



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 13982.000956/2003-06  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-002.224 – 1ª Turma  
**Sessão de** 4 de fevereiro de 2016  
**Matéria** MULTA DA ESTIMATIVA  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL E COOPERATIVA A1  
 FAZENDA NACIONAL E COOPERATIVA A1

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

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

RECURSO ESPECIAL CONTRA DECISÃO QUE ADOTOU ENTENDIMENTO DE SÚMULA. MULTA DA ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA.

Não cabe recurso especial contra decisão que tenha adotado entendimento objeto de súmula. De acordo com a Súmula CARF nº105, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO SOBRE VALORES CONFESSADOS NO PAES AO ABRIGO DA ESPONTANEIDADE. NÃO CABIMENTO.

Para fins de exclusão da espontaneidade, a indicação do tributo, do período e da matéria deve ser expressa, o que não ocorreu no presente caso (ADI SRF nº 05/2002). Além disso, os débitos de IRPJ em questão não foram apurados no contexto de um procedimento de "verificações obrigatórias", que consistiria no simples cotejamento entre os "valores de IRPJ" constantes da escrituração e os "valores de IRPJ" declarados. Não há como sustentar que a menção às "verificações obrigatórias" no MPF produziu o efeito de excluir a espontaneidade do contribuinte em relação a aspectos da "apuração" do IRPJ que vão muito além daquele tipo de procedimento fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencido o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão; por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento, vencidos os Conselheiros Adriana Gomes Rego

(Relatora), André Mendes Moura e Carlos Alberto Freitas Barreto. Designado para redigir o voto vencedor quanto ao mérito o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo- Relatora

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Cristiane Silva Costa, Adriana Gomes Rêgo, Luis Flávio Neto, André Mendes de Moura, Lívia de Carli Germano (Suplente convocada), Rafael Vidal de Araújo, Ronaldo Apelbaum (Suplente convocado), Maria Tereza Martinez Lopes e Carlos Alberto Freitas Barreto.

## Relatório

A FAZENDA NACIONAL e COOPERATIVA A1 recorrem a este Colegiado, por meio dos recursos especiais, respectivamente às fls. 1.457/1.463 e 1.495/1.508, contra Acórdão nº 1803-00.258, fls. 1443/1450, de 25 de janeiro de 2010, que, na matéria objeto dos presentes recursos, recebeu a seguinte ementa:

*Ementa: PARCELAMENTO ESPECIAL. DÉBITOS RELATIVOS A PERÍODO SOB AÇÃO FISCAL. CONFISSÃO. ESPONTANEIDADE. INOCORRENCIA — A Lei" nº 10.684, de 2003, ao possibilitar a confissão de débitos ainda não constituídos, não trouxe qualquer disposição capaz de tornar inaplicável, no caso, o disposto no parágrafo único do artigo 138 do Código Tributário Nacional. Assim, não há que se falar em espontaneidade no caso em que a denúncia, representada pela confissão da dívida, foi feita após o início do procedimento de fiscalização.*

*IRPJ. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dívida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/04/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 01/04/2016

por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 04/04/2016 por ADRIANA GOMES REGO, Assinado

digitalmente em 04/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 11/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Alega a Fazenda divergência jurisprudencial com o acórdão nº 101-94.858, que recebeu a seguinte ementa na parte relativa à multa da estimativa:

*MULTA DE OFÍCIO ISOLADA — FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA — Cabível a aplicação de multa de ofício, aplicada isoladamente, na falta de recolhimento da CSLL com base na estimativa dos valores devidos, por expressa previsão legal.*

Argumenta a Fazenda que a multa de ofício foi aplicada com base no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, sobre a omissão de receitas relativas ao ano-calendário de 2001; e que a multa isolada, atualmente fundamentada no art. 44, inciso II, alínea “b” da mesma lei, pela falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa e, que, portanto, seriam infrações distintas.

Este recurso foi admitido por meio do Despacho nº 1400-00.167, de fls. 1.484/1485, havendo a contribuinte apresentado as Contrarrrazões de fls. 1.555/1.560 aduzindo que os recolhimentos das parcelas mensais têm caráter meramente acessório, que é incabível a aplicação concomitante das duas penalidades, conforme jurisprudência colacionada.

Já no recurso especial do Contribuinte, na parte em que foi admitido, foi alegada divergência jurisprudencial relativa à exigência de multa de ofício sobre os débitos que foram incluídos no PAES e trazido como paradigmas os acórdãos nº 104-22.312, de 29/3/2007 e 104-21.616, de 25/5/2006.

O recurso foi admitido por meio do Despacho nº 1400-00.296, fls. 1.599/1.601, o que levou a Fazenda Nacional a se manifestar, apresentando as Contrarrrazões de fls. 1.606/1.608, em que pondera que o contribuinte solicitou sua inclusão no PAES em 30/7/2003, quando já estava sob ação fiscal, de forma que não se operou, no caso, a denúncia espontânea, e traz jurisprudência para corroborar sua tese.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Adriana Gomes Rêgo

Analisando inicialmente o recurso da Fazenda Nacional, verifico que é tempestivo, mas que não pode ser conhecido em razão do disposto do art. 67, §3º, do Anexo II do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, bem como já não o podia ao tempo do regimento anterior (art. 67, §2º do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 2009).

Versa tal recurso sobre a concomitância da exigência de multa isolada da estimativa com multa de ofício exigida sobre o tributo objeto de lançamento, e subsume-se à Súmula CARF nº 105, que assim dispõe:

*Súmula CARF nº 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

Isto porque o lançamento ocorreu em 2003, ainda na vigência da antiga redação da Lei nº 9.430/96, em que o enquadramento legal da multa da estimativa era justamente o art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, ou seja, antes da alteração promovida pela Lei nº 11.488, de 2007.

Assim, busca a Fazenda reformar decisão que está de acordo com matéria objeto de Súmula deste Conselho.

Quanto ao recurso do contribuinte, é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. No mérito, tem-se:

- a) O procedimento fiscal teve início no dia 3 de junho de 2003, conforme e-fl. 710; no termo, foi solicitado ao sujeito passivo, dentre outras informações, o livro de Apuração do Lucro Real, relativo ao período que depois foi objeto do lançamento. O MPF tratava de Cofins e Verificações Obrigatórios, ou seja, cotejamento entre os valores escriturados e declarados relativamente a todos os tributos administrados pela então SRF.
- b) o contribuinte optou pelo PAES, de que trata a Lei nº 10.684, de 2003, em 30 de julho de 2003;
- c) nesse parcelamento, confessou parcialmente os valores objeto do lançamento de ofício que deu origem a este processo, relativo aos anos-calendário de 2000 a 2002;
- d) em 12 de janeiro de 2004, o contribuinte tomou ciência do auto de infração.

Ou seja, No caso em apreço estamos falando em auto de exigência do IRPJ.

O sujeito passivo confessa os valores que estavam escriturados diferente do que declarou à

RFB, mas o faz somente após saber que a Fiscalização estava de posse da sua escrituração e justamente em um procedimento que determinava fazer esse cotejamento.

Ora, é jurisprudência pacífica deste Conselho que o Termo de Início de Ação Fiscal caracteriza o início do procedimento fiscal de que trata o art. 7º do Decreto nº 70.235, de 1972, e, por conseguinte, tem o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo, consoante §1º do mencionado art. 7º.

Se a espontaneidade está excluída já com o Termo de Início, descabe falar na denúncia espontânea, de que trata o art. 138 do CTN.

Se a hipótese não é a da denúncia espontânea, deve ser observado o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 que, só poderia ser afastado, se a Lei do PAES trouxesse expressa disposição legal neste sentido, o que não ocorreu, como se pode verificar da leitura de seus dispositivos:

*Art. 1º Os débitos junto à Secretaria da Receita Federal ou à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, poderão ser parcelados em até cento e oitenta prestações mensais e sucessivas.*

*§ 1º O disposto neste artigo aplica-se aos débitos constituídos ou não, inscritos ou não como Dívida Ativa, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, ou que tenham sido objeto de parcelamento anterior, não integralmente quitado, ainda que cancelado por falta de pagamento.*

*§ 2º Os débitos ainda não constituídos deverão ser confessados, de forma irretratável e irrevogável.*

Permitiu o legislador a confissão de débitos e sua constituição e ainda, o seu parcelamento. Contudo, tal lei precisa ser interpretada sistematicamente com todo o ordenamento jurídico vigente, de forma que, se o contribuinte estava sob procedimento fiscal quando aderiu ao parcelamento, aplicavam-se as multas de ofício de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ainda que sobre esses débitos que passaram a ser confessados, haja vista que não há nenhum dispositivo legal que afaste a previsão normativa do art. 44 retromencionado.

Logo, não se pode afastar a multa de ofício que incidiu sobre o crédito tributário que foi incluído em parcelamento, conforme já se tem decidido por esta turma da CSRF, a exemplo dos acórdãos nº 9101-00.694, de 31/10/2010, 9202-01.316, de 8/2/2011 e 9101-001.541, de 21/11/2012.

Neste sentido, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e NEGAR PROVIMENTO como ao Recurso Especial do Contribuinte.

Adriana Gomes Rêgo - Relatora

## Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Redator designado.

Em que pesem as razões de decidir da eminente relatora, peço vênia para dela divergir quanto à negativa de provimento do recurso especial da Contribuinte.

A controvérsia envolve o reconhecimento ou não da espontaneidade prevista no art. 133 do CTN, relativamente à exigência de IRPJ que é objeto dos presentes autos.

De acordo com a relatora, o sujeito passivo confessou os valores de IRPJ que estavam escriturados diferente do que declarou à RFB, mas o fez somente após saber que a Fiscalização estava de posse da sua escrituração e justamente em um procedimento que determinava fazer esse cotejamento.

O debate durante a sessão foi motivado pelo fato de o MPF que acompanhou o Termo de Início de Fiscalização tratar de COFINS e "verificações obrigatórias", sem fazer nenhuma menção expressa ao IRPJ (e-fls. 2 do vol I do e-processo).

A relatora pontuou que o Termo de Início de Fiscalização (e-fls. 155 do vol I do e-processo) solicitou, dentre outros documentos, o Livro de Apuração do Lucro Real, e que o procedimento de "verificações obrigatórias" abrange o cotejamento entre os valores escriturados e declarados relativamente a todos os tributos administrados pela então SRF.

Diante disso, entendeu que o Termo de Início de Fiscalização também afastou a espontaneidade em relação ao IRPJ.

Algumas questões foram suscitadas.

Primeiro, o MPF fazia referência expressa apenas à COFINS, e o foco do Termo de Início de Fiscalização era a verificação de receitas, de modo que não se podia afirmar que o contribuinte foi devidamente informado de que a fiscalização também abrangia o IRPJ.

Por outro lado, o Termo de Intimação Fiscal nº 2 (fl. 164 do mesmo volume) que tratou de averiguações bem mais específicas para o IRPJ somente foi emitido em 15/08/2003, depois de a contribuinte ter confessado os débitos. Além disso, esse segundo termo fez uma menção expressa à exclusão de espontaneidade, o que não seria necessário se o Termo de Início de Fiscalização realmente tivesse cumprido essa finalidade para o IRPJ.

No intróito do próprio Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 26 a 55 do mesmo volume) consta que:

*Em 03/06/2003, teve início procedimento com vistas a verificar a regularidade no cumprimento das obrigações tributárias quanto à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, referentes aos períodos de apuração 01/2000 a 04/2003.*

O Termo de Verificação Fiscal também faz menção ao procedimento de "verificações obrigatórias", como ocorreu com o MPF que acompanhou o Termo de Início de Fiscalização, mas não é razoável exigir que o contribuinte conheça normas internas da Receita Federal que delimitam a abrangências das verificações obrigatórias.

Além do que a especificação de todos os tributos administrados pela Receita Federal é muito abrangente para o efeito pretendido.

Nesse sentido, cabe mencionar ato da própria Receita Federal que disciplina o assunto:

*Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5, de 17 de maio de 2002*

*O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto no art. 138 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), e no art. 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, declara, em caráter normativo, que:*

*Art. 1º O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação ao tributo, ao período e à matéria nele expressamente inseridos, e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.*

*Art. 2º [...]*

Para fins de exclusão da espontaneidade, portanto, a indicação do tributo, do período e da matéria deve ser expressa, o que não ocorreu no presente caso.

Finalmente, e isso é bastante relevante, cabe registrar que os débitos de IRPJ abrangidos neste debate não foram apurados no contexto de um procedimento de "verificações obrigatórias", que consistiria no mero cotejamento entre os "valores de IRPJ" constantes da escrituração e os "valores de IRPJ" declarados.

Basta ver que somente para tratar da "apuração" dos valores de IRPJ, o Termo de Verificação Fiscal apresenta informações e desenvolve argumentos ao longo de 22 laudas (e-fls. 27 a 48 do mesmo vol. I do e-processo).

Uma transcrição parcial do TVF é suficiente para demonstrar os contornos que envolveram o lançamento do IRPJ:

### **1 - INTRÓITO**

[...]

### **2 - DA CARACTERIZAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO**

*A empresa fiscalizada se constitui em uma cooperativa singular que tem por objetivo precípuo a venda dos produtos que lhes foram entregues pelos associados, tendo iniciado suas atividades em 01/10/1999, sendo que a partir de 01/01/2000 incorporou a*

86.246.931/0001-90, e a COOPERATIVA REGIONAL ARCO IRIS, CNPJ 83.408.658/0001-64, e a partir de 01/11/2003 incorporou a COOPERATIVA AGROPECUÁRIA ITAPIRANGA, CNPJ 84.375.849/0001-30. (Balanço referente à incorporação, cópia a Fls. 246 a 248)

Supletivamente à atividade principal, consta em seu Estatuto, cópia a (Fls. 254 a 279), que a COOPERATIVA A1 poderá ainda exercer outras atividades voltadas para o seu quadro social.

[...]

### **3 - DA APURAÇÃO DO RESULTADO DA COOPERATIVA - anos calendários 2000, 2001 e 2002.**

A COOPERATIVA A1, nos exercícios 2000, 2001, 2002 e 2003, adotou o regime de tributação com base no Lucro Real.

Nos "Demonstrativos do Resultado do Período", transcritos no Livro Diário (cópia a Fls. 714 a 725, 796 a 808, 879 a 890, 962 a 968), a receita operacional bruta da COOPERATIVA A1, subdividiu-se em:

[...]

As Deduções de Vendas (devoluções/impostos) são subdivididas em:

[...]

Visto que os demonstrativos da COOPERATIVA A1 segregam suas receitas, despesas e custos, em "associados" e "não associados", por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 03, (Fls. 168), procurou-se obter informações que permitissem estabelecer qual o critério que a fiscalizada utiliza para separar o ato cooperativo (associados) do ato não cooperativo (não associados).

Em resposta, (Fls. 170 a 176), o contribuinte aduz que o controle do ato cooperativo assim se dá:

[...]

### **4 - DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL e FISCAL DA COOPERATIVA A1 - anos calendários 2000, 2001 e 2002.**

Inicialmente, cabe salientar que "Demonstrativo do Resultado do Período", transcrito no Livro Diário do contribuinte, é por demais compilado para permitir que estes agentes fiscais alcancem o grau de perscrutação que a natureza da atividade da fiscalizada exige. Sendo assim, doravante, nos remeteremos aos "Demonstrativos do Resultado do Exercício - Analítico", (Fls. 726 a 794, 809 a 877, 891 a 960, 969 a 999), os quais esmiúçam as informações contidas naquele.

Consoante o Plano de Contas da COOPERATIVA A1, (cópia a Fls. 347 a 354), esta deveria contabilizar suas receitas, custos e despesas da seguinte forma:



[...]

**7 - DA DESCONSIDERAÇÃO DAS OPERAÇÕES ENTRE A COOPERATIVA AI e a COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE efetuadas entre 01/01/2000 a 15/06/2000.**

[...]

Por tudo o exposto, esta fiscalização considerou que as operações efetuadas entre a COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE e a COOPERATIVA AI no período de 01/01/2000 a 15/06/2000, consubstanciam-se em atos não cooperados.

**8 - DOS CRITÉRIOS UTILIZADOS PELA FISCALIZAÇÃO**

Em epítome, neste procedimento fiscal foram adotados os seguintes critérios:

[...]

**9 - DA APURAÇÃO DO IRPJ**

A fim de verificarmos a regularidade no cumprimento das obrigações tributárias quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, referentes aos períodos de apuração 01/2000 a 05/2003, (Verificações Obrigatórias), e frente a especificidade do ente fiscalizado, se fez necessário a elaboração de demonstrativos que revelassem os critérios utilizados, por esta fiscalização, na apuração da exação objeto do Auto de Infração de (Fls. 11 a 24). Sendo assim, passamos a esmiuçar tais demonstrativos:

**9.1 - DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO ÍNDICE DE AQUISIÇÃO DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS DE COOPERADOS (Fls. 56 a 59)**

Levando em consideração que a apuração do ato cooperativo, na atividade COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS, se dará conforme a entrada de tais produtos, este demonstrativo tem por escopo a apuração de um índice percentual o qual será aplicado nas receitas, despesas, custos e encargos da atividade COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS.

[...]

**9.2 - DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO ÍNDICE DE VENDAS DE MERCADORIAS A COOPERADOS - ATIVIDADE FABRICA DE RAÇÃO. (Fls. 61)**

Considerando que quanto à FÁBRICA DE RAÇÃO o controle do ato cooperado se dará pelo saída, a planilha em comento se presta a identificar qual o índice de vendas de produtos da FABRICA DE RAÇÃO a cooperados.

Para tanto, foram considerados os seguintes dados. [...]

[...]

### **9.3 - DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO ÍNDICE DE VENDAS DE MERCADORIAS A COOPERADOS - ATIVIDADE LOJA AGROPECUÁRIA. (Fls. 63)**

Na LOJA AGROPECUÁRIA o controle do ato cooperado se dará pela saída, e a planilha em questão se presta a identificar qual o índice de vendas de mercadorias da LOJA AGROPECUÁRIA a cooperados.

[...]

### **9.4 - DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO ÍNDICE DE VENDAS DE MERCADORIAS A COOPERADOS - ATIVIDADE SUPERMERCADO. (Fls. 65).**

Considerando que quanto ao SUPERMERCADO o controle do ato cooperado se dará pela saída, a planilha em tela tem por escopo apurar qual o índice de vendas de produtos do SUPERMERCADO a cooperados.

Foram considerados os seguintes dados. [...]

[...]

As vendas para cooperados (linha 2) são aquelas constantes do relatório a (Fls. 676 a 712). Nas linhas 3 e 4 repetem-se as informações das colunas antecedentes só que de forma cumulativa até o mês considerado. As linhas 5 e 6 demonstram o índice de ato cooperativo, mensal e cumulativo, respectivamente.

### **9.5 - APURAÇÃO DO RESULTADO DO ATO COOPERADO**

A fim de determinarmos efetivamente o resultado do ato cooperado na COOPERATIVA A1, visto que tal resultado constitui em exclusão do resultado líquido do exercício quando da apuração do Lucro Real, e considerando que a fiscalizada atua em diversas atividades cujos "graus de cooperativismo" variam de uma atividade para outra, resolvemos neste labor isolar cada uma das atividades exercidas pelo contribuinte (COMERCIO DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS, LOJA AGROPECUÁRIA, FÁBRICA DE RAÇÃO, SUPERMERCADO, POSTO DE COMBUSTÍVEL) para, ao final, obtermos o resultado do ato cooperado de cada uma delas.

Nestes Demonstrativos doravante utilizaremos as denominações constantes da NBC T 10 aprovada pela Resolução Conselho Federal de Contabilidade nº 920/01 a qual trata dos aspectos contábeis específicos das entidades Cooperativas.

#### **9.5.1 - DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO RESULTADO - ATO COOPERADO - COMÉRCIO DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS. (Fls. 67/70/73/76/79/82/85/88/91).**

Tal Demonstrativo tem por escopo a apuração do resultado do ato cooperado na atividade COMERCIALIZAÇÃO DE

*PRODUTOS AGROPECUÁRIOS. Sendo assim, buscamos isolar as receitas, despesas e custos que fossem inerentes somente a esta atividade. As contas abaixo citadas fazem parte dos "Demonstrativos do Resultado do Exercício - Analíticos", (Fls. 726 a 794, 809 a 877, 891 a 960, 969 a 999). Os "Demonstrativos do Resultado Econômico", das atividades LOJA AGROPECUÁRIA, SUPERMERCADO, POSTO DE COMBUSTÍVEL e FABRICA DE RAÇÃO, estão coligidos a (Fls. 1.023 a 1.263).*

#### **9.5.1.1 - APURAÇÃO DOS INGRESSOS**

*Do total de receitas com produtos agropecuários (linha 2), (conta 03.01.01.01.01.02) foi subtraída a receita da venda de ração (linha 3), (valor apurado no Demonstrativo do Resultado Econômico), visto que tal atividade será controlada a parte.*

[...]

#### **9.5.1.2 - APURAÇÃO DOS DISPÊNDIOS**

*Do total das contas devolução de produtos agropecuários (03.01.01.01.02.02), imposto sobre produtos agropecuários (03.01.01.01.02.05) e custo do produto agropecuário vendido (03.01.01.02.02.01), foram subtraídos os valores referentes à atividade FABRICA DE RAÇÃO, visto que tal atividade será objeto de demonstrativo próprio.*

[...]

#### **9.5.1.3 - APURAÇÃO DO RESULTADO DO ATO COOPERADO (linha 43)**

*É a diferença entre os totais de ingressos (linha 21) e dispêndios. (linha 42).*

**9.5.2 - DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO RESULTADO - ATO COOPERADO - FÁBRICA DE RAÇÃO, (Fls. 68/71/74/77/80/83/86/89/92), LOJA AGROPECUÁRIA (Fls. 69/72/75/78/81/84/87/90/93), e SUPERMERCADO, (Fls. 68/71/74/77/80/83/86/89/92).**

*Como já mencionado alhures, o ato cooperado nestas atividades é controlado pela saída, ou seja, conforme as vendas para cooperados e não cooperados.*

*A apuração do índice de ato cooperado nestas atividades foi objeto de explanação nos itens 9.2, 9.3 e 9.4 deste relatório.*

*Para fins de apuração do resultado do ato cooperado nestas atividades foram considerados as receitas, despesas e custos, conforme constam dos "Demonstrativos de Resultado Econômico". (Fls. 1024 a 1093, 1095 a 1130, 1132 a 1203).*

[...]

#### **9.5.3 - DEMONSTRATIVO DA SOBRA OU PERDA DO EXERCÍCIO - ATO COOPERADO - COOPERATIVA A1. (Fls. 69/72/75/78/81/84/87/90/93)**

*Nesta planilha são consolidados os resultados dos atos cooperativos das diversas atividades (linha 80, linha 81, linha 82, linha 83) desenvolvidas pela COOPERATIVA A1.*

*Considerando que tais resultados representam a sobra (lucro) ou a perda (prejuízo), exclusivamente do ato cooperado, tais resultados foram somados entre si, resultando assim, (linha 84), na sobra (lucro) ou perda (prejuízo) total da COOPERATIVA A1, relativamente ao ato cooperado.*

*Se o resultado da linha 84 for positivo, [...]*

*[...]*

*Sendo assim, se para fins de apuração do resultado do exercício o contribuinte em sua escrituração o fez de forma global, para bem ajustar tal procedimento ao que determina a legislação aplicável, então mister se faz a adoção das seguintes providências:*

*a) O resultado negativo do ato cooperativo (perda) será adicionado ao Resultado do Exercício para fins de Apuração do Lucro Real.*

*b) O resultado positivo do ato cooperativo (sobra) será excluído do Resultado do Exercício para fins de apuração do Lucro Real.*

*[...]*

A simples leitura dos tópicos contidos no TVF deixa bem evidente que os débitos de IRPJ abrangidos neste debate não foram apurados no contexto de um procedimento de "verificações obrigatórias", que consistiria no mero cotejamento entre os "valores de IRPJ" constantes da escrituração e os "valores de IRPJ" declarados pela contribuinte.

Não há como sustentar que a menção às "verificações obrigatórias" no MPF produziu o efeito de excluir a espontaneidade do contribuinte em relação a aspectos da "apuração" do IRPJ que vão muito além daquele tipo de procedimento fiscal.

Desse modo, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial da contribuinte.

*(documento assinado digitalmente)*

Rafael Vidal de Araujo