geral, como contra partida contas do passivo, sem contudo haver o transito por contas de receitas/ingressos ou despesas/dispêndios.

A regra geral na sistemática contábil adotada pelo contribuinte era não efetuar o registro em contas de receitas e despesas dos valores das mensalidades recebidas dos alunos, sendo que apenas os valores descontados dos cooperados a título de taxa de administração, eram contabilizados a título de receita.

A contabilidade apresentada foi desconsiderada, nos seguintes termos:

Tendo em vista que a falta de contabilização/escrituração de movimentação financeira adotada pela empresa infringe a legislação comercial/fiscal vigente, demonstrando insegurança quanto à fidelidade da escrita contábil fiscal, podendo esta ser recusada, procedemos a intimação para o contribuinte refazer a sua escrituração contábil. Não tendo sido a intimação atendida, a contabilidade apresentada será desconsiderada para apuração receita da empresa.

Restando importantíssimo ressaltar que a atividade da cooperativa na realidade é a exploração da atividade educacional prestada a alunos, e consiste claramente em uma atividade de mercado, tendo em vista que o aluno procura a instituição de ensino escolhida e não um determinado professor ou grupo de professores. O que os atrai é a atividade como um todo, e não o trabalho pessoal de determinado professor. Sendo que por outro lado, a cooperativa está servindo ao aluno e não ao professor. Uma cooperativa é uma sociedade cujo capital é formado pelos associados e tem a finalidade de somar esforços para atingir objetivos comuns que beneficiem a todo

Fica clara também, a utilização da COOPESCOLA pela STE / BRASIL INFORMATICA E EDUCAÇÃO S/C LTDA (atual ABETEC), para operacionalizar as atividades do COLEGIO PAULISTA, evidenciando-se assim, a **solidariedade** entre as duas empresas. Tal fato reforça-se ao verificar a contabilidade da empresa, como nos lançamentos relacionados acima, na conta ALUGUEL A PAGAR, com o histórico REEMBOLSO DESP. DA COOPESCOLA PAGAS P/STE – N/MÊS.

Depois de reproduzir o artigo 4º, da Lei do cooperativismo (Lei nº 5.764/1971)², prossegue o Fisco dizendo que “o contribuinte apesar de denominar-se Cooperativa, não nasceu para prestar serviços aos cooperados, e sim, a prestação de serviços aos alunos interessados”, e que, “o princípio da livre adesão também não era respeitado, pois é lógico que a entrada e saída de professores não poderiam ser livres na cooperativa, uma vez que esta não funcionava pela prestação de serviços pessoais de seus cooperados (...) mas sim pela prestação da atividade educacional como um todo, ou seja, dependiam do número de alunos, do número de salas, da capacidade técnica de cada um, da necessidade deste ou daquele tipo de professor”.

Dos fatos levantados no decorrer da presente ação fiscal, restou FARTAMENTE COMPROVADO que os recursos movimentados no decorrer do ano-calendário de 2007, nas contas correntes bancárias de propriedade da fiscalizada, e que foram por esta omitidos em sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ-AC2007), tiveram por origem o recebimento de mensalidades pagas pelos alunos ao estabelecimento de ensino.

Dessa forma, em razão da impossibilidade de utilização do lucro real apurado pelo contribuinte, o lucro foi arbitrado, e nos termos do art. 42 da Lei 9.430/96, dos valores creditados nas contas correntes de R\$48.907.717,42, foram desconsiderados os valores de empréstimos e financiamentos, transferências entre contas de mesma titularidade, estornos, cheques devolvidos, restando um valor de R\$34.858.615,11, sujeitos à comprovação de origem, conforme quadro abaixo:

Mês	UNIBANCO	ITAU	HSBC	Total
jan-07	134.740,92	2.059.206,67	-	2.193.947,59
fev-07	157.634,45	2.521.369,91	-	2.679.004,36
mar-07	174.184,04	2.907.429,35	26.020,00	3.107.633,39
abr-07	147.371,83	2.645.489,11	110.101,00	2.902.961,94
mai-07	156.470,83	4.236.249,82	71.251,53	4.463.972,18
jun-07	151.766,80	2.494.081,54	50.000,00	2.695.848,34
jul-07	143.187,01	2.762.252,50	645.000,00	3.550.439,51
ago-07	155.559,03	2.459.467,37	5.141,12	2.620.167,52
set-07	137.374,06	2.529.272,34	-	2.666.646,40
out-07	156.850,34	2.631.802,37	50.000,00	2.838.652,71
nov-07	149.273,13	2.314.330,17	-	2.463.603,30
dez-07	166.644,54	2.506.754,65	2.338,68	2.675.737,87
Total	1.831.056,98	32.067.705,80	959.852,33	34.858.615,11

Entretanto, restou incomprovada a origem desses valores, servindo de base para lançamento de ofício.

Utilizou-se ainda dos lançamentos reflexos e também dos valores declarados em DCTF.

Acerca da qualificação da multa manifestou-se da seguinte forma:

Diante da conduta do contribuinte, onde as duas pessoas jurídicas (COOPESCOLA e STE – atual ABETEC) se confundem, fica clara a tentativa de retardar e até mesmo impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária de fato gerador de tributos e contribuições.

Pelos fatos aqui relatados, bem como pelos documentos apresentados, fica evidente, o conluio, a fraude e a tentativa de evasão Fiscal através da utilização de uma empresa registrada como cooperativa para excluir da tributação valores apurados em operação normal de mercado, caracterizada na operação de instituições particulares de ensino, incorrendo em crime tratado no artigo 71 e 72 da Lei 4.502 de 30/11/1964, combinados com o art. 1º da Lei nº 8.137/90, sujeita-se portanto, o contribuinte à qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96.

Com relação à sujeição passiva segue:

Tendo em vista o interesse comum entre a COOPESCOLA e STE (atual ABETEC), legitima-se a sujeição passiva solidária por responsabilidade da empresa STE – SISTEMAS TECNOLOGICOS E EDUCACIONAIS LTDA atual (ABETEC ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE EDUCAÇÃO E TECNOLOGIA) – CNPJ 53.129.888/0001-23, segundo o ordenamento jurídico previsto no Art. 124, Inciso I, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), abaixo transcrito:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

No mesmo sentido com relação às pessoas físicas Aurea Pires do Rio Penteado e Sr. Raul Armando Gennari.

Sra. AUREA PIRES DO RIO PENTEADO, CPF 025.837.638-49, segundo o ordenamento jurídico previsto no Art. 135, Inciso III, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), abaixo transcrito:

Sr. RAUL ARMANDO GENNARI, CPF 332.718.528-04, segundo o ordenamento jurídico previsto no Art. 124, Inciso I e no Art. 135, Inciso III, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), abaixo transcrito:

Da Impugnação

Nos termos da decisão da DRJ, segue o relato das Impugnações, de fls. 1.026/1.277 e 1.278/1.527:

- a) da impossibilidade de arbitramento;
- b) da impossibilidade de presunção;
- c) da impossibilidade de utilização de prova emprestada;

- d) da inaplicabilidade da multa de ofício qualificada;
- e) da decadência do direito de lançar;
- f) do sobrestamento do feito até decisão definitiva do STF;
- g) Dos atos cooperativos praticados pelo contribuinte;

Em julgamento realizado em 18 de junho de 2013, a 4ª Turma da DRJ/CPS, considerou improcedente a impugnação da contribuinte e prolatou o acórdão 05-40.832, assim ementado:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário:2007

DESCARACTERIZAÇÃO DE SOCIEDADE
COOPERATIVA.INOCORRÊNCIA.

Não implica descaracterização da sociedade e nem em nulidade o fato de o auto de infração tributar os resultados da cooperativa, tidos pelo fisco como oriundos de atos não cooperativos, em contraponto à tese de defesa de que se originaram apenas de atos cooperativos e, por conseguinte, conforme o raciocínio da recorrente, fora do campo da incidência.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. PESSOAS FÍSICAS E PESSOA JURÍDICA.

Correto o procedimento do Fisco em arrolar, como sujeitos passivos solidários e obrigados em relação ao crédito tributário constituído, as pessoas físicas e jurídicas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, na forma do que dispõe o artigo 124, I, do CTN.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Constatada a existência de dolo, fraude ou simulação, da qual decorreu a qualificação da multa de ofício, a contagem do prazo decadencial submete-se à regra geral prevista no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, ou seja, flui a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

Reportando-se os fatos geradores ao ano-calendário de 2007 e tendo os lançamentos sido cientificados em 02/10/2012, inexistente a decadência suscitada pela impugnante.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.QUALIFICAÇÃO

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal, e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN. Estando evidenciada nos autos a intenção dolosa da autuada de evitar a ocorrência do fato gerador ou seu conhecimento pela Autoridade Tributária, a aplicação da multa qualificada torna-se imperiosa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

COOPERATIVAS. ATOS COOPERATIVOS E NÃO COOPERATIVOS. SEGREGAÇÃO DOS VALORES. OBRIGATORIEDADE.

Os valores oriundos da prática de atividades regulares das cooperativas, o seja, os atos eminentemente cooperativos, estão fora do campo de incidência do IRPJ, contrariamente às demais receitas advindas dos chamados atos não cooperativos, os quais se sujeitam à imposição tributária. Cabe ao contribuinte o ônus de registrar separadamente tais valores em sua contabilidade, sob pena de sujeitar-se à tributação sobre a totalidade das receitas auferidas.

PROVA. EXTRATOS BANCÁRIOS. OBTENÇÃO. SIGILO.

Válida é a prova consistente em informações bancárias requisitadas em absoluta observância das normas de regência e ao amparo da lei, sendo desnecessária prévia autorização judicial.

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

A Lei n.º 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de receita com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o contribuinte titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ARBITRAMENTO. CABIMENTO.

Correto o arbitramento procedido pela Autoridade Fiscal quando o contribuinte, optante pelo regime do Lucro Real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal ou ainda quando tal escrituração revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

PROVA EMPRESTADA. UTILIZAÇÃO.

Disponibilizadas às partes as provas chamadas “emprestadas” e tendo sido permitido à fiscalizada e aos sujeitos passivos solidários inteiro acesso a elas, podendo exercer o direito de ampla manifestação sobre as mesmas, improcedente o reclamo sobre uma possível utilização indevida de provas e documentos trazidos de outros processos.

PEDIDO DE SOBRESTAMENTO DO JULGAMENTO. NÃO CABIMENTO.

Descabe o pedido de sobrestamento do julgamento dos autos em razão de Repercussão Geral, tendo em vista que, na forma do que dispõe o Regimento Interno do CARF, a concretização desta possibilidade exige determinação expressa para a suspensão do feito, hipótese não verificada no caso presente.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL. CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE

INTEGRAÇÃO SOCIAL PIS. CONTRIBUIÇÃO PARA O
FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS.

Na medida em que as exigências reflexas têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada naquele constitui prejulgado na decisão dos autos de infração decorrentes.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

Os ora recorrentes, devidamente cientificados do acórdão recorrido, apresentaram recursos voluntários tempestivos (fls. 2.284/2.370, 2.375/2.467, 2.472/2.563 e 2.568/2.660), onde repetem os argumentos apresentados em sede de manifestação de inconformidade, principalmente nos seguintes tópicos:

I - Preliminarmente:

- a) Nulidade da decisão;
- b) Impossibilidade de utilização de prova emprestada;
- c) Da decadência do Direito de lançar;
- d) Do vício insanável dos lançamentos - quebra de sigilo bancário sem prévia autorização judicial;

II - Do Mérito:

- a) Da Constituição da Cooperativa, sua regularidade, do Ato Cooperativo, dos Atos praticados pela Recorrente;
- b) Não incidência da tributação sobre o valor autuado; IRPJ e CSLL, PIS e COFINS;
- c) Da impossibilidade de Arbitramento;
- d) Da impossibilidade de presunção;
- e) Da Inaplicabilidade da Multa de Ofício Qualificada;
- f) Da impossibilidade de Exigir Juros de mora sobre a multa de ofício;
- g) Do sobrestamento do feito até decisão definitiva do STF no RE 672.215.

Em 12/04/2017, recebi os presentes autos, por sorteio.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Relatora.

A contribuinte e os responsáveis solidários foram cientificados do teor do acórdão da DRJ/CPS e intimados ao recolhimento dos débitos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS em 22/07/2013, 13/08/2013, 12/08/2013 e 15/08/2013 (fls 2.263/4, 2.668/2.670, 2.280/1 e 2.282/3), e apresentaram em 20/08/2013, recursos voluntários, juntados às fls. 2.284/2.370, 2.375/2.467, 2.472/2.563 e 2.568/2.660, tempestivamente, portanto deles conheço.

Inicialmente, cabe destacar que os recursos apresentados pelo contribuinte e pelos três responsáveis solidários, em que pesem encontrarem-se fisicamente segregados, cada qual com o seu recurso voluntário, o conteúdo formal é praticamente o mesmo, diferenciando-se apenas no que se refere à questão da responsabilidade solidária em si. Ademais, no que tange às preliminares alegadas, bem como ao mérito, são iguais os argumentos, de tal forma que procederei na análise conjunta, segregando no momento adequado ao se tratar das responsabilidades.

Das Preliminares

1) Da Nulidade da Decisão

Alegam os recorrentes que a decisão recorrida padece de nulidade por não analisar todos os argumentos e que caiu em contradição, possuindo falhas em sua fundamentação, o que acarretou em preterição do direito de defesa dos recorrentes, sendo assim, nula.

No caso em tela, não vejo qualquer um dos requisitos que dariam ensejo a declaração de nulidade da decisão recorrida. Ademais, este contém, dentre outros requisitos formais, o relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicaria na invalidade da decisão, por cerceamento do direito de defesa.

Ademais, vejo que a própria decisão trouxe trecho relevante de decisão do STJ, que copio abaixo:

“[...] Negativa de prestação jurisdicional não configurada. Livre apreciação da prova. Fundamentação suficiente. 2. O julgador não está obrigado a emitir pronunciamento acerca de todas as provas produzidas nos autos, tampouco acerca de todos os argumentos lançados pelas partes. Permite-se que o julgador dê prevalência às provas e aos fundamentos que sejam suficientes à formação de sua convicção, desde que motivadamente. [...]” (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA Ac. de 16.12.2010 no AgR-AI nº 123547, rel. Min. Aldir Passarinho Junior.)

Também, nos termos do art. 59 do Decreto 70.235/72, não vejo situação que demande a anulação da decisão *a quo*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

De igual forma, da leitura da decisão recorrida fica clara a linha adotada para embasamento, não verifico contradição, questões de mérito serão analisadas adiante.

Assim, deixo de conhecer desta preliminar argüida.

2) Da impossibilidade de utilização de prova emprestada

Alegam os recorrentes da impossibilidade de utilização por parte do Fisco de provas utilizadas na Ação Civil Pública que tramitou perante o Tribunal Regional do Trabalho, em que o contribuinte foi parte, já que pertencente a outra esfera do direito e porque a ação foi encerrada mediante acordo homologado.

A decisão *a quo* entendeu que as provas emprestadas, no caso em tela, fazem parte de um conjunto probatório indissociável em que todos os litigantes, de um modo ou outro, encontram-se vinculados.

Ademais, de se ressaltar que tais provas serviram de balizamento inicial, e todos os recorrentes tiveram oportunidades de se manifestarem.

Em que pese a argumentação de se trata de esferas diversas do direito, importante ressaltar que tratam de importante questão, qual seja a atuação da contribuinte como Cooperativa.

No entanto, verifica-se da análise dos autos, que o lançamento não ocorreu apenas com base em tais provas advindas da outra esfera do direito, mas serviu de base e

posteriormente, a própria fiscalização carrou provas próprias, que ao final culminou com o auto de infração e termos de sujeição passivas.

Assim, também deixo de acolher esta preliminar.

3) Da decadência do direito de lançar (análise ao final)

4) Do vício insanável dos lançamentos - quebra de sigilo bancário sem prévia autorização judicial;

Alegam os recorrentes que o auto de infração foi lavrado de forma irregular, pois se basearam em quebra de sigilo bancário sem autorização legal.

Entendo não ter razão os recorrentes, pelos motivos a seguir.

Isso porque o Supremo Tribunal Federal julgou recentemente essa matéria em sede de Repercussão Geral. O julgamento se deu no âmbito do Recurso Extraordinário nº 601.314, na sessão plenária do dia 24.02.2016, publicada em no DJe nº 37/2016 (em 29.02.2016), e decidiu por maioria de votos a seguinte:

“O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”; e, quanto ao item “b”, a tese: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”, vencidos os Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello. Ausente, justificadamente, a Ministra Cármen Lúcia. Presidiu o julgamento o Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, 24.02.2016. ”

Ademais, transcrevo o dispositivo legal que permite o acesso à movimentação financeira pela Fisco, o art 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001:

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

Assim também o entendimento da Profa. Maria Rita Ferragut¹: "O sigilo bancário não é absoluto, e, no que diz respeito ao aspecto fiscal, deve ceder ao interesse público de obter informações que possam se configurar relevantes a tipificar indícios de prática do fato jurídico tributário. A interpretação do direito à privacidade, na forma ora proposta,

¹ As provas e o direito Tributário, pág. 110.

garante tanto a eficácia na produção de provas tributárias, quanto a concretização da legalidade e da igualdade. Os benefícios parecem, portanto, muito maiores que a prevalência cega e absoluta da privacidade."

Dessa forma, correto o procedimento fiscal embasado em dispositivo legal em plena vigência.

5) Do Mérito

Trata-se da glosa por omissão de receitas em razão de depósitos bancários de origem não comprovada.

Através da análise de todos os extratos bancários e conciliação da movimentação bancária, verificou-se que o valor total creditado nas contas correntes foi de R\$48.907.717,42, desconsiderados valores creditados a títulos de empréstimos, estornos, cheques devolvidos, restou como sujeito à comprovação de origem o valor de R\$34.858.615,11.

Em razão da não comprovação por parte do contribuinte, os mesmos valores serviram de base para o lançamento, nos termos do art. 42 da Lei 9.430/96, os depósitos e/ou créditos de origem não comprovadas são considerados rendimentos omitidos no mês de sua efetivação.

A Fiscalização, em razão da precariedade da documentação contábil apresentada, desconsiderou-a, já que infringiu legislação comercial/fiscal, relatando, inclusive que a atividade da cooperativa é na realidade exploração da atividade educacional prestada a alunos, e consiste claramente em atividade de mercado, tendo em vista que o aluno procura a instituição de ensino e não determinado professor. Ficando clara, também, a utilização da Cooperativa pela STE/Brasil Informática (atual Abetec - responsável solidária), para operacionalizar as atividades do Colégio Paulista (COPI), evidenciado pela contabilidade da empresa.

Destacou, ainda, a Fiscalização que apesar da denominação de Cooperativa, ela não nasceu para prestar serviços ao cooperados, e sim, a prestação de serviços aos alunos interessados. Assim como, evidenciado que o princípio da livre adesão não era respeitado nos moldes legais, já que a entrada e saída dos professores não poderiam ser livres, já que esta não funcionava pelo prestação de serviços a pessoas dos seus cooperados, mas sim pela prestação da atividade educacional como um todo, ou seja, dependiam do número de alunos, de salas, capacidade técnica e necessidades diversas, podendo ser desligado a qualquer tempo.

Ademais, verificou-se pela escrituração contábil que a suposta Cooperativa, instituição mantenedora do COPI, perante os órgãos responsáveis (Secretaria da educação e MEC), transferia mensalmente à empresa STE Empreendimentos (atual ABETEC), proprietária da marca perante o INPI, diversos valores, à título de Aluguel de equipamentos e instalações, ficando clara a transferência de atividades para um empresa denominada Cooperativa, com o intuito de ocultar os recursos financeiros movimentados em conta corrente bancária, e segundo, aproveitar-se dos favores legais concedidos a ele.

Já os recorrentes, de início, explicam no que consiste a sua atividade, sua regularidade societária.

Que desde 1996 a recorrente assumiu o fundo de comércio das instituições de ensino FIAP e COPI e explorar tais marcas, passando a gerir os serviços educacionais prestados pelos cooperados (professores e auxiliares), passando a receber as mensalidades escolares pagas pelos alunos das instituições. Após, apura e distribui os resultados na proporção de cada cooperado. Dessa forma, a Recorrente prestava serviços aos seus cooperados, sendo aquela a receita dos cooperados.

Informou, ainda, que a Cooperativa foi mantenedora do COPI em 2007, e quem prestou os serviços aos clientes (alunos) não foi a Cooperativa, mas os próprios cooperados na condição de autônomos. E que tais recebimentos são de terceiros e não da Cooperativa.

Intimado a apresentar a documentação contábil, como a receita contabilizada, discriminada por cliente, bem como contratos, composição dos valores repassados aos cooperados, com conta contábil e nome do cooperado, bem como se a empresa possui sede própria, caso contrário valor dos aluguéis, contrato e comprovantes.

Informou que a taxa de administração é a receita da Cooperativa, que representa 10% dos valores recebidos pelos cooperados, valor que foi declarado em DIPJ, daí a diferença nos valores.

A informação contábil apresentada foi considerada imprestável, já que optante pelo lucro real, apenas apresentou o balancete de dezembro, deixando de apresentar os balancetes mensais, e intimada a reescreitar, não atendeu a intimação, de tal forma que o lucro foi arbitrado, nos termos do art. 530 do RIR/99.

Cabe destacar, portanto, o cerne da questão, qual seja, se os atos praticados pelo contribuinte refletem sua condição de Cooperativa, nos termos legais.

As sociedades cooperativas estão reguladas pela Lei 5.764/71, que instituiu o regime jurídico das cooperativas.

O art. 111 dessa norma prevê que serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os art. 85 e 86 e 88 da mesma lei.

Especificamente quanto ao art. 86, temos o seguinte:

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.

Ou seja, a lei não impede que as cooperativas prestem serviços a terceiros, não associados.

E continua o art. 87:

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos art. 85 e 86, serão levados à conta "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão

contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

Assim, os atos cooperativos, que nos termos do art. 79, são aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos seus objetivos sociais, estas receitas não são tributáveis.

Nesse sentido, trechos do Ac. 9303003.267, da 3a Turma da CSRF:

“(...) Como as sociedades cooperativas visam, através do esforço conjunto dos cooperados, oferecer bens e serviços para o exercício da atividade econômica, sendo que as sobras do exercício devem ser repartidas entre os cooperados, proporcional às operações realizadas pelo associado, necessariamente, deveriam haver algumas operações com terceiros (mercado), pois do contrário ficariam sem sentido os preceitos destas normas.

Nestas operações com terceiros, a sociedade teria apenas a posse temporária dos valores, que somente transitariam por sua contabilidade para controle interno, não havendo como tributá-los, por falta de legitimidade passiva, pois, a despeito de não configurar receita bruta, tais valores sequer configuram receita da cooperativa, mas sim do cooperado.

Então, para a consecução dos objetivos sociais da sociedade cooperativa seria necessário que o ato cooperativo não fosse somente ato/negócio entre ela e seus associados (ato fim), mas também incluía alguns atos/negócios com terceiros não cooperados (ato meio).”

E assim, concluindo:

“(...) A isenção do ato cooperativo se aplicaria também aos atos-meio (...), revelando que: “(...) estes são essenciais à realização dos atos fim e não vão além do que cada associado, individualmente, poderia oferecer a terceiros sem a intermediação da cooperativa”

Ou seja, conforme menciona o próprio recorrente, que a Cooperativa apenas presta serviços aos cooperados, estão perfeitamente em consonância ao mencionado na norma.

Entretanto, voltando-se ao caso concreto, verifica-se que o pagamento das mensalidades pelos alunos à cooperativa eram repassadas à Abetec, na forma de aluguéis, empresa aquela efetiva mantenedora de instituições de ensino privadas, configurando-se em verdadeira fraude e simulação de atos que formalmente se chamam de cooperativos, mas que de fato demonstram o mote comercial existente.

Isso é o que o TVF trouxe:

Nota-se pela escrituração contábil que a suposta **COPERATIVA** instituição mantenedora do Colégio COPI, perante os órgãos responsáveis (Sec. De Educação e MEC) transferia **mensalmente** a empresa STE Empreendimentos e Suportes Tecnológicos e Educacionais Ltda (atual ABETEC) CNPJ 53.129.888/0001-23, proprietária da marca perante o INPI – Instituto Nacional de Propriedade Industrial, diversos valores como já citamos anteriormente, a título de **"VLR.ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS E INSTALAÇÕES – N/MÊS"**, **"VLR REEMBOLSO DESP. DA COOPESCOLA PAGAS P/STE-N/MÊS"**, **"PGTO PARCIAL CONSTRUÇÃO EM CURSO S/PROPRIEDADE ALHEIA"**, ficando, portanto clara a transferência de atividades para uma empresa denominada Cooperativa com o intuito de, primeiro, ocultar os recursos financeiros movimentados em conta corrente bancária, e segundo, aproveitar-se dos favores legais concedidos a este tipo de contribuinte (**cooperativa**).

DATA	VALOR	HISTORICO
31/01/2007	143.000,00	VLR ALUGUEL E INSTALAÇÕES-N/MÊS
31/01/2007	110.000,00	VLR REEMBOLSO DESP. DA COOPESCOLA PAGAS P/STE-N/MÊS
28/02/2007	143.000,00	VLR ALUGUEL E INSTALAÇÕES-N/MÊS
28/02/2007	110.000,00	VLR REEMBOLSO DESP. DA COOPESCOLA PAGAS P/STE-N/MÊS
28/02/2007	131.737,37	PGTO PARCIAL CONSTRUÇÃO EM CURSO S/PROPRIEDADE ALHEIA
31/03/2007	143.000,00	VLR ALUGUEL E INSTALAÇÕES-N/MÊS
31/03/2007	122.528,55	VLR REEMBOLSO DESP. DA COOPESCOLA PAGAS P/STE-N/MÊS
31/03/2007	738.520,39	PGTO PARCIAL CONSTRUÇÃO EM CURSO S/PROPRIEDADE ALHEIA
30/04/2007	143.000,00	VLR ALUGUEL E INSTALAÇÕES-N/MÊS
30/04/2007	60.000,00	VLR REEMBOLSO DESP. DA COOPESCOLA PAGAS P/STE-N/MÊS
31/05/2007	143.000,00	VLR ALUGUEL E INSTALAÇÕES-N/MÊS
30/06/2007	143.000,00	VLR ALUGUEL E INSTALAÇÕES-N/MÊS
30/06/2007	288.539,16	VLR REEMBOLSO DESP. DA COOPESCOLA PAGAS P/STE-N/MÊS
30/06/2007	193.975,42	PGTO PARCIAL CONSTRUÇÃO EM CURSO S/PROPRIEDADE ALHEIA
31/07/2007	143.000,00	VLR ALUGUEL E INSTALAÇÕES-N/MÊS
31/07/2007	80.000,00	VLR REEMBOLSO DESP. DA COOPESCOLA PAGAS P/STE-N/MÊS
31/07/2007	515.048,35	PGTO PARCIAL CONSTRUÇÃO EM CURSO S/PROPRIEDADE ALHEIA
31/08/2007	143.000,00	VLR ALUGUEL E INSTALAÇÕES-N/MÊS
31/08/2007	130.000,00	VLR REEMBOLSO DESP. DA COOPESCOLA PAGAS P/STE-N/MÊS
31/08/2007	230.815,05	PGTO PARCIAL CONSTRUÇÃO EM CURSO S/PROPRIEDADE ALHEIA
30/09/2007	143.000,00	VLR ALUGUEL E INSTALAÇÕES-N/MÊS
31/10/2007	143.000,00	VLR ALUGUEL E INSTALAÇÕES-N/MÊS
31/10/2007	150.000,00	VLR REEMBOLSO DESP. DA COOPESCOLA PAGAS P/STE-N/MÊS
31/10/2007	91.667,93	PGTO PARCIAL CONSTRUÇÃO EM CURSO S/PROPRIEDADE ALHEIA
30/11/2007	143.000,00	VLR ALUGUEL E INSTALAÇÕES-N/MÊS
30/11/2007	100.000,00	VLR REEMBOLSO DESP. DA COOPESCOLA PAGAS P/STE-N/MÊS
31/12/2007	143.000,00	VLR ALUGUEL E INSTALAÇÕES-N/MÊS
31/12/2007	73.524,72	VLR REEMBOLSO DESP. DA COOPESCOLA PAGAS P/STE-N/MÊS

Ainda, em outro trecho:

A regra geral na sistemática contábil adotada pelo contribuinte era não efetuar o registro em contas de receitas e despesas dos valores das mensalidades recebidas dos alunos, sendo que apenas os valores descontados dos cooperados a título de taxa de administração, eram contabilizados a título de receita.

Ademais, conforme já mencionado anteriormente, o próprio Recorrente informa que em razão do COPI e FIAP passarem por dificuldades financeiras e não gerarem mais lucros aos sócios, o Sr. Raul Gennari Filho decidiu encerrar as atividades educacionais e locar os imóveis onde essas unidades educacionais se encontravam, no entanto, para impedir o fechamento das instituições, os empregados propuseram ao sr. Raul que eles se reunissem em cooperativa para dar continuidade aos serviços educacionais prestados. E assim propuseram a criação da Cooperativa e decidiram que esta iria ser locatária dos prédios de titularidade do sr. Raul e assim, em 1996 **a atividade econômica foi transferida à Cooperativa**, por meio de assunção **ao fundo de comércio** das mencionadas instituições de ensino e cessão da exploração das marcas FIAP e COPI.

Ou seja, diversas vezes, verificamos a presença da atividade comercial, empresarial praticada, contrariando os requisitos do cooperativismo.

Reconhece também o recorrente que a relação com a Abetec decorre do negócio mencionado, já que ela era a antiga mantenedora do Colégio e a cooperativa a substituiu, transferindo também a licença de uso da marca para permitir a continuidade da prestação de serviços.

Por derradeiro, trechos da Ação Civil Pública - processo trabalhista 00540200604502007 da 45ª Vara do Trabalho de São Paulo, movida pelo Ministério Público do trabalho, em que pese terem findado em acordo judicial, esclarecem diversas atividades praticadas pela Cooperativa, tendo inclusive a oitiva dos professores cooperados, que demonstraram a existência do vínculo trabalhista, determinando, inclusive, que **a cooperativa registre o contrato de empresa com anotações na Carteira de Trabalho e Previdência Social (CTPS) de todos os trabalhadores do Colégio Paulista e FIAP.**

- O Sindicato dos Professores de São Paulo formalizou denuncia ao Ministério Público do Trabalho, asseverando que a COOPESCOLA favorecia a burla da legislação do trabalho no Colégio Paulista (COPI), sediado à Av. Lins de Vasconcelos, entidade então mantida pela segunda ré, através de intermediação de mão-de-obra de professores e auxiliares de ensino. O Ministério Público do Trabalho instaurou procedimento e apurou documentação e substrato fático suficientes à propositura da presente demanda.

Assim, no meu entender, fartas provas nos autos de que os atos praticados pela Cooperativa na realidade tinham caráter eminentemente empresarial e comercial.

Não só esse fato, mas também a forma de atuação da recorrente, que transformando-se em cooperativa, realizou diversos repasses à antiga mantenedora, descaracterizando-a como tal.

Ressalte-se, novamente, que o inquérito de ordem cível trabalhista, que embora tenha tratado especificamente de fatos ocorridos em 2005, mas a forma de atuação pelos outros anos, assim como nesse aqui tratado. Aqui podendo-se citar inclusive a existência de outro processo tributário administrativo, relativo ao ano de 2003, que tratou de igual matéria. Ou seja, verifica-se a forma de atuação da recorrente.

Ademais, segue-se à análise da contabilidade, que também não era feita nos moldes previstos pela legislação fiscal, e até mesmo o que a lei 5.764/71 determina, segregando-se as receitas advindas dos não cooperados.

Alegam os recorrentes acerca da impossibilidade de se arbitrar o lucro.

Ora, conforme se verifica dos autos, diante da imprestabilidade da contabilidade apresentada, o recorrente foi intimado a reescrever conforme a norma, porém não o fez, cabendo, dessa forma ao Fisco o arbitramento, nos termos legais.

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou sub-conta, os lançamentos efetuados no Diário.

Alegam os recorrentes da impossibilidade da manutenção da autuação baseada em presunção legal, por violação aos princípios da legalidade, segurança jurídica e razoabilidade.

Tal entendimento já foi superado desde o advento da Lei nº 9.430/96, art. 42, que estabeleceu a hipótese da caracterização de omissão de receita com base em movimentação financeira não comprovada. A presunção legal trazida ao mundo legal pela norma citada torna legítima a exigência das informações bancárias e transfere o ônus da prova ao sujeito passivo, cabendo a este prestar os devidos esclarecimentos quanto aos valores movimentados.

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Aqui esclareça-se que os recorrentes foram diversas vezes intimados e reintimados a apresentar documentos ou a justificar as operações e movimentações, porém, em razão da premissa errônea adotada ao não segregar as receitas decorrentes dos atos não cooperativos não logrou êxito em justificá-las.

Aqui também, aplicável o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscal (Carf) acerca da questão, consolidado na **Súmula 26**:

Súmula CARF nº 26: *A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.*

Dessa forma, nos termos da lei, caberia ao contribuinte a comprovação, detalhada, com datas e valores, da origem dos valores que entraram em sua conta corrente, e a partir daí informar o que já foi tributado ou não. Os recorrentes não lograram comprovar, com documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores, a origem dos recursos recebidos em conta bancária. A justificativa sempre foi a de que as contabilizações estavam corretas.

Aplicação da Multa Qualificada

No que se refere à aplicação da multa qualificada, verifica-se plenamente aplicável ao caso em tela.

Em que pese a existência da Súmula CARF 14: em que a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Justamente pela forma de atuação dos recorrentes, utilizando-se da simulação, criando a figura da Cooperativa a fim de se aproveitar de benefícios de diversas raízes, especificamente tributárias, verifica-se o evidente intuito doloso.

Nota-se pela escrituração contábil que a suposta **COOPERATIVA** instituição mantenedora do Colégio COPI, perante os órgãos responsáveis (Sec. De Educação e MEC) transferia **mensalmente** a empresa STE Empreendimentos e Suportes Tecnológicos e Educacionais Ltda (atual ABETEC) CNPJ 53.129.888/0001-23, proprietária da marca perante o INPI – Instituto Nacional de Propriedade Industrial, diversos valores como já citamos anteriormente, a título de **"VLR.ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS E INSTALAÇÕES – N/MÊS", "VLR REEMBOLSO DESP. DA COOPESCOLA PAGAS P/STE-N/MÊS", "PGTO PARCIAL CONSTRUÇÃO EM CURSO S/PROPRIEDADE ALHEIA"**, ficando, portanto clara a transferência de atividades para uma empresa denominada Cooperativa com o intuito de, primeiro, ocultar os recursos financeiros movimentados em conta corrente bancária, e segundo, aproveitar-se dos favores legais concedidos a este tipo de contribuinte (**cooperativa**).

A Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, constante do dispositivo que qualifica a multa de ofício, na Lei nº 9.430, de 1996, caracterizou:

Art . 71. Sonegação é tôda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é tôda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato

gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Art. 74. Apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações pela mesma pessoa natural ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, as penas a elas cominadas, se as infrações não forem idênticas ou quando ocorrerem as hipóteses previstas no art. 85 e em seu parágrafo.

§ 1º Se idênticas as infrações e sujeitas à pena de multas fixas, previstas no art. 84, aplica-se, no grau correspondente, a pena cominada a uma delas, aumentada de 10% (dez por cento) para cada repetição da falta, consideradas, em conjunto, as circunstâncias qualificativas e agravantes, como se de uma só infração se tratasse. (Vide Decreto-Lei nº 34, de 1966) (Grifou-se.)

Assim, no meu entender cabível a multa qualificada já que caracterizado o dolo, no evidente intuito de sonegação da recorrente.

Da incidência dos juros sobre a multa

Alega a recorrente que não se pode aplicar os juros moratórios sobre a multa lançada de ofício, por falta de expressa previsão legal.

Entendo que assiste razão à recorrente.

Nos termo do art. 61 da Lei 9.430/96:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de **multa de mora**, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º. A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º. O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º. Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Ou seja, na forma do §3º do art. 61, incidem os juros moratórios sobre os débitos de que trata o *caput*, tributos e contribuições, mas não sobre as multas de ofício.

Não há essa previsão legal, pois se assim fosse, o legislador teria assim previsto.

O que se prevê aqui é a multa de mora prevista no §2º, sobre os débitos indicados.

Da mesma forma, temos no Código Tributário Nacional, em seu art. 161:

*Art. 161. O **crédito** não integralmente pago no vencimento é acrescido de **juros de mora**, seja qual for o motivo determinante da falta, **sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.***

A norma determina a incidência de juros de mora sobre o crédito tributário não pago, sem prejuízo das penalidades cabíveis. O crédito tributário é o tributo ou obrigação tributária, e assim, não se constitui em sanção de ato ilícito, nos termos do art. 3º do CTN, e sobre ele incide os juros e as penalidades e não se incluindo neles.

Dessa forma, neste item dou provimento ao Recurso.

Do Sobrestamento do feito até decisão definitiva do STF

Pugnam os recorrentes pelo sobrestamento do feito até que seja proferida decisão definitiva nos autos do Recurso Extraordinário RE - 672.215/CE.

Disse a decisão recorrida, que nos autos em trâmite no STF tratam-se da forma de tributação das cooperativas, dos valores por ela recebidos e sua segregação entre aqueles oriundos de suas atividades cooperativas e as demais verbas.

E no caso discutido nestes autos trata-se da natureza dos valores recebidos pela autuada são ou não oriundos de sua atividade e não a forma de tributação, já que se efetivamente oriundos da atividade cooperativa estariam abrigados pela não incidência.

De fato, pela análise no site do STF:

Tema

536 - Incidência de COFINS, PIS e CSLL sobre o produto de ato cooperado ou cooperativo.

Relator: **MIN. ROBERTO BARROSO**

Leading Case: **RE 672215**

Há Repercussão?

Sim

[Ver descrição \[+\]](#)

Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 5º, XVIII; 146, III, c; 194, parágrafo único, V; 195, caput, e I, a, b e c e § 7º; e 239 da Constituição Federal, a possibilidade de lei dispor sobre a incidência, ou não, de COFINS, PIS e CSLL sobre o produto de ato cooperado ou cooperativo em face dos conceitos constitucionais relativos ao cooperativismo: "ato cooperativo", "receita da atividade cooperativa" e "cooperado". [-]

Assim, diante da diversidade da matéria tratada aqui nos autos, que após análise minuciosa entendi não se tratar de atos cooperativos, não há que se falar em sobrestamento do feito.

Da decadência

Segundo os recursos voluntários, em razão dos tributos lançados estarem sujeitos ao lançamento por homologação, sendo o contribuinte optante pelo regime do lucro real trimestral, e que os fatos geradores ocorreram no ano-calendário de 2007, e a ciência do lançamento se deu em 02/10/2012, estariam decaídos os três primeiros trimestres do ano-calendário de 2007 com relação ao IRPJ e CSLL aos meses de janeiro a setembro de 2007, com relação ao PIS e à COFINS, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN.

Entretanto, de se enfatizar que no caso em tela, em razão da aplicação multa qualificada, em razão da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial desloca-se para a regra determinada no art. 173, I do CTN.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Assim, também a Súmula CARF nº 72:

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Assim, conforme se verificou na discussão do mérito, diante da conduta dolosa do contribuinte, aplicável o art. 173, I do CTN, e não o previsto no §4º do art. 150 do CTN, não havendo o que falar em decadência parcial daquelas competências.

Da Responsabilidade Solidária - Sr. Raul Armando Gennari, Sra. Aurea Pires do Rio Penteado e ABETEC Assoc. Brasileira de Educação e Tecnologia

Foi emitido o termo de sujeição passiva contra as três pessoas acima mencionadas, nos termos do art. 124 e/ou art. 135 do CTN.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Os responsáveis solidários requerem a sua exclusão do pólo passivo da obrigação tributária.

O Sr. Raul alega que a fiscalização não logrou êxito na comprovação de qualquer correlação entre a sua conduta e os débitos lhe imputados, já que ele apenas era o presidente da Abetec. (art. 124, I e 135, III)

A Sra. Áurea alega que a fiscalização não logrou comprovar que a ela tenha agido com excesso de poderes ou contra a lei. (art. 135, III)

A Abetec (art. 124, I) alegou que não houve a comprovação do interesse comum.

Ora da análise dos fatos feita acima, verificamos a intensa participação e benefício comum dos responsáveis acima indicados. Todos eles diretamente ligados em um *modus operandi* próprio, criando a suposta empresa cooperativa, transacionando valores, omitindo-os da contabilidade e não os tributando. Levando benefício ilegal àquelas pessoas, que tinham um fim único de sonegação fiscal.

A Abetec era quem efetivamente recebia os valores auferidos pela suposta Cooperativa.

O Sr. Raul era quem detinha a participação societária da Abetec e ao final tinha o interesse no benefício fiscal com atuação direta. Assim como a Sra. Áurea, que atuava com presidente da cooperativa.

Os três engendraram toda a máquina com o objetivo de se beneficiar fiscalmente, aproveitando-se da Cooperativa.

Ainda que seja atribuída a responsabilidade pessoal àqueles discriminados no referido inciso do art. 135 do CTN, permanece incólume a responsabilidade da contribuinte autuada, não se desfigurando o dever jurídico daquelas pessoas elencadas no art. 135 que tenha agido com infração à lei, contrato social ou estatutos.

Ademais, ainda que a mera falta de recolhimento do tributo não constitua, por si só, a ilicitude visada pelo legislador, necessitando-se a demonstração do dolo daquele a quem ela é atribuída.

Dessa forma, pela manutenção das três pessoas como responsáveis solidários.

CONCLUSÃO

Diante de todo o acima exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário, para no mérito DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para afastar os juros sobre a multa.

(assinado digitalmente)
Amélia Wakako Morishita Yamamoto

Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Redator Designado

Tenho a incumbência do voto vencedor, em relação à incidência dos juros sobre a multa de ofício.

DA INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Por fim, alegou o contribuinte que a cobrança de juros sobre a multa de ofício seria ilegal.

Observa-se, inicialmente, que a questão tem sido objeto intenso debate pela Câmara Superior, haja vista que, num lapso de poucos meses, ocorreram votações em sentidos opostos, ambos decididos por maioria apertada de votos, como se verifica dos acórdãos nº 9101-00539, de 11/03/2010, e nº 9101-00.722, de 08/11/2010.

Abstraindo-se de argumentos finalísticos, como o enriquecimento ilícito do Estado, os quais fogem à alçada deste tribunal administrativo, conforme determina a Súmula CARF nº 2, expõe-se os fundamentos considerados suficientes para justificar a cobrança nos presentes autos, com espelho no acórdão nº 9101-00539, de 11/03/2010, de lavra da Conselheira Viviane Vidal Wagner:

O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito". Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é

interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

A obrigação tributária principal referente à multa de ofício, a partir do lançamento, converte-se em crédito tributário, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente. (destacou-se)

A obrigação principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, , compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art.950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §1º).

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §2º).

§3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Cabe referir, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

No âmbito do Poder Judiciário, a jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL2008/0239572-8 Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins,

*DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp
831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana
Calmon, DJU de 12.02.07).*

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do RICARF), nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 4: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

No que se refere ao período de 01/01/1995 a 31/12/1996, sustentam alguns que o Parecer MF/SRF/Cosit nº 28/98 teria deixado claro não ser exigível a incidência de juros sobre a multa de ofício tendo em vista as disposições do inciso I, do art. 84, da Lei nº 8.981/95.

O mencionado Parecer, ainda que conclua pela incidência dos juros sobre a multa de ofício para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, de fato manifesta-se nos termos dessa tese. Entretanto, constata-se que o referido Ato Administrativo não levou em consideração a alteração legislativa trazida pela MP nº 1.110, de 30/08/95, que acrescentou o § 8º ao art. 84, da Lei 8.981/95, e que estendeu os efeitos do disposto no *caput* aos demais créditos da Fazenda Nacional cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Cumprе esclarecer ainda que as três turmas da Câmara Superior, em decisões recentes, vêm confirmando a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício (Acórdãos 9101-001.863, 9202-003.150 e 9303-002.400).

Por fim, corroborando o aqui exposto, o STJ vem firmando entendimento no mesmo sentido, entendendo que os juros moratórios incidem sobre a multa de ofício, conforme se observa na ementa a seguir reproduzida:

DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA FISCAL PUNITIVA.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. Precedentes citados: REsp 1.129.990-PR, DJe 14/9/2009, e REsp 834.681-MG, DJe 2/6/2010. AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012.

Ressalta-se ainda que, em recentes julgados o STJ decidiu que, no âmbito do parcelamento especial previsto na Lei nº 11.941/2009, as remissões previstas em tal dispositivo legal para as multas de mora e de ofício não autorizam aplicações de reduções superiores às fixadas na mesma lei (45%) para os juros de mora incidentes sobre tais penalidades, ou seja, visto sob outro enfoque, reafirmou-se o entendimento de que incidem juros moratórios sobre as multas de mora e de ofício. Tal exegese pode ser observada no REsp 1.492.246/RS (Rel.

Ministro Mauro Campbell Marques, segunda turma, julgado em 02/06/2015, DJe 10/06/2015) e no REsp 1.510.603–CE (Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20/08/2015), em relação ao qual transcreve-se a seguir sua ementa:

TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO. 11.941/2009. REMISSÃO DE MULTA EM 100%. DESINFLUÊNCIA NA APURAÇÃO DOS JUROS DE MORA. PARCELAS DISTINTAS. PRECEDENTE. 1. "Em se tratando de remissão, não há qualquer indicativo na Lei n. 11.941/2009 que permita concluir que a redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício estabelecida no art. 1º, §3º, I, da referida lei implique uma redução superior à de 45% (quarenta e cinco por cento) dos juros de mora estabelecida nos mesmo inciso, para atingir uma remissão completa da rubrica de juros (remissão de 100% de juros de mora), como quer o contribuinte " (REsp 1.492.246/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/06/2015, DJe 10/06/2015.). 2. Consequentemente, a Lei n. 11.941/2009 tratou cada parcela componente do crédito tributário (principal, multas, juros de mora e encargos) de forma distinta, de modo que a redução percentual dos juros moratórios incide sobre as multas tão somente após a apuração atualizada desta rubrica (multa). Recurso especial provido. REsp 1.510.603–CE, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20/08/2015.

Isso posto, voto por manter tal exigência.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto