



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

Processo nº 13892.000956/2003-06
Recurso nº 165.169 Voluntário
Acórdão nº 1803-00.258 – 3ª Turma Especial
Sessão de 25 de janeiro de 2010
Matéria IRPJ - ANOS-CALENDÁRIO: 2001 a 2004
Recorrente COOPERATIVA A1
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

Assunto: IRPJ

Exercícios: 2001 a 2004

Ementa: PARCELAMENTO ESPECIAL. DÉBITOS RELATIVOS A PERÍODO SOB AÇÃO FISCAL. CONFISSÃO. ESPONTANEIDADE. INOCORRÊNCIA – 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 dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

OPERAÇÕES ENTRE COOPERATIVAS – ATO COOPERATIVO – INÍCIO DE VIGÊNCIA – Apenas revestem a condição de atos cooperativos, para fins fiscais, as operações entre cooperativa singular e cooperativa central a partir da data de deferimento do pedido de filiação. Convenções particulares não prevalecem sobre dispositivos da legislação tributária.

IRPJ - COOPERATIVAS - RECEITAS FINANCEIRAS - ATO NÃO-COOPERATIVO - TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO -As aplicações financeiras, ainda que permitidas, não se qualificam como ato-cooperativo tal

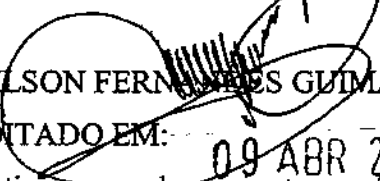
qual definido no art. 79 da Lei 5764/71, e estão portanto sujeitas à tributação pelo IRPJ (art. 111, Lei 5764). Contudo, os tributos devem incidir sobre o resultado, e não sobre a totalidade da receita.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir as multas isoladas decorrentes do não recolhimento de estimativas de IRPJ do período apurado, e tributar apenas os ganhos líquidos percebidos nas aplicações financeiras, vencidos o Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior (Relator), que dava provimento ao recurso em relação aos valores incluídos no PAES, e os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães e Marcos Antonio Pires, que mantinham as multas isolada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Luciano Inocência dos Santos.


SELENE FERREIRA DE MORAES - Presidente

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR - Relator


WILSON FERNANDES GUIMARÃES - Redator-Designado

EDITADO EM:

09 ABR 2010

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Selene Ferreira de Moraes, Marcos Antonio Pires, Walter Adolfo Maresch, Benedicto Celso Benício Júnior e Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira.

Relatório

No procedimento de verificações obrigatórias, durante ação fiscal desenvolvida junto à cooperativa acima identificada, constatou-se a ocorrência de falta de recolhimento do Imposto de Renda – Pessoa Jurídica (IRPJ) devido por ocasião do encerramento do período de apuração anual, bem como do devido sobre a base estimada mensal (ressalvados os balanços/balancetes de suspensão ou redução), o que resultou na emissão do Auto de Infração de fls. 12 a 22, em que estão descritas tais infrações:

- IRPJ – Diferença Apurada entre o Valor Escriturado e o Declarado/Pago (Falta de recolhimento) – fl. 13; –

- Multa de Ofício aplicada isoladamente, relativa à falta de recolhimento sobre a base estimada mensal – fl. 13;

O procedimento fiscal está descrito em Relatório da Atividade Fiscal – Auto de Infração de IRPJ circunstanciado, de fls. 25 a 54, e anexos, que expressamente fazem parte do auto de infração lavrado.

Em relação ao item 1 supra, foi lançado o IRPJ com multa de ofício de 75%, e em relação ao item 2 foi lançada a multa de ofício, isoladamente, também de 75%, como segue:

EXATÃO	VALOR DO PRINCIPAL	JUROS DE MORA	MULTA DE OFÍCIO	TOTAIS – R\$
IRPJ	232.878,80	71.755,87	174.659,09	479.293,76
IRPJ	0,00	0,00	295.297,90	295.297,90
TOTAL				774.591,66

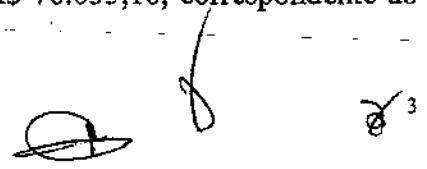
Por meio postal, com Aviso de Recebimento (AR), fl. 1265, a contribuinte recebeu o auto de infração, o Relatório de Atividade Fiscal e as planilhas nele referidas, no dia 12 de janeiro de 2004.

O mencionado Relatório de Atividade Fiscal (fls. 25 a 54) descreve minuciosamente o procedimento fiscal e as razões e provas em que se assenta a exigência de ofício.

Inconformada, em 10 de fevereiro de 2004, a cooperativa impugnou as exigências fiscais relativas ao IRPJ, por meio da petição de fls. 1.266 a 1.292, instruída com as peças processuais de fls. 1.293 a 1355, em que alega:

“Da Desconsideração de Valores Declarados pela Impugnante no Paes – Parcelamento Especial instituído pela Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003.” (itens 4 a 15, fls. 1.270 a 1.274)

Neste primeiro argumento, informa a impugnante ter aderido ao Paes em 30 de julho de 2003, e desde então ter mantido em dia os pagamentos correspondentes. Diz ter confessado valores devidos a título de Imposto de Renda, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Cofins e PIS/Pasep. Sua “Declaração de Parcelamento Especial – Paes” foi recebida via Internet pelo Agente Receptor Serpro em 28 de novembro de 2003, sob o nº 1715816032 (item 6). No caso do IRPJ, a importância confessada foi de R\$ 78.033,18, correspondente ao período fiscalizado (item 7, fl. 1.271).



Embora informados desse fato antes da lavratura do Auto de Infração, os Auditores Fiscais da Receita Federal simplesmente o teriam ignorado e promovido o lançamento como se o parcelamento não existisse. Entende que apenas as diferenças não incluídas no Paes poderiam ser objeto de lançamento de ofício. Embora estivesse sob ação fiscal desde 3 de junho de 2003, apenas tomou ciência da lavratura do Auto de Infração, por via postal, no dia 12 de janeiro de 2004.

E diz mais, à fl. 1.271:

7. A título de Imposto de Renda – Pessoa Jurídica, foi declarada no Parcelamento Especial – Paes a importância total de R\$ 78.033,18 (...), correspondente ao período fiscalizado, débito este que a impugnante vem pagando desde então, na forma prevista naquela legislação, tudo conforme comprovam os documentos anexados à presente.

Ao alegar a ilegalidade do lançamento que inclui os valores confessados e parcelados, assim se expressa a impugnante, às fls. 1.272/1.273:

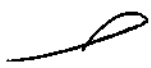
10. O procedimento fiscal, no particular, ao proceder o lançamento das importâncias que a Impugnante já havia confessado e submetido ao parcelamento autorizado pela Lei nº 10.684/2003, implica em ilegalidade que se evidencia, com toda clareza, quando se constata que, com a lavratura do auto de infração passou ela a ter dois débitos derivados dos mesmos fatos, o primeiro representado pelo parcelamento, que tem a natureza irrevogável e irrevogável, nos termos do § 2º, do art. 1º, da citada Lei, e o segundo pela exigência levada a efeito através do lançamento ora impugnado.

11. Registre-se, por oportuno, que a Impugnante requereu sua adesão ao PAES ainda em data de 30/07/2003, tendo apresentado sua “Declaração de Parcelamento” no último dia previsto para a prática do ato – 28/11/2003 –, e, embora seja verdade que nestas datas já se encontrava sob a ação fiscal, que teve início em 03 de junho do mesmo ano, o fato relevante é que o lançamento somente restou formalizado, com a intimação do contribuinte, em data de 12 de janeiro último, ocasião em que recebeu a Impugnante, via Correios, as respectivas notificações.

Alega ainda que a essa época não havia lançamento formalizado, nem qualquer impedimento legal pelo mero fato de estar sob ação fiscal. Adicionalmente, a legislação permitia a inclusão de débitos ainda não constituídos e até dos que já estivessem em fase de execução fiscal. Assim, se mantido o lançamento, seria significativamente agravado o valor da exigência, em virtude da multa de ofício, incabível quando ainda não concluído o lançamento, e se contrariaria o objetivo confesso da lei, que era “[...] a recuperação econômica do contribuinte mediante o alongamento e parcelamento de seus débitos fiscais, trazendo-o novamente à regularidade quanto às suas obrigações de natureza tributária.” (fl. 1.273)

E assim conclui a impugnante o referido tópico:

14. Sendo assim, posto que os valores confessados e declarados pela Impugnante para o efeito de sua inclusão no PAES não eram passíveis de lançamento por parte dos Srs. Auditores Fiscais, que, neste particular, agiram com inegável excesso de zelo, tem-se que, do montante lançado deve ser excluída, de pronto, a importância de R\$ 78.033,18 (...), reduzindo-se o valor



do tributo para a diferença, com seus acréscimos legais. (fl. 1.274)

O tópico seguinte trata “Do Descabimento da Multa Isolada”, nos itens 16 a 20 (fls. 1.274 a 1.277).

Com base em precedentes administrativos do 1º CC-MF, cujas ementas transcreve às fls. 1.276/1.277, sustenta a impugnante que a exigência cumulativa da multa de ofício em relação ao IRPJ apurado pela Fiscalização, ao refazer sua apuração do lucro real anual, com a multa de ofício, aplicada isoladamente, pela falta de pagamento da parcela do IRPJ estimada mensalmente – conforme apuração especialmente feita para esse fim –, “[...] outra coisa não é do que aplicar a mesma multa duas vezes sobre o mesmo fato, o que, absolutamente, não é autorizado pelo dispositivo plasmado no inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, por representar um inegável *bis in idem*.” (item 19, fl. 1.275).

O tópico seguinte da impugnação trata “Dos Erros e Imprecisões Constantes dos Demonstrativos que Dão Suporte ao Lançamento” às fls. 1.277 a 1.287, itens 21 a 38.

Inicialmente, descreve a impugnante os seis demonstrativos anexos ao relatório fiscal, à fl. 1.277:

21. [...] os quatro primeiros tendo por finalidade a apuração dos índices de participação de cooperados e não-cooperados nos diversos setores de atividades da empresa, o seguinte para o fim de demonstrar, nos respectivos exercícios, o resultado do ato cooperativo, e o último contendo os cálculos relativos à apuração do tributo, em suas bases mensais estimadas (para efeito de cálculo da multa isolada) e anuais.

Logo depois, aceita como corretas as planilhas denominadas “Demonstrativo de Apuração do Índice de Vendas de Mercadorias a Cooperados – Atividade Loja Agropecuária”, “Demonstrativo de Apuração do Índice de Vendas de Mercadorias a Cooperados – Atividade Fábrica de Ração”, bem como a denominada “Demonstrativo do Índice de Venda de Mercadorias a Cooperados – Atividade Supermercado”, esta última por falta de adequado controle de sua parte.

Em relação ao “Demonstrativo de Apuração do Índice de Aquisição de Produtos Agropecuários de Cooperados”, porém, a contribuinte alega, no item 24, que a Fiscalização não se houve com o mesmo acerto em relação aos meses de janeiro a junho de 2000 – o que repercute nos cálculos posteriores em que tais índices foram utilizados. Nesse período não foram considerados como atos cooperativos as operações realizadas com a Cooperativa Central Oeste Catarinense – Coopercentral.

As referidas operações, praticadas no período de 1º de janeiro a 15 de junho de 2000, foram consideradas como se feitas com “não-associados”, o que derrubou os índices de operações com associados, e afetou todos os cálculos em que tais índices são utilizados, com conseqüente elevação da base de cálculo tributável. No tocante ao recebimento de produtos, 99 % provêm de produtores associados e apenas um por cento de não-cooperados (item 26, fl. 1.279).

A desconsideração da filiação da impugnante à cooperativa central nesse período teria derivado de motivação meramente formal, em vista do deferimento do pedido de filiação apenas em 16 de junho de 2000. Ocorre que a impugnante sucedeu integralmente, como incorporadora, as cooperativas Central Agropecuária Santa Lúcia e Regional Arco-Íris,



já filiadas de longa data. Por este motivo, a ata nº 474, da sessão do Conselho de Administração da Coopercentral, registrou que a filiação possuía efeito retroativo a 1º de janeiro de 2000 (item 28, fls. 1.279/1.280).

Além disso, as referidas operações com a Coopercentral teriam sido apenas de aquisição de leitões repassados aos associados da impugnante para cria, cria e engorda. Nesse caso, a condição ou situação do fornecedor é irrelevante para caracterizar o ato, se cooperativo ou não. Relevante é que o destinatário dos leitões seja associado, da mesma forma que em relação ao fornecimento dos demais insumos da atividade agropecuária, critério corretamente adotado pelos auditores fiscais no tocante ao fornecimento de ração animal pela impugnante.

Afirma que houve equívoco da fiscalização ao confundir os leitões (insumos, *lato sensu*) com produtos agrícolas acabados.

Finalmente, a partir do item 33. (fl. 1.281), ataca o critério adotado pela Fiscalização na elaboração do "Demonstrativo de Apuração do Resultado do Ato Cooperado", de considerar "[...] como despesas imputáveis ao ato cooperativo valores que absolutamente não o são, enquanto que determinadas receitas, sem dedução de qualquer despesa, foram consideradas como ato não-cooperativo, do que são exemplos a receita e a despesa financeira.", que distorce os resultados, como se a cooperativa praticasse a maior parte de suas operações com não-associados.

Refere-se, então, ao Parecer Normativo 73/75, e seguintes, que determinam a apuração distinta dos resultados obtidos nas operações com associados e não-associados, vinculando-se diretamente, quando exclusivos, a receita e a despesa e proporcionalmente, os que forem comuns a ambas as categorias. Assim, as despesas com a CSLL e o IRPJ que, a seu ver, incidem ambos apenas sobre os resultados com não-associados, não podem ser apropriadas, ainda que proporcionalmente, ao ato cooperativo a fim de reduzir seu resultado.

Por exemplo, no ano-calendário de 2000, embora a impugnante tenha praticado 73 % de suas operações com associados afirma-se que, na parcela correspondente aos 27 % de operações com terceiros obteve lucro real de R\$ 1.009.040,22, superior ao resultado líquido total do exercício, que alcançou apenas R\$ 968.417,12 (item 37, fl. 1.283).

Assevera-se no item 40 (fl. 1.284) que a Fiscalização considerou "[...] toda a receita financeira como ato não-cooperativo e toda a despesa como ato cooperativo."

Rejeita também a impugnante a classificação adotada pela Fiscalização, de receitas financeiras, de valores que não podem ser assim classificados para efeitos tributários, tais como os juros recebidos de associados e clientes relativos a atrasos no cumprimento de suas obrigações – o que não se confunde com ganhos no mercado financeiro.

O critério de tributação adotado vem a onerar as cooperativas (em que a própria receita seria atingida, e não o resultado) em relação às demais empresas, que têm gravado "[...] assim apenas o resultado positivo da pessoa jurídica, ou seja o lucro." (itens 42 e 43, fl. 1.285).

Transcreve, em seguida, ementas de precedentes administrativos em que se admite a compensação das receitas de aplicações financeiras com as despesas financeiras provenientes de empréstimos contraídos na rede bancária.

Em "Esclarecimentos Finais – I" (itens 39 a 47, fls. 1.288 a 1.291), a impugnante alerta para os altos percentuais das operações praticadas com associados em relação àquelas com terceiros e afirma que, nos últimos anos, a média foi de 82% com



associados, contra 18 % com não-associados; os números individuais de alguns anos são ainda mais expressivos, e chegam até 99,9 % de operações com associados, em certos setores de suas atividades. Os números são extraídos dos demonstrativos elaborados pela própria Fiscalização.

Assim, patenteia-se a total inconsistência nos dois últimos demonstrativos em relação aos anteriores, o que os torna inaceitáveis, por contraditórios, pois os primeiros indicam que a cooperativa pratica a maior parte de suas operações com associados e os dois últimos tentam demonstrar que, ainda assim, a maior parte dos resultados obtidos tem origem nas operações com não-associados (fl. 1.291).

Já em "Esclarecimentos Finais - II" (itens 48 a 50, fls. 1.291/1.292), a impugnante refere-se à complexidade dos números e cálculos, vinculados a seis demonstrativos distintos e ao Relatório Fiscal de quase quarenta laudas, além do fato de terem sido emitidos quatro autos de infração igualmente complexos, também pela referência a elevada quantidade de documentos, não-lhe foi possível refazer todos os demonstrativos e deles extirpar as incorreções aqui apontadas. Mesmo assim, entende procedente a impugnação e, aceitas suas razões, nada restará a ser mantido do procedimento fiscal.

Juntamente com a impugnação, a cooperativa apresentou apenas cópias de: ata de assembléia geral de seus associados (fls. 1.293 a 1.296); seu estatuto (fls. 1.297 a 1.322); Paes - Pedido de Parcelamento Especial (fl. 1.323); Declaração de Desistência (fl. 1.324); Extrato de Tramitação - STF (fl. 1.325); Petição pela desistência do recurso extraordinário nº 396049 (fls. 1.326/1.327); Paes - Confirmação de Recebimento de Pedido (fl. 1.328); Recibo de Entrega da Declaração Paes (fl. 1.329); Declaração Paes (fls. 1.330 a 1.348); Documentos de Arrecadação de Receitas Federais - Darf código 7122 (fls. 1.349 a 1.335).

Ao analisar os argumentos apresentados pelo contribuinte na citada impugnação, a 3ª TURMA - DRJ EM FLORIANÓPOLIS - SC decidiu pela procedência apenas parcial do auto de infração, reduzindo o total das multas de ofício isoladas, que passaram de R\$ 295.297,90 para R\$ 196.865,26, em virtude da aplicação retroativa da legislação mais benéfica ao contribuinte.

Assim foi ementado referido acórdão:

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

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

OPERAÇÕES FINANCEIRAS ATIVAS. ATOS NÃO-COOPERATIVOS. TRIBUTAÇÃO.

O resultado das operações financeiras ativas (aplicações) promovidas pelas cooperativas, constituído pelas respectivas receitas, com exclusão apenas das despesas diretamente vinculadas a essas operações, devidamente comprovadas, constitui ato não-cooperativo e, como tal, sujeito à incidência do Imposto de Renda.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA ACOMPANHADA DO TRIBUTO.



Além da multa de ofício calculada sobre os tributos não pagos no vencimento, que é aplicável em relação a qualquer tributo independentemente de sua sistemática de apuração, os contribuintes que deixarem de recolher no curso do Ano-calendário o IRPJ ou a CSLL devidos a título de antecipação (parcelas de estimativa) sujeitam-se também à multa de ofício, aplicada isoladamente, calculada sobre os valores de antecipação não pagos.

OPERAÇÕES ENTRE COOPERATIVAS. ATO COOPERATIVO. INÍCIO DE VIGÊNCIA.

Apenas revestem a condição de atos cooperativos, para fins fiscais, as operações entre cooperativa singular e cooperativa central a partir da data de deferimento do pedido de filiação. Convenções particulares não prevalecem sobre dispositivos da legislação tributária.

ABRANDAMENTO DE PENALIDADE. APLICAÇÃO RETROATIVA DE LEI MAIS BENIGNA. REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA ISOLADAMENTE DE 75% PARA CINQUENTA POR CENTO.

Por força da retroatividade benigna, aplica-se a lei a fatos pretéritos não definitivamente julgados quando lhes comine penalidade menos-severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

PARCELAMENTO ESPECIAL - PAES. INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL. ESPONTANEIDADE EXCLUÍDA.

O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas. Destarte, a confissão parcial da dívida e a adesão ao Paes, após o início do procedimento fiscal, não revestem o caráter de espontaneidade, não operam qualquer efeito contra o lançamento de ofício, nem dispensam a contribuinte do pagamento da multa de ofício e dos juros moratórios lançados.”

Cientificado do aresto em 07/12/2007, o contribuinte apresentou Recurso a este Conselho, em 18/12/2007, apresentando, substancialmente, argumentos símiles aos elencados na instância administrativa precedente.

É o relatório do essencial.



8
m

Voto Vencido

Conselheiro BENEDICTO CELSO BENÍCIO JUNIOR, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos legais para seu segmento.
Dele conheço.

Para melhor exposição dos tópicos tratados, mister se faz subdividir o teor dispositivo do presente *decisum*, da forma que adiante se dispõe.

I. Da desconsideração de valores declarados no PAES (Lei nº 10.684/03)

Inicialmente, sustenta a cooperativa ter aderido ao PAES em 30 de julho de 2003. Afirma que, desde então, realizou tempestivamente todos os pagamentos pertinentes. Aduz, ainda, que confessou valores de IRPJ parcialmente lançados pelo auto de infração atacado, relativos ao período de apuração analisado pelo agente autuante (anos-base de 2000 a 2002), no importe de R\$ 78.033,18.

Por conta desta circunstância, diz o contribuinte ser necessário que se expurgue, da peça infracional, os débitos de IRPJ acima especificados, já incluídos no Programa de Parcelamento da Lei nº 10.684/03, bem como os correlatos encargos moratórios lançados. Assevera, ainda, neste sentido, que, não obstante tenha aderido ao PAES apenas depois do início do presente procedimento fiscal oficioso (03 de junho de 2003), logrou optar pelo parcelamento antes da própria lavratura do auto de infração em debate, do qual teve ciência somente em 12 de janeiro de 2004 (fl. 1265).

Entendo, neste ponto, caber total razão ao pleito da peticionária.

Com efeito, o Programa de Parcelamento em comento destinou-se a possibilitar o fracionamento dos passivos tributários das empresas, de molde a promover a ampla regularização fiscal dos administrados. Imbuído de tal espírito, o legislador houve por bem inserir na sistemática da Lei nº 10.684/03 ampla gama de débitos passíveis de inclusão no programa.

O artigo 1º do citado diploma é revelador, ao dispor sobre a possibilidade de inclusão, no PAES, de débitos dos mais variados, vencidos até 28 de fevereiro de 2003, objeto ou não de prévia constituição:

“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. (...)”

Igualmente proveitosa é a lembrança do contribuinte acerca do artigo 1º da Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 3, de 1º de setembro de 2003, que expressamente possibilita ao contribuinte inserir, no PAES, débitos objeto de ação fiscal não concluída até 31 de outubro de 2003, desde que ainda não declarados ou confessados:

“Art. 1º Fica instituída declaração -Declaração Paes- a ser apresentada até o dia 31 de outubro de 2003 pelo optante do parcelamento especial de que trata a Lei 10.684/03, pessoa física ou, no caso de pessoa jurídica ou a ela equiparada, pelo estabelecimento matriz, com a finalidade de:

(...)

IV - confessar débitos, não declarados e ainda não confessados, relativos a tributos e contribuições correspondentes a períodos de apuração objeto de ação fiscal por parte da SRF, não concluída no prazo fixado no caput, independentemente de o devedor estar ou não obrigado à entrega de declaração específica.”

Orientação idêntica à ora defendida já foi consagrada em julgados anteriores deste órgão, conforme se pode comprovar da leitura das ementas abaixo projetadas:-

“LEI Nº. 10.684/2003 (PAES - REFIS II) - DÉBITOS CONFESSADOS DURANTE O PRAZO DA VIGÊNCIA DA LEI E ANTES DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO - MULTA DE OFÍCIO - DESCABIMENTO - O Programa Especial de Parcelamento - PAES, instituído pela Lei nº. 10.684, de 30 de maio de 2003, abrange confissão de débitos com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, não declarados e ainda não confessados, relativos a tributos e contribuições correspondentes a períodos de apuração objeto de ação fiscal por parte da SRF não concluída no prazo da vigência da lei, independentemente de o devedor estar ou não obrigado à entrega de declaração específica. Assim, se a adesão ao Programa Especial de Parcelamento foi realizada dentro do prazo de vigência da lei e antes da lavratura do Auto de Infração, não só deve ser cancelada a exigência principal, como também a multa de ofício, isto pela preponderância da norma especial em relação à regra geral, ao estabelecer uma outra realidade, de forma temporária e em caráter de exceção. (Ac. 1º CC – 104-21.616/06)”

“LEI Nº 10.684/2003 - PARCELAMENTO DE DÉBITOS CONFESSADOS RELATIVOS A PERÍODOS DE APURAÇÃO OBJETO DE AÇÃO FISCAL NÃO CONCLUÍDA DURANTE A VIGÊNCIA DA LEI - DÉBITOS CONFESSADOS DURANTE O PRAZO DA VIGÊNCIA DA LEI E ANTES DA LAVRATURA DO AUTO



DE INFRAÇÃO - O Programa Especial de Parcelamento - PAES, instituído pela Lei nº. 10.684, de 30 de maio de 2003, abrange confissão de débitos com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, não declarados e ainda não confessados, relativos a tributos e contribuições correspondentes a períodos de apuração objeto de ação fiscal por parte da SRF não concluída no prazo da vigência da lei, independentemente de o devedor estar ou não obrigado à entrega de declaração específica. Assim, se a adesão ao Programa Especial de Parcelamento foi realizado dentro do prazo de vigência da lei e antes da lavratura do Auto de Infração, é de se excluir da base de cálculo da exigência o valor confessado, desde que este se refira a mesma matéria constante do lançamento. (Ac. 1º CC - 104-22.312/06)"

Pois bem. Deve-se ressaltar, por fim, que a circunstância da inclusão, no PAES, de parcela dos débitos oficiosamente lançados no AII atacado – conforme defendido pelo contribuinte – está amplamente demonstrada nos autos (mais especificamente, na Declaração PAES colacionada às fls. 1329 e ss).

Por tudo isso, no que se refere a este ponto recursal, dou guarida à pretensão do autuado, para determinar a redução do imposto lançado em R\$ 78.033,18, mais respectivos encargos moratórios – tudo sem prejuízo do quanto estabelecido adiante.

II. Da concomitância da multa de ofício genérica e das multas isoladamente aplicadas

Em segundo lugar, sustenta a cooperativa a impossibilidade de cominação conjunta da multa de ofício genérica, fruto do recolhimento a menor do IRPJ, de um lado, e das multas isoladas, derivadas da falta de pagamento das estimativas mensais devidas, de outro lado.

Sou favorável, também neste ponto, ao pedido formulado em sede de recurso. Com efeito, este Conselho já firmou remansoso entendimento no sentido da insustentabilidade da aplicação conjunta da multa de ofício e das multas isoladas.

Importa lembrar, a respeito, que é lícito ao contribuinte, no bojo do regime de apuração pelo lucro real anual a que está sujeito, optar pelo pagamento de IRPJ estimado, mediante parcelas mensais. Tal sistemática do recolhimento por estimativa configura mero mecanismo de facilitação da arrecadação, voltado a possibilitar ao Fisco a percepção antecipada das rendas do imposto, antes do aperfeiçoamento do fato gerador no último dia do ano-base.

O recolhimento das parcelas mensais, portanto, encerra um caráter meramente acessório e instrumental, ligado ao dever precípuo de recolher o IRPJ apurado no ano findo. Noutras palavras, o lucro real anual representa a base impositiva do IRPJ, ainda que se façam estimativas mensais isoladas, e o dever principal do contribuinte é apenas o de recolher a exação apurada no ano todo, seja ela igual, maior ou menor que a soma dos pagamentos mensais parciais e antecipados.

A imposição de multas isoladas, decorrentes da não quitação das estimativas, mostra-se, assim, como sanção pecuniária incidente sobre o descumprimento de mera obrigação acessória. Sua imposição deve se dar, preferencialmente, durante a vigência do ano-calendário correlato, antes que se aperfeiçoe o fato gerador complexo do IRPJ – momento em



11

que se torna possível o lançamento oficioso do imposto efetivamente devido, calcado no final lucro real anual.

Admitir a concomitância das duas espécies de multa – de ofício e isolada – significaria punir duas vezes o contribuinte pela mesma falta – não recolhimento do IRPJ cabível. Sobre o assunto, magistral é a síntese veiculada na seguinte ementa de julgamento, lavrada por este conselho:

“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 dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (Ac. 1º CC – 103-23.615/08)”

Em idêntico diapasão:

“MULTA ISOLADA - MULTA DE OFICIO - CONCOMITANCIA - IMPOSSIBILIDADE - A coexistência da multa de lançamento de ofício com a multa isolada no mesmo lançamento somente é possível quando as suas bases de cálculo forem distintas, o que não é o caso dos autos. (Ac. 1º CC – 103-23.613/08)”

“MULTA ISOLADA CUMULADA COM LANÇAMENTO DO TRIBUTOS - INAPLICABILIDADE - A multa isolada, prevista no art. 44, § 1º, da Lei 9430/96, somente deve ser aplicada, isoladamente, quando a pessoa jurídica, sujeita ao recolhimento por estimativa (art. 2º da Lei 9430/96), deixar de fazê-lo no ano-calendário. Na hipótese em que há lançamento de ofício, cabe apenas a multa de ofício prevista nos incisos I ou II do art. 44 (caput). (Ac. 1º CC – 108-09.552/08)”

Dado o exposto, pois, reconheço retidão nas alegações da cooperativa, de maneira a que se determine o expurgo, do auto de infração lavrado, de todas as multas isoladas decorrentes do não pagamento das estimativas mensais de IRPJ.

III. Das operações praticadas com a Cooperativa Central Oeste Catarinense – Impossibilidade de caracterização como ato cooperativo

Terceiramente, defende a empresa autuada que o trabalho fiscal empreendido incorreu em erro ao deixar de qualificar, como ato cooperativo, as operações realizadas entre a

12

peticionária e Cooperativa Central Oeste Catarinense - Coopercentral, durante o período compreendido entre 1º de janeiro e 15 de junho do ano de 2000.

Consoante entendimento do agente autuante, corroborado pelo acórdão ora guerreado, dita cooperativa central não poderia, antes de 16 de junho de 2000, ser considerada como associada à recorrente, eis que a filiação desta à primeira só foi formalmente deferida na data acima indigitada (vide Ata nº 474 do Conselho de Administração da Coopercentral). Em consequência, todos os atos pretéritos à homologação da filiação deveriam ser considerados como operações não-cooperativas, sujeitas à tributação ordinária de IRPJ.

Entendo irretocável a decisão manifestada pela douta DRJ. Em verdade, como facilmente denotado dos autos, a filiação da postulante à Cooperativa Central Oeste Catarinense só foi formalizada nos idos de junho de 2000. Até então, ambas as empresas não poderiam ser consideradas como “associadas”, de maneira a que as operações entre elas não pudessem ser reconhecidas como outra coisa que não atos de natureza não-cooperativa.

O fato de citada filiação ter sido concedida com efeitos retroativos, para vigor a partir de 1º de janeiro, não traz implicações fiscais, uma vez que o artigo 123 do CTN, abaixo estresido, explicitamente proíbe a oposição das convenções particulares aos interesses e às pretensões fazendárias:

“Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.”

No mais, a asserção de que as operações travadas com a Coopercentral se limitavam à aquisição de leitões, ulteriormente repassados aos associados da recorrente para cria, cria e engorda, não pode ser levada em consideração, para fins de modificação da classificação fiscal dada a estes negócios. Assim é, justamente, porquanto a recorrente não logrou comprovar nos autos, por qualquer meio lícito, a veracidade destas afirmações aduzidas.

Diante do exposto, entendo correta a conduta do agente autuante. Determino seja mantida a incidência ordinária do IRPJ sobre as operações praticadas entre a recorrente a Coopercentral, durante o interregno de 1º de janeiro e 15 de junho de 2000, nos moldes da autuação realizada.

IV. Da tributação das receitas de aplicações financeiras sem dedução das despesas de idêntica natureza

Por derradeiro, questiona a interessada o entendimento de que a tributação de receitas oriundas de aplicações financeiras deva ser realizada, pelo Fisco, sobre a totalidade dos montantes percebidos, sem exclusão das despesas para tanto efetuadas.

O cerne da discussão, neste ponto, não tange à incidência de IRPJ sobre tais espécies de rendimentos financeiros – eis que este fato é reconhecido pela própria recorrente –, mas, sim, à imperiosidade da exclusão dos gastos feitos pelo contribuinte para a fruição dos investimentos. Visa-se, com isso, a que sejam tributados somente os ganhos líquidos percebidos, e não o próprio patrimônio da cooperativa autuada.

Neste tópico, reconheço, mais uma vez, correção ao posicionamento aventado no recurso. Este Conselho, em diversas ocasiões, referendou esse entendimento, por conceber que a tributação de receitas derivadas de investimentos financeiros (atos não-



cooperativos) devesse se ater apenas ao resultado líquido, e não à totalidade das rendas auferidas.

Nesta esteira:

“COOPERATIVA - APLICAÇÕES FINANCEIRAS - Na tributação do resultado positivo auferido por cooperativas em aplicações financeiras, tributa-se somente o rendimento real, apurado pelos índices oficiais de inflação, sob pena de desrespeito ao disposto no art. 43 do Código Tributário Nacional. (1ª Turma – CSRF – 01-05.460/06)”

“IRPJ/CSL - COOPERATIVAS - RECEITAS FINANCEIRAS - ATO NÃO-COOPERATIVO - TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO -As aplicações financeiras, ainda que permitidas, não se qualificam como ato cooperativo tal qual definido no art. 79 da Lei 5764/71, e estão portanto sujeitas à tributação pelo IRPJ e CSL (art. 111, Lei 5764). Contudo, os tributos devem incidir sobre o resultado, e não sobre a totalidade da receita. (1ª Turma – CSRF – 01-05.139/04)”

É inadmissível o entendimento esposado no aresto combatido. Não há como se classificar, à conta dos atos cooperativos, as despesas efetuadas pelo contribuinte para a realização dos investimentos financeiros. Isto assim é porque os respectivos rendimentos, inquestionavelmente, já são postos pela Fazenda na vala dos resultados de operações não-cooperativas (tributáveis). Ora, parece óbvio, portanto, que os montantes despendidos para remuneração das instituições financeiras encerrem a mesma natureza – no caso, acréscimos e deduções de renda exacionável, fruto de operações que refogem ao conceito de ato cooperativo puro.

Em atenção ao quanto suplicado pelo contribuinte, reconheço a ilegalidade da tributação das receitas totais das aplicações financeiras, sem deduções das despesas de idêntica espécie. Para que se sane, importante, então, que do auto de infração em estudo sejam expurgados todos os dispêndios realizados pelo contribuinte, referentes às aplicações em investimentos geridos por bancos e instituições financeiras não- associados.

Isto posto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, para: a) excluir, do auto de infração lavrado, o montante de IRPJ confessado pelo contribuinte ao PAES, pertinente aos anos-calendários de 2000 a 2002, bem como respectivos encargos cominados; b) afastar a incidência das multas isoladas previstas na autuação, derivadas do não recolhimento de estimativas de IRPJ do período apurado; e c) expurgar, da base de cálculo do IRPJ, as despesas relativas aos rendimentos de aplicações financeiras mantidas por instituições não-associadas.


BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR



14
25

Voto Vencedor

Conselheiro WILSON FERNANDES GUIMARÃES, Redator-Designado

A questão posta em debate e que provocou divergência em relação ao entendimento esposado pelo ilustre Conselheiro Relator, diz respeito aos efeitos decorrentes do pedido de parcelamento especial formalizado no curso da ação fiscal.

Sustenta a Recorrente, em apertada síntese, que, tendo confessado e declarado, no PAES (Lei nº 10.684/03), valores apurados pela autoridade fiscal, tais montantes não poderiam ser objeto de lançamento de ofício.

De início, releva destacar que não existe dúvida quanto ao fato de que o pedido de parcelamento aqui em discussão foi formalizado após o início do procedimento fiscal, vez que este foi instaurado em 03 de junho de 2003 e aquele foi protocolizado em 30 de julho do mesmo ano.

Nessa linha, importa definir se a norma trazida pela Portaria PGFN/SRF nº 3, de 2003, no sentido de possibilitar a confissão, via declaração, de débitos relativos a tributos e contribuições correspondentes a períodos de apuração objeto de ação fiscal ainda não concluída, teve o condão, como requer a Recorrente, de restabelecer a espontaneidade dos contribuintes enquadrados em tal situação.

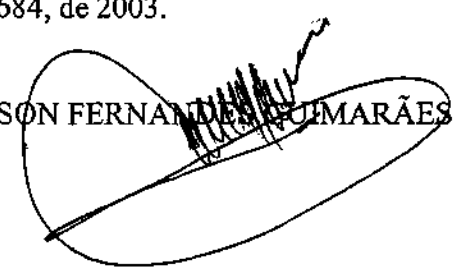
À evidência que não, eis que a lei da qual ela emergiu não lhe conferiu tal possibilidade. Com efeito, a Lei nº 10.684, de 2003, ao possibilitar a confissão de débitos ainda não constituídos, não trouxe qualquer disposição capaz de tornar inaplicável, no caso, o disposto no parágrafo único do artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Assim, não há que se falar em espontaneidade no caso em que a denúncia, aqui representada pela confissão da dívida, foi feita após o início do procedimento de fiscalização.

O que a norma em comento trouxe foi, emprestando uma interpretação extensiva à expressão DÉBITOS AINDA NÃO CONSTITUÍDOS contida na lei, a possibilidade de os contribuintes, ainda que se encontrassem submetidos a procedimento fiscal, usufruísem dos benefícios do parcelamento especial. Resta claro que benefício maior não poderia ser concedido, por absoluta falta de lastro legal.

Nesse diapasão, os valores a serem submetidos ao parcelamento especial são os indicados nos autos de infração lavrados, aplicando-lhes, no que couber, os benefícios previstos na Lei nº 10.684, de 2003.

WILSON FERNANDES GUIMARÃES





MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA CÂMARA - PRIMEIRA SEÇÃO

Processo nº : 13892.000956/2003-06
Acórdão nº : 1803-00.258

TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, 09 de abril de 2010


Maristela de Sousa Rodrigues – Secretária da Câmara

Ciência

Data: ____/____/____

Nome:

Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

- ☐ apenas com ciência;
- ☐ com Recurso Especial;
- ☐ com Embargos de Declaração.