



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

Processo n° 10830.000359/2005-81
Recurso n° 177.817 Voluntário
Acórdão n° 1402-00.439 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de fevereiro de 2011
Matéria IRPJ. AÇÃO FISCAL. LUCRO ARBITRADO
Recorrente COOPERMECA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001

NULIDADE. ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. RESPONSABILIDADE PESSOAL DOS DIRETORES GERENTES OU REPRESENTANTES DAS PESSOAS JURÍDICAS - ART. 135 DO CTN.- NÃO-CABIMENTO. A responsabilidade pessoal instituída pelo art. 135 do CTN não configura hipótese de sujeição passiva tributária, mas de responsabilidade patrimonial pelo crédito tributário, decorrente de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Tendo em conta a natureza não-tributária da discussão acerca da atuação de diretores, gerentes e representantes da pessoa jurídica com excesso de poderes, a questão não deve ser definitivamente dirimida na esfera administrativa, com a exclusão do contribuinte do pólo passivo, sendo apenas possível, na execução fiscal, em sede de embargos do devedor. Admitir a exclusão de responsabilidade da pessoa jurídica pelos atos praticados por seus dirigentes, em seu nome, mas com excesso de poderes, implicaria afronta às disposições do art. 123 do CTN, na medida em que a violação de um contrato particular entre as partes - *in casu*, o estatuto da sociedade a regular a competência de atuação dos dirigentes - poderia vir a alterar a definição de sujeito passivo da obrigação tributária.

LUCRO ARBITRADO. OPÇÃO ADOTADA PELO SUJEITO PASSIVO. Constatado, em procedimento de auditoria fiscal, que a contribuinte, diante da falta de manutenção de escrituração nos moldes das leis comerciais e fiscais optou, por ocasião da entrega da DIPJ do respectivo exercício, pelo arbitramento dos lucros, mantém-se, no lançamento de ofício, a opção originalmente adotada, quando presentes os requisitos estabelecidos em lei para tributação com base no lucro arbitrado., uma vez que a retificação para troca de sistemática de tributação, não é admitida pela legislação.

ESCRITURAÇÃO APRESENTADA NA IMPUGNAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE ARBITRAMENTO CONDICIONAL. Como não existe

arbitramento condicional, a opção da empresa pela sistemática do lucro arbitrado não pode ser modificada ainda que, sob procedimento fiscal, venha a ser apresentada escrituração hábil a amparar o lucro real, fato que não se verificou no caso concreto.

ARBITRAMENTO. RECEITA BRUTA CONHECIDA. Considera-se receita bruta conhecida aquela informada pela própria contribuinte, em atendimento à intimação da auditoria fiscal, confirmada na escrituração e consignada em DIPJ retificadora, apresentada sob procedimento fiscal.

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO. SALDO CREDOR DE CAIXA. A imputação de presunção de omissão de receitas, apurada em registros contábeis, não é compatível com o arbitramento dos lucros fundamentado na manutenção, pela contribuinte, de escrita contendo vícios, erros e omissões e, por essa mesma razão, repudiada.

SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS. As cooperativas de médicos não se sujeitam à incidência tributária em relação aos serviços que prestem diretamente aos associados na organização e administração dos interesses comuns ligados à atividade profissional. Todavia, se conjuntamente com os serviços dos sócios, a cooperativa contrata com a clientela, a preço global não discriminativo, o fornecimento de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas com (a) diárias e serviços hospitalares, (b) serviços de laboratórios, (c) serviços odontológicos, (d) medicamentos e (e) outros serviços, especializados ou não, por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, tais operações não se compreendem entre os atos cooperativos, resultando, portanto, em modalidade contratual com traços de seguro-saúde a ser tributada, nos termos da legislação em vigor.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. A penalidade instituída pelo art. 44, I, da Lei nº 9.430, nada mais é do que uma sanção pecuniária a um ato ilícito, configurado na falta de pagamento ou recolhimento de tributo devido, o seu pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, ou ainda a falta de declaração ou a apresentação de declaração inexata. *In casu*, dado que não houve pagamento ou recolhimento de tributo devido, por parte da contribuinte, a exigência da multa de ofício encontra-se em perfeita consonância com a legislação em vigor.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC — 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.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade por erro na identificação do sujeito passivo e, no mérito, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

COOPERMECA recorre a este Conselho contra a decisão proferida pela DRJ em primeira instância, que julgou procedente a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Em razão de sua pertinência, transcrevo o relatório da decisão recorrida:

Trata-se de autos de infração à legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e, da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, que constituíram o crédito tributário no montante total de R\$ 1.437.192,64, incluídos a multa de ofício e os juros de mora devidos até a data da lavratura, tendo em conta a apuração das irregularidades assim descritas no Termo de Verificação Fiscal – IRPJ - de fls. 28 a 37:

“1 Da fiscalizada

1.1 A ora fiscalizada é pessoa jurídica de direito privado, constituída na forma de sociedade cooperativa, nos termos da lei 5.764 de 16/12/1.971.

1.2 A cooperativa foi constituída como cooperativa de trabalho médico, com objetivo de ‘congregar os serviços dos médicos cooperados, proporcionando-lhes condições de executar trabalho médico-hospitalar’, conforme ata da Assembléia Geral de Constituição, cópia anexa.

1.3 Os atos não cooperativos, como é o caso da administração de planos de saúde, contratados com terceiros, com cobertura de despesas com diárias e serviços hospitalares, serviços de laboratórios e outros, prestados por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, estas não se compreendem entre os atos cooperativos e estão sujeitas à incidência tributária (vide AC 1º CC 103-20.139/99 DOU 17/12/99).

1.4 A entidade ora fiscalizada, embora revestida da forma de cooperativa, pela análise de suas contas escrituradas nos livros 'diário' e 'razão', apresentados pela fiscalizada, pratica um sem número de atos não cooperativos, além de deter participações majoritárias, em diversas entidades com fins lucrativos, dentre elas o Hospital Santa Edwiges.

1.5 Pela simples análise do livro diário podemos constatar, que a maior parte de suas receitas provêm da administração de planos de saúde, com contratação de terceiros, não cooperados, e assunção de riscos inerentes à atividade.

1.6 O artigo 87 da lei 5.764/71, c/c PN/CST 73/75 e 38/80, determina que as cooperativas devem fazer sua escrituração de maneira a segregar os atos cooperativos dos não cooperativos, bem como manter em boa ordem e guarda os livros e documentos em que a escrituração se baseou, de forma a poder comprovar os fatos, quando solicitados pela fiscalização, sendo que a fiscalizada não segregou os mencionados atos, nos anos calendário 2.001 e 2.002.

1.7 Tais constatações são apenas para firmar o entendimento de que todas as receitas da entidade devem ser consideradas como atos não cooperativos, entendimento este, que a própria entidade vem adotando, seja nos cálculos das contribuições para o PIS e a COFINS, nos anos calendário 2.001 a 2.004, seja nas informações prestadas pelo contribuinte, quando demonstrou as bases de cálculo para as contribuições referidas, para os fatos geradores ocorridos entre 1.999 e 2.004, nas planilhas anexas, assinadas pelo contador da mesma, bem como na DIPJ 2.003 e 2.004, anos calendário 2.001 e 2.002, bem como na tentativa de retificação da DIPJ 2.002, ano calendário 2.001, como abaixo veremos.

2 Da fiscalização

2.1 A fiscalização teve início em 15/03/2.004, com ciência do competente MPF – Mandado de Procedimento Fiscal 08.1.04.00-2004-00132-0, juntamente com o Termo de Início de Fiscalização.

2.2 No citado Termo, o contribuinte foi intimado a, no prazo de 20 dias, apresentar os livros contábeis e fiscais, documentos que embasaram a escrituração e demonstrativos de bases de cálculo de tributos e contribuições administrados pela SRF, inclusive extratos das contas bancárias.

2.3 Em 14/04/2004, o contribuinte solicita dilação de prazo para atendimento ao Termo de Início de Fiscalização.

2.4 Em 14/05/2004, sem atendimento até aquela data, o contribuinte foi re-intimado a apresentar os mesmos elementos já solicitados, bem como a preencher o anexo 'questionário de informações geral'.

2.5 Em 25/06/2004 o contribuinte foi novamente intimado a apresentar os elementos constantes do Termo de Início.

2.6 Finalmente, em 08/07/2004, o contribuinte atende, parcialmente, ao solicitado, disponibilizando os livros 'razão' e 'diário', referentes aos anos calendário 1.999 e 2.000, sendo que o livro diário de 2.000 estava sem o devido registro, determinado pelo art. 258 § 4º do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, aprovado pelo Decreto 3.000 de 26/03/1.999.

2.7 Após análise dos lançamentos efetuados nos livros acima, esta fiscalização intimou o contribuinte, em 12/07/2.004, conforme cópia anexa ao Termo de Intimação 02/2.004, a esclarecer e comprovar vários pontos, dentre eles:

2.7.1 Informar se as operações com não cooperados foram segregadas, conforme determina o artigo 87 da Lei 5.764/71 c/c PN/CST 73/75 e 38/80. Em caso negativo informar se tem condições de proceder à re-escrituração de maneira a segregá-las.

-A teor das normas retro citadas, as operações com não cooperados sofrem a tributação normal, não se aplicando as isenções próprias das cooperativas.

2.7.2 Apresentar o LALUR – livro de apuração do lucro real, referente aos períodos sob ação fiscal.

- Tal livro é fundamental para a apuração do lucro real.

2.7.3 Apresentar os modelos das minutas dos contratos de adesão aos planos de saúde, administrados pela cooperativa.

- A cooperativa tem como suas principais fontes de receitas, os planos de saúde e receitas de convênio. Pela análise das minutas poderíamos verificar se tais receitas poderiam ou não ser caracterizadas como atos cooperativos. A priori entendemos que não são atos cooperativos, visto a grande quantidade de despesas incorridas, pela cooperativa, junto a hospitais e clínicas.

2.8 Em 25/08/2004, o contribuinte recebeu nova intimação, sobre contas do ano 2.000.

2.9 Em 20/09/2004, o contribuinte apresenta documento assinado pelos seus representantes legais, datado de 01/09/2004, em resposta às intimações acima, alegando, dentre outras, o seguinte:

2.9.1 ‘Quanto às exigências no **item 2 (anos calendário 1999 a 2.002) – 2.1-segregação das contas de operações com não cooperados** – A requerente não reúne condições, nessa oportunidade, de fornecer os dados solicitados, ...’

2.10 No mesmo dia 20/09/2004, este apresenta os livros razão, dos anos 2.001 a 2.003.

2.11 Em 22/09/2004, nova intimação.

2.12 Em 15/10/2004, a fiscalização foi encerrada, parcialmente, para os anos calendário 1.999 e 2.000, com a lavratura dos Autos de Infração, protocolados sob nº 10830.005877/2004-18; 10830.005878/2004-54; 10830.005879/2004-07.

2.13 Ainda em 15/10/2004, o contribuinte foi intimado a, no prazo de 10 dias, apresentar os livros ‘DIÁRIO’, referentes aos anos 2.001 a 2.003, até então, passados 7 meses do início da fiscalização, não apresentados, a apresentar justificativas para o seguinte:

2.13.1 Não escrituração da conta corrente 140.782-1, mantida junto ao Banco do Brasil S/A, Agência 2913 – Taquaral;

2.13.2 Existência de saldos credores de caixa, durante o ano calendário 2.001;

2.13.3 Informar se nos anos calendário 2.001 e 2.002, as operações com não cooperados foram segregadas, conforme determina a legislação de regência, já citada.

2.14 Em 27/10/2004, finalmente o contribuinte disponibiliza os livros 'DIÁRIO' referentes aos anos calendário 2.001 a 2.003, observando que os livros referentes ao ano 2.001, estava sem o competente registro.

2.15 Em 30/11/2004, sem respostas às indagações feitas em 15/10/2004, esta fiscalização re-intimou o contribuinte a, no prazo de 5 dias, apresentar os elementos solicitados no termo de 15/10/2004.

2.16 Em 06/12/2004, o contribuinte foi intimado a comprovar, documentalmente, a origem dos recursos que propiciaram os depósitos e/ou crédito na conta corrente 140.782-1 mantida junto ao Banco do Brasil S/A, agência 2913- Taquaral – Campinas, SP.

2.17 Em 18-01-2.005, finalmente o contribuinte explica e demonstra que a conta acima referida é apenas uma conta de transição, já que esta e a conta mantida junto à UNICRED são administradas pelo Banco do Brasil S/A, servindo a primeira apenas para transitar os valores contabilizados na segunda. Embora não contabilizada corretamente, entendemos que tal fato não configuraria omissão de receitas.

2.18 Considerando todo o exposto acima, esta fiscalização encerrou os trabalhos, apurando, em relação aos anos calendário 2.001 e 2.002, o seguinte:

ANO CALENDÁRIO 2.001

3) LUCRO ARBITRADO

3.1 Para o ano calendário 2.001, o contribuinte apresentou sua DIPJ – 2002, Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, ND 0.970.882, com opção pela forma de tributação do lucro como 'lucro arbitrado' trimestral, por sua livre e espontânea vontade.

3.2 No decorrer da fiscalização, iniciada em 15/03/2.004, esta apresentou uma declaração retificadora, transmitida via internet, em 29/06/2004, ND 1.215.942, mudando a opção para 'lucro real' trimestral, alterando os valores das receitas apuradas.

3.3 Tal retificadora é totalmente inócua e inválida, pois além de ferir o artigo 832 do RIR/99, que só admite a retificação da DIPJ, antes de iniciado o procedimento fiscal, também fere o artigo 57 da IN / SRF / 15 / 01, que impede a mudança no regime de tributação eleito pelo contribuinte, após o prazo previsto para a entrega das declarações.

3.4 Portanto conforme acima exposto, o regime adotado, pelo próprio contribuinte, para o ano calendário 2.001, é o do 'lucro arbitrado' e não pode mais ser alterado.

3.5 Não bastasse a eleição, pelo próprio contribuinte, do regime de apuração pelo 'lucro arbitrado', o contribuinte, em resposta às intimações feitas, cópias anexas, diz textualmente, que 'não detém os documentos contábeis solicitados, referentes a período anterior a junho de 2.001, época que a atual administração assumiu a gestão da entidade, responsabilizando os ex-administradores pelas faltas havidas, até aquela época, bem como apresentou o livro diário sem o competente registro. Estes fatos, em si, autorizam a desclassificação da escrita e o Arbitramento do Lucro, a teor do artigo 530, inciso III, do RIR/99, consubstanciado pelos reiterados Acórdãos emanados pelo E. 1º Conselho de Contribuintes, como os de nº 101-73.383/82; 105-4.200/90, DO 17/09/90; 105-3.556/89, DO 15/06/90 e 102-23.912/89, DO 06/06/90.

3.6 Na DIPJ originalmente apresentada, com opção pelo lucro arbitrado, o contribuinte declara uma receita bruta linear de R\$ 1.000,00 por trimestre.

3.7 Na mal sucedida tentativa de retificação, com opção pelo lucro real, apresentada em 29/06/2004, este informa os seguintes valores de receita tributável, **decorrentes, na sua totalidade, de prestação de serviços:**

Trimestre	Receita bruta em R\$
1º	1.236.892,32
2º	1.092.201,02
3º	1.299.288,26
4º	1.144.456,04

3.8 Os valores das receitas mensais, totalizadas por trimestres, no ano calendário 2.001, informados pelo contribuinte, em planilhas assinadas pelo próprio contador desse, conferidas, por processo de amostragem, com a escrituração dos livros razão e consolidados nas demonstrações financeiras trimestrais, registradas no livro diário são os seguintes:

Mês	Receita bruta em R\$
Janeiro	425.267,75
Fevereiro	332.429,57
Março	479.195,00
Total trimestre 1º	1.236.892,32
Abril	333.625,37
Maio	339.483,37
Junho	419.092,28
Total trimestre 2º	1.092.201,02
Julho	400.860,71
Agosto	454.696,05
Setembro	443.731,50
Total trimestre 3º	1.299.288,26
Outubro	373.921,64
Novembro	457.154,87
Dezembro	313.380,13
Total trimestre 4º	1.144.456,04

3.9 Pelo acima exposto, os valores acima devem ser submetidos à tributação do IRPJ e da CSLL, pela sistemática do lucro arbitrado, ao percentual de 38,4%, tendo em vista que a atividade do contribuinte é de prestação de serviços.

4) OMISSÃO DE RECEITAS

4.1 SALDO CREDOR DE CAIXA

4.1.1 No ano calendário 2.001, o contribuinte escriturou o livro razão, utilizando-se de 2 (duas) contas 'caixa', a saber – 'caixa geral' e 'caixa B'.

4.1.2 Analisando tais contas, constatamos a existência dos seguintes saldos credores:

Data	Conta	Razão fls.	Saldo credor em R\$
03/01/2.001	1.021.001.009.0000001 caixa geral	03	7.128,55

Total de omissão no ano	506.895,82
-------------------------	------------

Resumo = soma dos saldos credores dos dois caixas

Mês	Omissão por saldo credor do caixa geral	Omissão por saldo credor do caixa B	Omissão de receitas total apurada em R\$
Janeiro/01	7.128,55	15.193,50	22.322,05
Fevereiro/01	0,00	14.186,75	14.186,75
Março/01	3.543,69	69.264,16	72.807,85
Abril/01	453,92	7.488,61	7.942,53
Mai/01	381.096,94	65.813,24	446.910,18
Novembro/01	0,00	61.979,00	61.979,00
Dezembro/01	0,00	272.970,56	272.970,56
Total no ano			899.118,92

5) DO LANÇAMENTO

5.1 Por todo o exposto, estamos lavrando Autos de Infração anexos, dos quais este termo é parte integrante e indissociável, para constituir e exigir, no ano calendário 2.001:

5.1.1 O IRPJ e a CSLL, juntamente com seus acréscimos legais, calculados pela forma de lucro arbitrado, sobre as receitas conhecidas, no ano calendário, conforme demonstrado no item 3.8;

5.1.2 O IRPJ e a CSLL, calculados pela forma de lucro arbitrado, bem como o PIS e a COFINS, juntamente com seus acréscimos legais, sobre as receitas omitidas e apuradas pela fiscalização, conforme itens 4.1 (saldo credor de caixa)

...”

Cientificada, por via postal, dos autos de infração, em 01/02/2005, conforme comprova o A.R. original anexado à fl. 96, a contribuinte, por intermédio de seus advogados e bastantes procuradores (Instrumento de Mandato de fls. 146), protocolizou impugnação (fls. 99/144), em 03/03/2005, observando, inicialmente, tratar-se de sociedade constituída sob a forma de cooperativa, voltada para o ramo de saúde, condição essa que teria sido descaracterizada pelo Fiscal Autuante, quando da lavratura dos autos de infração.

Afirma ter sido de boa fé a resposta dada a Auditoria Fiscal descrevendo, detalhadamente, a turbulenta situação que vivenciou nos anos-calendário abrangidos pela Fiscalização - 1999, 2000 e parte de 2001, o que, inclusive, teria ensejado a necessidade de alteração de seu quadro de gestores.

Contra os lançamentos, defende: (i) que os ilícitos deveriam ser atribuídos, exclusivamente, aos administradores da Impugnante durante o período objeto de autuação; (ii) que estariam pautados em procedimento – arbitramento de lucros - inaplicável à espécie, posto que empregado quando ainda não esgotados outros meios de fiscalização; (iii) que os dados que teriam embasado o procedimento fiscal estariam muito longe da realidade fática, quer no tocante à receita bruta conhecida, quer no tocante às receitas omitidas; e (iv) que teriam sido considerados, na base de cálculo apurada pela Fiscalização, valores que decorreriam de atos eminentemente cooperativos.

Refere-se à conturbada transição de sua Diretoria Executiva, esclarecendo que, no período de 1996 a 2001, a Impugnante teria sido administrada pelos Drs. Sílvio Brocchi, José Roberto Franchi Amade e Alexandre Contadores Bierrembach de Castro, pessoas que, valendo-se de seus cargos, teriam desrespeitado cânones legais

e estatutários, pelo emprego de práticas contrárias à confiança que lhes foi depositada em decorrência de suas funções, e que teriam extrapolado o poder de administração e gerência que lhes foi delegado. Como consequência da má gestão perpetrada por esses administradores, a pessoa jurídica teria deixado de pagar tributos, obrigações trabalhistas e fornecedores, assim como teriam sido constatadas irregularidades na administração dos planos de saúde, efetivação de pagamentos, na sua maioria, sem qualquer amparo documental, aquisição de produtos superfaturados, dentre outras. Nas palavras da defesa:

“(…) tudo isso mitigado pela apresentação de balancetes anuais supostamente corretos, mas que, na verdade, escondiam uma escrituração fiscal e contábil inidônea baseada em imprestáveis amontoados de documentos, livros mal escriturados, registros falhos e dados confusos, com o único escopo de impossibilitar a plena compreensão dos cooperados e sócios acerca da temerária, para não dizer enganosa, gestão que promoveram”.

Afirma que as práticas adotadas pelos ex-diretores teriam sido extremamente malélicas, tendo culminado na ausência de recolhimento de praticamente todos os tributos, desacompanhada da adoção de qualquer medida tendente a assegurar o mínimo amparo à impugnante, caracterizando assim o total descaso por parte dos ex-gestores que, em proveito pessoal, teriam deixado de zelar pela manutenção da ordem e pelo cumprimento das obrigações fiscais devidas.

Faz remissão à ação judicial de indenização por danos materiais e morais, nº 3.131/2003, em trâmite na 6º Vara Cível de Campinas, objetivando o reconhecimento da responsabilidade dos ex-gestores pelos atos por eles praticados, para minimizar os prejuízos da Impugnante; assim como, aos inquéritos policiais nº 110/2002, do 5º Distrito Policial de Campinas e nº 9-0640/2003, da Polícia Federal de Campinas, visando à apuração dos atos fraudulentos praticados pelos ex-diretores.

Pretende assim, a Impugnante, afirmar também ter sido vítima da atuação desonesta e irresponsável dos gestores, concluindo a partir daí a indevida atribuição de responsabilidade tributária à cooperativa.

Apesar das disposições do art. 20 do Novo Código Civil, a referendar a separação entre a pessoa jurídica da Impugnante e a pessoa física dos cooperados e administradores e, conseqüentemente, a autonomia patrimonial, defende haver situações em que restaria caracterizada a prática de atos, pelos sócios ou administradores, contrários à Lei ou ao objeto social da sociedade, denotando a utilização da pessoa jurídica para fins eminentemente ilícitos, a configurar hipóteses de má-fé. Nestes casos, estariam contempladas no ordenamento jurídico normas que afastariam a responsabilidade da pessoa jurídica para atribuí-la, de forma exclusiva, às pessoas físicas agentes dos atos dolosos.

Nesse contexto, destaca as disposições do art. 135 do CTN a contemplar hipóteses de responsabilidade pessoal, de maneira que *“(…) sendo caracterizada conduta dolosa – é dizer, revestida de má-fé – por parte do sócio ou administrador da sociedade, a esta pessoa física deve ser atribuída a responsabilidade pela constituição, bem assim pelo adimplemento da obrigação tributária, uma vez que devidamente comprovada sua concorrência para a prática do fato jurídico – de forma ilícita, frise-se – que inaugurou esta mesma obrigação (tributária)”*. Transcreve doutrina com o objetivo de defender a tese de que a responsabilidade atribuída pelo art. 135 é pessoal e exclusiva das pessoas ali indicadas, não sendo subsidiária ou solidária.

No seu entendimento a responsabilidade pessoal seria subjetiva, impondo que as condutas típicas e antijurídicas dos sócios ou administradores fossem praticadas com dolo. E continua:

“Assim pela análise dos termos constantes da exordial do processo retro referido, aliada à ampla documentação acostada, resta certa e inafastável a conclusão de que **houve efetivamente, prática de atos delituosos por parte dos Drs. Sílvio, José Roberto e Alexandre, responsáveis pela gestão e administração da Impugnante no lapso temporal compreendido no presente Auto de Infração, porquanto a responsabilidade pelo adimplemento de TODAS as obrigações – inclusive tributárias – contraídas nesse interregno haverão que lhes ser atribuídas de forma ampla e irrestrita, dentre as quais o débito a título de IRPJ ora exigido**” [destaques do original].

Enfatiza que, sob o manto de estarem agindo em nome e em favor da cooperativa, os ex-dirigentes teriam feito uso de seu poder de gerência para: (i) a criação de empresas fictícias para a prestação de serviços de ‘gerenciamento administrativo’, em contraprestação ao pagamento de absurdas “taxas de administração”; (ii) a criação de empresas administradoras de planos de saúde para a captação da clientela do plano da cooperativa Impugnante; (iii) a promoção de copiosas e reiteradas fraudes na escrituração contábil e fiscal da autuada, que culminou na necessidade de contratação de serviços de auditoria independente para refazimento da contabilidade, procedimento esse ainda não concluído, mas que já possibilitou a apuração de diversas irregularidades, como: (i) acertos sem comprovação documental; (ii) emissão de cheques sem os comprovantes de quitação; (iii) débitos junto aos cooperados e aos prestadores de serviços; (iv) repasses médicos sem os devidos comprovantes de quitação; (v) emissão de recibos genéricos; (vi) efetivação de pagamentos de despesas próprias e depósitos bancários na conta corrente particular do Dr. Sílvio Brocchi Neto; (vii) ausência de cumprimento de obrigações fiscais, tributárias, trabalhistas e previdenciárias.

Afirma que todas essas irregularidades teriam gerado prejuízos incalculáveis à autuada, fato que restaria comprovado no processo judicial em tramitação na 6ª Vara Cível da Comarca de Campinas.

Requer a nulidade da autuação, uma vez que não caberia imputação de qualquer responsabilidade à Impugnante, por estar comprovada a atuação dolosa dos ex-dirigentes, que deveriam responder “*exclusiva e irrestritamente*” pelas obrigações decorrentes de seus atos, inclusive pelo débito a título do IRPJ exigido.

No mérito, questiona a eleição da modalidade do lançamento, por arbitramento do lucro, para exigência do crédito tributário.

Lembra que nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, caberia à autoridade administrativa, nos casos de não homologação, efetuar o lançamento de ofício suplementar ou substitutivo e que, apenas em casos específicos, ante a ausência ou imprestabilidade de documentação fiscal e contábil, poderia a administração se valer da sistemática do lançamento por arbitramento de lucros.

E defende:

“Ressalta-se, desde logo, que no caso em comento, o Sr. Fiscal Autuante houve por bem desclassificar a escrita fiscal apresentada pela Impugnante para, então, **presumir a ocorrência do fato gerador do IRPJ – ‘auferir renda’** – tomando por base o valor da receita bruta supostamente percebida no ano-calendário 2001, a qual foi informada pela Impugnante em DIPJ-Retificadora **não aceita** por este I. Órgão, e, assim, **arbitrar a base de cálculo para a apuração deste tributo, mediante a**

combinação matemática desta grandeza (base de cálculo) com os percentuais estabelecidos na legislação”. [destaques do original].

Entende haver a necessidade, a embasar o arbitramento, de atendimento dos seguintes pressupostos expressamente determinados pela legislação: (i) ausência da prestação de declarações ou esclarecimentos por parte do contribuinte ou terceiro legalmente obrigado; (ii) ausência de expedição dos documentos obrigatórios por parte do contribuinte ou do terceiro legalmente obrigado; e (iii) a prestação, pelo contribuinte ou terceiro legalmente obrigado, de declarações que não mereçam fé.

Atendidos os requisitos mencionados, entende haver, ainda, a necessidade de constatação de que a omissão e/ou vício detectados na documentação, implique em total impossibilidade de descoberta da dimensão do fato gerador da obrigação tributária, significando, dizer, que a subsistência do lançamento por arbitramento dependeria do esgotamento de todas as outras possibilidades de apuração e confirmação do crédito tributário. Em suas palavras:

“Tal característica denota, a bem da verdade, o caráter absolutamente excepcional desta modalidade de lançamento, que se condiciona, portanto, ao prévio exaurimento de todos os outros meios de prova que permitam a identificação precisa do fato gerador da obrigação tributária que se pretende exigir do contribuinte”. [destaques do original].

Colacionada doutrina e jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

Afirma que, *in casu*, a Auditoria Fiscal não teria esgotado todos os meios ao seu alcance, antes de proceder ao arbitramento, de vez que a impugnante teria disponibilizado todos os documentos de que dispunha, especialmente os livros ‘diário’ e ‘razão’ do ano de 2001.

Reiterando ter atravessado período muito tormentoso, submetida a uma administração irresponsável, fora equivocadamente orientada a proceder à entrega de DIPJ do ano-calendário 2001 manifestando inadequada opção pelo lucro arbitrado e que a tentativa de regularização dessa situação, mediante entrega de DIPJ retificadora, com opção pelo Lucro Real, não teria sido aceita pela Administração Tributária que, no entanto, teria se valido das informações nela prestadas, para efetivar o lançamento combatido.

E continua:

“Ora, consoante amplamente já debatido, durante grande parte do ano-base de 2001 a Impugnante ainda estava submetida a uma Direção comprovadamente problemática, de forma que a contabilidade proveniente desse período, certamente não se afigura conexa à realidade, é dizer, certamente está irregular.

Desta feita, a Impugnante não cogita consentir com a manutenção de um lançamento fiscal pautado em dados contábeis que sequer podem ser considerados verossímeis, em razão, justamente, da complexa situação que vivia nesse período”.

Enumera outros meios de que disporia a fiscalização para encontrar a real dimensão do fato jurídico tributário, como a circularização, mediante pedidos de apresentação de documentos e esclarecimentos junto a seus tomadores e prestadores de serviços, bem como à verificação, junto aos sistemas internos da própria Receita Federal, de informações prestadas por contribuintes que tivessem mantido relacionamento com a autuada.

Nesse contexto, reitera ser condição *sine qua non* ao lançamento, a circularização da ação fiscal, sem o que seria inviável constatar, com exatidão, a veracidade dos dados apurados, providência, essa, não adotada ao caso vertente.

Constata violação aos princípios da capacidade contributiva, não-confisco e verdade material, vez que a auditoria teria se apegado a dados sabidamente irreais, enquanto detinha outros meios eficazes para efetuar um lançamento conexo com a realidade.

Entende que, ainda que prevaleça a forma de tributação pelo lucro arbitrado, a auditoria teria deixado de observar o roteiro exigido pela legislação aplicável à espécie, tipificando o caso na categoria de “receita bruta conhecida” quando a receita operacional considerada fora extraída de DIPJ Retificadora não admitida. E afirma:

“Ora, se a própria DIPJ-Retificadora do ano 2001 não foi aceita pela SRF, inadmissível a utilização de suas informações para o arbitramento dos (supostos) lucros auferidos pela Impugnante!!”

Emergeria, daí, a necessidade da correta capitulação legal da infração, direcionando-a à Subseção II – Omissão de Receita – artigos 284 e seguintes do RIR/99, que estabelecem os procedimentos para arbitramento dos lucros nos casos de receita bruta não conhecida.

Transcrevendo jurisprudência do STJ, procura demonstrar que, para a produção dessa receita estimada, teria havido inúmeras despesas, não raro denotando prejuízo do exercício e não lucro.

Considera equivocada a conduta adotada pela Auditoria Fiscal que teria considerado como receitas omitidas os saldos credores de caixa apurados a partir dos seus livros fiscais, vez que se trataria de presunção legal, não absoluta, ilidida ante a apresentação de prova contrária.

Mencionando, uma vez mais, a turbulência a que esteve submetida no período fiscalizado, contesta os saldos credores apurados em escrituração sabidamente irregular, restando incontestes, no seu entender, a inexistência do crédito suplementar de IRPJ na importância exigida.

Expõe considerações a respeito das diferenças entre ato tipicamente cooperativo e ato não cooperativo, ressaltando sua condição de sociedade cooperativa de assistência médica, praticante, portanto, de atos exclusivamente cooperativos, razão pela qual estaria sujeita à tributação prevista para este tipo de sociedade.

Diz ser a legislação de regência clara e precisa ao prescrever que o ato cooperativo não constitui operação de mercado, o que afastaria qualquer tentativa de atribuição de conceitos como faturamento, receita e custos, nessa atividade.

Da doutrina extrai a interpretação de que atos cooperativos são todos aqueles praticados pela sociedade cooperativa, ainda que junto à terceiras pessoas, porém cujo escopo seja a consecução de seu objetivo social, ou seja, a viabilização de melhores condições para a execução das atividades por parte dos cooperados, mediante a satisfação de suas necessidades comuns. E prossegue:

“Portanto, desde logo se percebe que a atividade-fim das cooperativas é buscar o maior número de usuários aos serviços dos profissionais que formam esse tipo de sociedade, enquanto que a atividade dos cooperados é a prestação de serviços aos usuários, de modo que a atividade da cooperativa – a de promover, organizar e elaborar o trabalho dos cooperados – ao qual se denomina ‘ato cooperativo’ é diferente da atividade dos cooperados – a efetiva prestação de serviços”

Portanto, resta evidente que, verificando-se atos praticados por cooperativas entre si ou entre a cooperativa e o cooperado inexistem maiores questionamentos, posto que uníssono o entendimento que os caracteriza como 'atos cooperativos'. De outra feita, tratando-se de atos praticados entre a cooperativa e terceiros, porém no intuito de propiciar a consecução do objetivo social da primeira, já sinaliza a melhor doutrina por, outrossim, quadrá-los como atos tipicamente cooperativos."

Afirma que todos os ingressos percebidos pela entidade, em função da prática de atos cooperativos, são empregados na consecução de seus objetivos sociais, ou seja, a favor dos cooperados, o que levaria à evidência de que tais valores não representam riqueza nova para fins de tributação pelo IRPJ.

Tampouco, em seu entendimento, seria adequado falar em custo ou receita, figuras dissociadas das sociedades cooperativas. As denominadas sobras líquidas também não poderiam compor eventual renda, já que, assim como os prejuízos apurados, seriam rateadas entre as pessoas dos cooperados.

Conclui, daí, que a não incidência do IRPJ, no presente caso, decorreria de determinação legal e que a eventual manutenção do lançamento, nos moldes em que exigido, afrontaria o princípio da capacidade contributiva.

Contesta a legalidade das penalidades aplicadas, haja vista que na ausência de tributos devidos não seriam cabíveis as exigências de multa e de juros moratórios, como também questiona a validade e eficácia da cobrança da taxa Selic, como juros de mora, sem que tenha sido instituída em Lei e contra as disposições do art. 161 do CTN. Refere-se à decisão do STJ no RE nº 215.881.

Ao final pugna pelo provimento da impugnação, a fim de que seja declarada a nulidade do auto de infração, com o cancelamento dos débitos dele decorrentes, baixa de eventuais apontamentos nos sistemas informatizados, e arquivamento do presente processo.

Também foram apresentadas impugnações contra os autos de infração que exigem as contribuições ao PIS (fls. 189 a 224), CSLL (fls.....) e COFINS (fls.....). No entanto, nessas impugnações, a contribuinte não acrescentou qualquer outro argumento relevante, que já não tivesse sido abordado na impugnação ao lançamento principal do IRPJ.

A decisão recorrida está assim ementada:

Nulidade - Erro de Identificação do Sujeito Passivo - Responsabilidade Pessoal dos Diretores Gerentes ou Representantes das Pessoas Jurídicas - Art. 135 do CTN - Não-Cabimento. A responsabilidade pessoal instituída pelo art. 135 do CTN não configura hipótese de sujeição passiva tributária, mas de responsabilidade patrimonial pelo crédito tributário, decorrente de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Tendo em conta a natureza não-tributária da discussão acerca da atuação de diretores, gerentes e representantes da pessoa jurídica com excesso de poderes, a questão não deve ser definitivamente dirimida na esfera administrativa, com a exclusão do contribuinte do pólo passivo, sendo apenas possível, na execução fiscal, em sede de embargos do devedor.

Admitir a exclusão de responsabilidade da pessoa jurídica pelos atos praticados por seus dirigentes, em seu nome, mas com excesso de poderes, implicaria afronta às disposições do art. 123 do CTN, na medida em que a violação de um contrato particular entre as partes - in casu, o estatuto da sociedade a regular a competência

de atuação dos dirigentes - poderia vir a alterar a definição de sujeito passivo da obrigação tributária.

Lucro Arbitrado. Opção Adotada pelo Sujeito Passivo - Constatado, em procedimento de auditoria fiscal, que a contribuinte, diante da falta de manutenção de escrituração nos moldes das leis comerciais e fiscais optou, por ocasião da entrega da DIPJ do respectivo exercício, pelo arbitramento dos lucros, mantém-se, no lançamento de ofício, a opção originalmente adotada, quando presentes os requisitos estabelecidos em lei para tributação com base no lucro arbitrado., uma vez que a retificação para troca de sistemática de tributação, não é admitida pela legislação.

Escrituração Apresentada na Impugnação. Inexistência de Arbitramento Condicional.

Como não existe arbitramento condicional, a opção da empresa pela sistemática do lucro arbitrado não pode ser modificada ainda que, sob procedimento fiscal, venha a ser apresentada escrituração hábil a amparar o lucro real, fato que não se verificou no caso concreto.

Arbitramento. Receita Bruta Conhecida - Considera-se receita bruta conhecida aquela informada pela própria contribuinte, em atendimento à intimação da auditoria fiscal, confirmada na escrituração e consignada em DIPJ retificadora, apresentada sob procedimento fiscal.

Omissão de Receitas. Presunção. Saldo Credor de Caixa - A imputação de presunção de omissão de receitas, apurada em registros contábeis, não é compatível com o arbitramento dos lucros fundamentado na manutenção, pela contribuinte, de escrita contendo vícios, erros e omissões e, por essa mesma razão, repudiada.

Sociedades Cooperativas de Prestação de Serviços Médicos - Seguro-saúde - Atividade Mercantil - Ato Não Cooperado - As cooperativas de médicos não se sujeitam à incidência tributária em relação aos serviços que prestem diretamente aos associados na organização e administração dos interesses comuns ligados à atividade profissional.

Todavia, se conjuntamente com os serviços dos sócios, a cooperativa contrata com a clientela, a preço global não discriminativo, o fornecimento de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas com (a) diárias e serviços hospitalares, (b) serviços de laboratórios, (c) serviços odontológicos, (d) medicamentos e (e) outros serviços, especializados ou não, por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, tais operações não se compreendem entre os atos cooperativos, resultando, portanto, em modalidade contratual com traços de seguro-saúde a ser tributada, nos termos da legislação em vigor.

Lançamento de Ofício. Penalidade

A penalidade instituída pelo art. 44, I, da Lei nº 9.430, nada mais é do que uma sanção pecuniária a um ato ilícito, configurado na falta de pagamento ou recolhimento de tributo devido, o seu pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, ou ainda a falta de declaração ou a apresentação de declaração inexata.

In casu, dado que não houve pagamento ou recolhimento de tributo devido, por parte da contribuinte, a exigência da multa de ofício encontra-se em perfeita consonância com a legislação em vigor.

Taxa de Juros - SELIC - Apreciação de Ilegalidade - Não cabe à autoridade administrativa apreciar questionamentos a respeito de ilegalidade ou

inconstitucionalidade de normas tributárias. Tal competência é exclusiva do Poder Judiciário

Lançamento Procedente em Parte.

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual contesta as conclusões do acórdão recorrido, repisando as alegações da peça impugnatória nos seguintes tópicos: pedido de suspensão do processo administrativo fiscal até decisão final no processo judicial que versa sobre a responsabilidade dos ex-administradores da contribuinte; imprescindibilidade da imputação de responsabilidade pessoal aos ex-administradores; impropriedade do arbitramento de lucros por falta de aprofundamento na auditoria fiscal; efetiva caracterização da empresa como sociedade cooperativa; ilegalidade das multas e taxas de juros aplicadas. Ao final, a peça recursal traz o os tópico “Conclusão” e “Pedido”, nos seguinte termos:

CONCLUSÃO

Frente à argumentação acima, inarredáveis as seguintes conclusões:

O auto de infração é nulo porque lavrado em face de pessoa jurídica (Recorrente) quando, na verdade, foram os membros componentes da sua Diretoria anterior que, mediante a efetivação de atos flagrantemente ilícitos, deram causa à constituição do crédito ora exigido, porquanto a responsabilidade pelo seu adimplemento lhes deve ser atribuída de forma total e irrestrita, cabendo registrar ademais, que essa evidência seja considerada no bojo do presente processo administrativo, porque relativa a efetiva regra de responsabilidade.

O auto de infração é nulo porque efetivado por intermédio de arbitramento de lucros, sistemática esta que, por configurar medida excepcional, não se sustenta, uma vez que não esgotados outros meios para comprovação e confirmação das bases de cálculo do IRPJ lançado, especialmente, a circularização da ação fiscal e a fiscalização dos fornecedores e clientes da Impugnante;

Se, porventura, se pudesse admitir o arbitramento da presente hipótese, resta incontestado que este foi procedido de forma equivocada, na medida em que o Sr. Fiscal considerou conhecida a receita bruta da Recorrente, quando, na verdade, os dados que chegaram a seu conhecimento destoam, flagrantemente, da realidade contábil da mesma, tendo sido submetidos, inclusive, à procedimento de revisão contábil;

04. O valor correspondente às receitas supostamente omitidas pela Recorrente também não se compagina à sua realidade, configurando, *in casu* uma presunção ilidida, eis que extraídos da contabilidade que, posteriormente, foi re-estruturada;

05. Considerando-se que o arbitramento foi levado a cabo com base no valor da receita bruta indicada pela Recorrente, faz-se necessário discriminar quais valores referem-se a ingressos decorrentes da prática de atos cooperativos - que não ensejam a obtenção de renda - e quais referem-se a atos não cooperativos, para o fim de que sejam excluídos os primeiros (ingressos decorrentes de atos cooperativos), o que, entanto, não foi observado pelo Sr. Fiscal;

06. Em vista da ausência de créditos tributários passíveis de serem exigidos, devem ser declarados insubsistentes, outrossim, os lançamentos efetuados a título de juros e multa;

07. A Taxa Selic é inconstitucional.

DO PEDIDO

As razões fáticas e jurídicas apresentadas nesta peça recursal levam a conclusão de que não pode prevalecer o Auto de Infração e Imposição de Multa ora recorrido posto que todos os débitos (imposto, juros e multas) nele apontados são indevidos, mormente pelo fato de que, a uma, não cabe a exigência do presente crédito tributário frente à Recorrente, devendo ser atribuída aos ex-dirigentes da Impugnante, Dr. Sílvio Brocchi Neto, Dr. José Roberto Franchi Amade e Dr. Alexandre Contadore Bierrembach de Castro, a responsabilidade pessoal pelo seu adimplemento, uma vez que responsáveis pela prática de infrações dolosas que originaram a presente pendência; a duas, porque utilizada indevidamente a modalidade de lançamento via arbitramento; a três, porque, ainda que admitido o arbitramento, este o foi, *in casu* capitulado em dispositivo legal equivocado, o que originou base de cálculo flagrantemente incoerente à realidade; a quatro, porque as receitas supostamente "omitidas" pela Recorrente contemplam valores totalmente irreais; e, a cinco porque sendo, porventura, desconsideradas as fundamentações anteriores, há que ser excluída da base utilizada pelo Fiscal para o arbitramento (receita bruta) os valores correspondentes aos ingressos decorrentes das práticas de atos cooperativos, posto que os mesmos não ensejam a obtenção de *renda*, para fins de tributação.

Portanto, requer a Recorrente, preliminarmente, que dignem-se Vossas Senhorias a analisar a questão quanto a responsabilidade dos ex-administradores da ora Recorrente vez que trata de genuína regra de responsabilidade tributária, determinando que os ex-administradores sejam chamados a figurar no pólo passivo do presente processo administrativo de forma a serem responsabilizados pelo débito tributário o qual deram causa, ou, caso assim não se entenda que, ao menos, seja determinada a suspensão do presente processo administrativo fiscal até a definitiva solução do processo judicial nº 3.131/03, em trâmite na 6ª Vara Civil da Comarca de Campinas, no qual se discute a responsabilidade dos ex-administradores no período contemplado nestes autos.

No mérito, reitera essa Recorrente seu requerimento, fundamento em todos os dispositivos legais e constitucionais invocados no presente recurso, digne-se Vossa Excelência a dar provimento ao presente recurso, para o fim de declarar nulo, porque ilegal, o Auto de Infração objeto desta defesa, cancelando-se todos os débitos nele apontados e procedendo-se às baixas nos respectivos arquivos e sistemas informatizados, determinando-se, por fim, o arquivamento do presente processo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, dele conheço.

Conforme relatado, a contribuinte é uma “cooperativa de trabalhos médicos” que foi objeto de fiscalização do IRPJ e demais tributos da administrados pela Receita Federal, dos anos de 1999 a 2002 (fl1 1), e o presente lançamento refere-se ao IRPJ e contribuições no ano de 2001 (fl. 6 e seguintes), sendo que o IRPJ e CSLL se deram na modalidade do lucro arbitrado.

O presente processo é conexo ao de No. 10830.0005877/2004-18, relativo ao IRPJ, oriundo da mesma ação fiscal, que foi julgado **procedente** pela 3ª. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes em 20/10/2006, acórdão 103-22690, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - ANO-CALENDÁRIO: 1999, 2000 - EMENTA: ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – NULIDADE - INOCORRÊNCIA - A autuação deve ser lavrada contra a pessoa jurídica, sujeito passivo titular da relação jurídico-tributária, que não se confunde com o responsável tributário.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ - ANO-CALENDÁRIO: 1999, 2000 - EMENTA: LUCRO ARBITRADO - APLICABILIDADE - Cabível o arbitramento do lucro quando a escrituração do sujeito passivo contém vícios insuperáveis e inexistem documentos que possam embasar os registros efetuados.

SOCIEDADE COOPERATIVA - Não são alcançados pela incidência do imposto de renda os resultados dos atos cooperativos. O resultado positivo de operações praticadas com a intermediação de terceiros, ainda que não se incluam entre as expressamente previstas nos artigos 86 a 88, da Lei 5.764/71, é passível de tributação normal pelo imposto de renda. Se, todavia, a escrituração não segregar as receitas e as despesas/custos segundo a sua origem - atos cooperativos e não cooperativos - ou, ainda, se a segregação feita pela sociedade não se apoiar em documentação hábil que a legitime, o resultado global da cooperativa será tributado, por ser impossível a determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária.

MULTA DE OFÍCIO. É aplicável na hipótese de lançamento de ofício, nos termos do art. 44 da Lei nº9.430, de 27 de dezembro de 1996.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC — 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 (Súmula 1º CC nº 4).

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL Ementa: LANÇAMENTO DECORRENTE – Ao lançamento dito decorrente, aplica-se a mesma decisão proferida no auto do IRPJ, dada a íntima relação de causa e de efeito que os unem.

Aplica-se também ao presente processo, no que couber o decidido no acórdão acima, em face da íntima relação de causa e efeito que os une (tal qual versado na ementa supra transcrita, relativa à CSLL).

A contribuinte em seu recurso, basicamente, reproduziu as alegações da peça impugnatória que a meu ver foram corretamente enfrentadas e ultrapassadas na decisão de 1ª instância. Peço vênha para transcreve e adotar integralmente os fundamentos da decisão recorrida:

PRELIMINARMENTE

Em preliminares, cumpre analisar a invocada nulidade das autuações, por alegado erro na atribuição da responsabilidade tributária à impugnante, tendo em conta a previsão do art. 135 do CTN de responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias, resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Nas lições de Bernardo Ribeiro de Moraes, adotadas por Sérgio André Rocha Gomes da Silva (*In* “Responsabilidade Pessoal dos Sócios por Dívidas Fiscais da Pessoa Jurídica”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 76. Janeiro de 2002, págs. 119/130), o legislador, ao determinar o aspecto subjetivo da hipótese de incidência da obrigação tributária, *especifica o caso da pessoa que se acha ligada de forma direta e pessoal com o fato gerador*.

Entretanto, com vistas a ampliar o rol de sujeitos submetidos ao adimplemento da obrigação tributária, aumentando o âmbito subjetivo da arrecadação dos tributos, o legislador estabelece situações em que pessoas sem vínculo pessoal e direto com a hipótese de incidência tributária podem ser demandadas pelo recolhimento do tributo. Nesses casos *o Estado, por conveniência e oportunidade, amplia o número de devedores do tributo, alcançando também, como sujeito passivo, pessoa diferente do contribuinte*.

O Código Tributário Nacional (CTN), em seu capítulo V, trata da responsabilidade tributária, deixando consignado, no art. 128, que, *sem prejuízo do disposto nesse capítulo, a Lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação*.

Entre as situações em que se verifica a ocorrência de responsabilidade tributária, encontra-se previsto o dever dos *diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado* recolherem aos cofres públicos os *créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de Lei, contrato social ou estatutos* (art. 135, inciso III, do CTN).

Contextualizando a responsabilidade tributária como um tema ligado à eficácia das normas de direito tributário material e, conseqüentemente, à ampliação de possibilidades de realização do crédito tributário, cumpre esclarecer à defesa que, em regra, **o ato administrativo de lançamento para constituição do crédito tributário efetuado contra o próprio contribuinte** – aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (art. 121, Parágrafo único, I) –, **apenas, em alguns casos, de morte da pessoa física ou de extinção da pessoa jurídica**, poderia ter decretada a sua invalidade, por erro na identificação do sujeito passivo.

Na questão da responsabilidade tributária, cumpre distinguir as hipóteses de *sujeição passiva*, que diz respeito ao pólo passivo da relação jurídica tributária, e as de *responsabilidade patrimonial* pelo adimplemento do crédito tributário.

Não se pode dizer, propriamente, que a responsabilidade instituída pelo art. 135 do CTN tenha estabelecido uma hipótese de *sujeição passiva tributária*, principalmente porque a atribuição da responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, ali definida, depende de produção probatória da ocorrência dos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Em verdade, o art. 135, III, do CTN teria possibilitado que a pessoa jurídica de direito privado, lesada pela conduta ilícita de seus diretores, gerentes e representantes, pudesse vir a ser exonerada, total ou parcialmente, da *responsabilidade patrimonial pelo crédito tributário, contra ela originariamente constituído*, tendo em conta a prova de subsunção dos fatos à hipótese legal ali prevista. Configura-se, assim, a definição da responsabilidade patrimonial pelo crédito tributário, um problema a ser dirimido na execução fiscal, em sede de embargos do devedor.

No esteio da melhor doutrina e jurisprudência, pode-se dizer que a legitimidade das partes na ação de execução fiscal define-se, em princípio, em função dos partícipes da relação jurídica tributária constituída. Tendo em conta que a pessoa jurídica goza de personalidade própria e autonomia patrimonial, não se confundindo com a pessoa e o patrimônio de seus sócios ou diretores, gerentes e representantes, não seriam estes últimos, em regra, partes legítimas para figurar no pólo passivo da execução fiscal.

Nas lições do Min. José Delgado, no voto proferido no REsp nº 100.739/SP, DJ 28/02/2000, “(a) quem está obrigada a recolher os tributos devidos pela empresa é a pessoa jurídica; e, não obstante ela atuar por intermédio de seu órgão, o sócio-gerente (ou diretor), a obrigação tributária é daquela, e não deste; (b) sempre que a empresa deixa de recolher o tributo na data do respectivo vencimento, a impontualidade ou a inadimplência é da pessoa jurídica, não do sócio-gerente (ou diretor); (c) **o sócio-gerente (ou diretor) só responde pelas dívidas da pessoa jurídica quando age com excesso de mandato ou infração à lei, contrato social ou estatutos, exatamente nos termos expressos pelo art. 135, III, do CTN**” [destaques acrescidos].

Diz-se **ordinária** a legitimidade do credor (sujeito ativo) e do devedor (sujeito passivo) figurantes no título – e anteriormente no lançamento –, porque são eles os sujeitos da relação jurídica substancial litigiosa e a eles diretamente interessa o resultado do processo de execução, a beneficiar ou não, o patrimônio de um deles em detrimento do patrimônio do outro.

Segundo Cândido Rangel Dinamarco (*In Execução Civil*. 6ª ed., São Paulo, Malheiros, 1998), ainda que o título executivo tenha a inegável utilidade de indicar as partes legítimas, sua verdadeira função institucional é fornecer o requisito da adequação da tutela executiva, sem o qual o exequente carece de ação por falta de interesse de agir e não por ilegitimidade *ad causam*.

Ademais, há outras hipóteses em que o título executivo não indica, de forma completa, quem tem a qualidade para figurar como parte no processo de execução: é o caso da **legitimidade extraordinária**. Diz-se **extraordinária** a legitimidade, quando se tratar de situações referentes a pessoas que não são sujeitos das relações jurídicas substanciais, mas cuja participação no contraditório o legislador admite.

AgRg no RESP 434.491/RS - AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2002/0053709-7 - Relator(a) Ministra DENISE ARRUDA - Órgão Julgador PRIMEIRA TURMA - Data do Julgamento 24/11/2004 - Data da Publicação/Fonte DJ 17.12.2004 p. 417

“Ementa AGRAVO REGIMENTAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. REGULARIDADE DA CDA. SÚMULA N.º 7. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO PARA O SÓCIO, EM FUNÇÃO DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. NÃO-CONFIGURADA A AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO DA SENTENÇA. NÃO-OCORRÊNCIA DE PRESCRIÇÃO.

- 1. As razões que levaram o Tribunal a quo, revolvendo a matéria fática, a declarar a regularidade da CDA, impossibilita a esta Corte o seu reexame, em decorrência da vedação expressa conferida pela Súmula n.º 7/STJ.*
- 2. Os patrimônios das pessoas jurídica e física, em regra, não se confundem. No entanto, incorrendo a administração em excesso de poderes e/ou infração de lei, ou havendo a extinção irregular da empresa, não há óbice quanto à extensão aos bens particulares da constrição judicial.*
- 3. Apresentando o decisum outros argumentos bastantes à solução do conflito e sendo oportunizada à parte a correção da omissão por meio de embargos declaratórios, mantendo-se silente naquela ocasião, não cabe a alegação de nulidade da sentença em sede de recurso especial.*
- 4. A Primeira Seção desta Corte Superior vem orientando-se no sentido de que o prazo prescricional, no caso de redirecionamento excepcional da execução contra os sócios da pessoa jurídica, inicia-se no momento da citação da pessoa jurídica e é de 5 (cinco) anos.*
- 5. Agravo regimental improvido”.*

AgRg no RESP 445.366/RS - AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2002/0083656-7 - Relator(a) Ministra DENISE ARRUDA - Órgão Julgador PRIMEIRA TURMA - Data do Julgamento 18/11/2004 - Data da Publicação/Fonte DJ 17.12.2004 p. 418

“Ementa TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. APLICAÇÃO RETROATIVA DO ART. 13 DA LEI 8.620/93. IMPOSSIBILIDADE. ART. 135 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE QUANDO O PEDIDO FUNDA-SE EM CAUSA QUE, NEM EM TESE, ACARRETA A RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DO TERCEIRO REQUERIDO.

- 1. O art. 13 da Lei 8.620/93, que estabelece a responsabilidade solidária dos sócios pelas dívidas previdenciárias, não pode ser aplicado aos créditos constituídos antes da sua vigência.s*
- 2. Para viabilizar o redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente da pessoa jurídica, basta que a Fazenda Pública, ao requerer tal redirecionamento, indique como causa do pedido alguma das hipóteses previstas em lei, pelas quais se admite esse procedimento.*
- 3. A jurisprudência desta Corte, entretanto, não admite o redirecionamento da execução fiscal pelo simples inadimplemento de obrigação tributária, bem como nos casos em que não são encontrados bens suficientes em nome da empresa executada.*

4. *Agravo regimental a que se nega provimento”.*

RESP 595.022/RS - RECURSO ESPECIAL 2003/0169142-8 Relator(a) Ministro LUIZ FUX - Órgão Julgador PRIMEIRA TURMA - Data do Julgamento 21/10/2004 - Data da Publicação/Fonte DJ 22.11.2004 p. 276

“Ementa: PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO ESPECIAL. ADMISSIBILIDADE. SÚMULA 07/STJ. CARÁTER PROTELATÓRIO DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. SUSPENSÃO DO PRAZO PARA INTERPOSIÇÃO DE OUTROS RECURSOS.

1. O redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa.

2. *A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido de que a responsabilidade do sócio pelas dívidas da sociedade depende da comprovação de que este agiu com infração à lei, ao regulamento ou com excesso de mandato, aí não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias.*

3. (...)

4. (...) *Precedentes: RESP 469409/SP, Rel. Min. Carlos Alberto Menezes Direito, DJ 23.06.2003; RESP 261596/PR, Rel. Min. Aldir Passarinho Júnior, DJ 19.02.2001. 5. Recurso Especial de Luiz Roglio provido. Recurso Especial do Estado do Rio Grande do Sul parcialmente conhecido, e, nesta parte, provido”.*

Conforme se depreende dos julgados acima, é juridicamente possível o redirecionamento da execução contra a pessoa dos diretores, gerentes e representantes da pessoa jurídica, quando ficar provado que o crédito tributário constituído é resultantes de atos por eles praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, **mesmo que tais pessoas não constem do título executivo e, conseqüentemente, do anterior lançamento de ofício.**

A partir daí, impõe-se concluir que, não pode ser decretado nulo o lançamento efetuado contra o contribuinte do tributo, por erro de identificação do sujeito passivo, ou erro na atribuição de responsabilidade tributária, tendo em conta que o art. 135, III, do CTN não configura hipótese de sujeição passiva, mas de *responsabilidade patrimonial pessoal* pelo crédito tributário, que pode vir a ser configurada juridicamente apenas na fase de execução. É o que pode vir a ocorrer no presente caso.

Destaque-se, ainda, o julgado acima (Agravo Regimental no Recurso Especial nº 434.491/RS) que trata do problema da prescrição do redirecionamento da execução contra os sócios, e não da decadência, denotando a regularidade de constituição do crédito tributário contra o contribuinte.

Apesar das alegações da defesa e das providências administrativas (inquéritos) e judiciais (ação de indenização), tomadas pela pessoa jurídica contra os ex-dirigentes, não poderia o órgão administrativo competente para a constituição do crédito tributário, afastar a responsabilidade da pessoa jurídica e proceder ao lançamento contra as pessoas físicas dos ex-dirigentes porque a configuração jurídica da hipótese prevista no art. 135, III, do CTN, além de *in casu*, restringir a possibilidade de realização do crédito tributário, tendo em conta que a contribuinte é pessoa

jurídica existente de fato e de direito, depende, ainda, de prévia e definitiva manifestação judicial nesse sentido. (...)

Nesse contexto, justamente pela natureza não tributária da lide acerca da constituição do fato de terem atuado, os dirigentes, com excesso de poderes e lesado patrimonialmente a pessoa jurídica, os órgãos administrativos, encarregados da administração dos tributos, falecem de competência para qualquer apreciação definitiva a respeito da subsunção dos fatos à hipótese normativa de responsabilidade patrimonial prevista no art. 135, III, do CTN, não devendo, por isso, proceder à exclusão do contribuinte do pólo passivo.

Acaso comprovada a subsunção dos fatos à hipótese normativa prevista no art. 135, III, do CTN, o órgão administrativo encarregado do lançamento do tributo deve providenciar a caracterização da responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes e representantes da pessoa jurídica, mantendo, todavia, o contribuinte no pólo passivo da relação jurídica tributária constituída no lançamento.

Numa outra linha de argumentação, Aurélio Pitanga Seixas Filho (*In* “A Responsabilidade do Administrador e sua Defesa na Execução Fiscal por Encargo de Terceiro”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 6. Março de 1996, págs. 23/28), defende que a responsabilidade de terceiros pelo crédito tributário está prevista nos arts. 134 e 135 do CTN e compreende atos praticados pelo terceiro, em nome e por conta do contribuinte.

Nesse contexto, *a dívida tributária surge em nome do contribuinte em razão de atos praticados pelos terceiros*, sustentados por poderes outorgados pelo próprio contribuinte ou com base no cumprimento de deveres legais. Em suma: o fato gerador da dívida tributária é praticado pelo terceiro, porém agindo em nome e por conta do contribuinte. Quando uma pessoa (o terceiro) age em nome e por conta de outra pessoa (o contribuinte), obedecendo fielmente aos poderes que lhe foram outorgados, todas as conseqüências jurídicas dos atos praticados pelo terceiro irão recair sobre a pessoa por ele representada, não cabendo a este nenhuma responsabilidade jurídica pelos atos praticados.

E, posteriormente, destaca o Ilmo. Doutrinador que, mesmo que o terceiro tenha agido com excesso de poderes ou infringido a Lei, contrato social ou estatutos, a **dívida tributária surgirá originariamente em nome do contribuinte**, sendo necessária a prova da conduta ilícita ou ilegal do terceiro.

Decorre dos pressupostos acima adotados, que a *responsabilidade patrimonial* prevista no art. 135 do CTN *não constitui hipótese de substituição tributária*. Limita-se a estabelecer a responsabilidade patrimonial pessoal dos dirigentes pelo crédito tributário, decorrente da prática de atos com excesso de poderes, mas não estabelece expressamente ser esta responsabilidade *exclusiva*. (...)

Admitir a exclusão de responsabilidade da pessoa jurídica pelos atos praticados por seus dirigentes, em seu nome, mas com excesso de poderes, implicaria afronta às disposições do art. 123 do CTN, na medida em que um contrato particular entre as partes – *in casu*, o estatuto da cooperativa a regular a competência de atuação dos dirigentes – poderia vir a alterar a definição de sujeito passivo da obrigação tributária. Repita-se: o art. 135 do CTN estabelece hipótese de responsabilidade patrimonial e não de sujeição passiva tributária.

Cumpre ainda ressaltar que a exclusiva responsabilidade dos dirigentes pelos atos praticados com excesso de poderes beneficiaria indevidamente e, em detrimento do interesse público, a atuação, no mínimo, culposa da pessoa jurídica, culpa esta em seus diversos aspectos, tipos e definições adotados pelo Direito Pátrio. A culpa *in elegendis*, já que os dirigentes da entidade, envolvidos em todos os ilícitos, foram

designados nos termos do estatuto da cooperativa. Culpa *in vigilando*, caracterizada pela total negligência dos órgãos da administração que, apesar do dever expresse, deixaram de zelar pelo bom nome e bom funcionamento da entidade.

Superada, portanto, a preliminar de nulidade por erro de atribuição de responsabilidade tributária ao sujeito passivo.

MÉRITO

1. ARBITRAMENTO

1.1 Lançamento de Ofício Com Base nas Regras do Arbitramento dos Lucros

No mérito argúi, a impugnante, a nulidade da autuação por entender que a auditoria fiscal utilizou-se, de forma indevida, da sistemática de lançamento por arbitramento de lucros, considerando que não teriam sido esgotados todos os meios possíveis para a determinação e confirmação da base de cálculo do IRPJ, verificando-se, assim, ofensa aos princípios da capacidade contributiva, do não-confisco e da verdade material.

Por outro lado, segundo consignado no Termo de Verificação Fiscal, à fl. 32, o agente autor do feito apenas manteve, no lançamento de ofício, a forma de tributação adotada pela contribuinte, quando promoveu a entrega da DIPJ do ano-calendário 2001, ocasião em que optou pela apuração do imposto pelas regras do lucro arbitrado, observando, ainda, a auditoria, que a opção, uma vez adotada, não poderia ser modificada, tampouco depois de iniciado procedimento fiscal que tivesse por objeto o exercício de 2002.

Com efeito, o Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, ao tratar da possibilidade de correção da declaração por iniciativa do próprio declarante, condiciona essa faculdade à comprovação de erro e antes de qualquer notificação do Fisco. Determina o §1º do art. 147 do CTN:

“§1º. A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o contribuinte.”

Assim, ao contrário do que entende a impugnante, a retificação da declaração deve ser promovida antes do início do procedimento fiscal. Mesmo que se entenda que a notificação referida no parágrafo acima transcrito se trate de notificação do lançamento, e não de qualquer ato escrito relativo ao início de uma ação fiscal, não se pode olvidar do disposto no Decreto nº 70.235/72:

“Art. 7º. O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; (...)

§1º. 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.”

É farta a jurisprudência administrativa dispondo no sentido de que a retificadora só tem amparo quando apresentada antes do início da ação fiscal. É o que se verifica dos julgados adiante reproduzidos:

Retificação da Declaração Após Iniciada a Ação Fiscal - A retificação de declaração exige que seja efetuada antes da ação fiscal e motivada com provas. À míngua de provas materialmente elucidativas, do erro cometido na retificação, e sendo o pedido de retificação depois da ação fiscal, não se

aceita o pedido de retificação. 1º CC. / 5ª Câmara / Acórdão 105-13.319 em 17.10.2000. Publicado no DOU em: 15.12.2000.

Retificação Após Iniciado Procedimento Fiscal - Não pode o contribuinte, em seu benefício, obter a retificação da declaração de rendimentos, após iniciado o procedimento fiscal (Ac. 1º CC 102-21.822/85 - Resenha Tributária, Seção 1.2, Ed. 30/87, pág. 768).

Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica - Prazo Para Retificação - Homologação - O prazo para o Contribuinte retificar sua declaração do imposto de renda de pessoa jurídica coincide com o prazo homologatório atribuído à Fazenda Nacional e sendo tributo sujeito à homologação, assinala-se o prazo previsto no § 4º do artigo 150 do CTN. CSRF - Primeira Turma / ACÓRDÃO CSRF/01-03.692 em 10/12/2001. Publicado no DOU em: 05.08.2003.

Conforme descrito, a contribuinte somente procurou alterar os dados contidos na DIPJ relativa ao ano-calendário 2001, em 29/06/2004, após o início do procedimento fiscal, em 15/03/2004, momento em que já não mais dispunha de espontaneidade para confessar eventuais irregularidades vinculadas à matéria sob exame.

Todavia, a retificação da declaração, para troca de sistemática de tributação, ainda que apresentada tempestivamente, ou seja, antes do início de qualquer procedimento fiscal, não pode ser acatada.

Excepcionando-se os casos em que apuração dos resultados da pessoa jurídica, com base nas regras do lucro real é obrigatória, pode a contribuinte optar pela tributação com base no lucro presumido ou com base no lucro arbitrado, desde que respeitados os requisitos estabelecidos em lei, especialmente em relação a este último. No entanto, uma vez adotada a forma de tributação, ratificada por ocasião da entrega da respectiva DIPJ, a opção se torna definitiva e não pode mais ser alterada, ainda que a retificação seja promovida ANTES do início do procedimento fiscal.

Isto porque não se admite que a opção por determinada forma de tributação, espontaneamente adotada pela pessoa jurídica, seja interpretada como erro, para efeitos do disposto no citado § 1º do artigo 147 do CTN. Nesse sentido o artigo 57 da IN SRF nº 15, de 06 de fevereiro de 2001, abaixo reproduzido, e a já pacificada jurisprudência dos tribunais administrativos, cujos acórdãos ilustram o posicionamento aqui adotado:

IN SRF nº 15 de 06 de fevereiro de 2001:

Art. 57. Após o prazo previsto para a entrega da declaração, não será admitida retificação que tenha por objetivo a troca de modelo.

Retificação Para Troca de Formulário - Não é permitida a retificação da declaração de rendimentos da pessoa física visando a troca de formulário, quando esse procedimento caracterizar uma mudança de opção e não erro cometido na declaração. Dispositivos Legais: Ato Declaratório Normativo 24/96. Decisão nº 200/98. SRRF / 7ª Região Fiscal. Publicação no DOU: 30.10.1998.

Retificação Para Alteração de Opção - Com o exercício do direito de escolha, determina-se (modifica-se) o conteúdo da obrigação e tem-se a prestação escolhida como única devida desde o começo. Exercido o direito de escolha pela empresa, ao lhe ser dada a opção de escolher entre ser tributada com base no lucro real ou com base no lucro presumido, no caso, opção pelo lucro real, tem-se esta opção como único dever de prestar a obrigação devida

desde o início, tornando-se definitiva a opção pelo lucro real. - O direito de optar pela tributação com base no lucro presumido deve ser exercido por ocasião da apresentação espontânea da declaração de rendimentos, uma vez que se esgota nesse momento. Descabe a retificação da declaração de rendimentos apresentada para tributação com base no lucro real, para substituí-la por declaração optando pelo lucro presumido. 1º CC. / 7ª Câmara / Acórdão 107-05821 em 08.12.1999. Publicado no DOU em: 20.10.2000.

Neste sentido, regular foi o procedimento da Fiscalização, ao deixar de considerar a declaração retificadora apresentada.

Vencida essa questão, resta verificar se teriam sido atendidos os requisitos para a adoção, pelo sujeito passivo, da forma de tributação do IRPJ do ano-calendário 2001, com base nas regras do lucro arbitrado, e a conseqüente manutenção dessa forma de tributação, no lançamento de ofício perpetrado pela autoridade fiscal.

Para que seja possível o arbitramento dos lucros da pessoa jurídica, é necessário constatar a existência de um dos requisitos estabelecidos em lei, como se verifica do dispositivo adiante transcrito:

Lei nº 8.981 de 20 de janeiro de 1995:

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-lei nº 2.397, de 1987, 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 fraude 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 de que trata o art. 45, parágrafo único;

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

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VI - REVOGADO

VII - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

§ 1º Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto de renda correspondente com base nas regras previstas nesta Seção.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior:

a) a apuração do imposto de renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real relativa aos meses não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação, observado o disposto no § 5º do art. 37;

b) o imposto apurado com base no lucro real, na forma da alínea anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao de encerramento do referido período.

Como se verifica da leitura do dispositivo anterior, o auto-arbitramento, ou o arbitramento promovido pelo próprio sujeito passivo, já era permitido à época da vigência da Lei nº 8.981, de 1995, desde que também presentes os pressupostos para apuração do lucro com base nas regras do arbitramento.

Na compilação da legislação que rege o assunto, o Regulamento do Imposto de Renda – Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/99 – dispôs em capítulo próprio:

Art. 531. Quando conhecida a receita bruta (art. 279 e parágrafo único) e desde que ocorridas as hipóteses do artigo anterior, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto correspondente com base no lucro arbitrado, observadas as seguintes regras (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, §§ 1º e 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - a apuração com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada, ainda, a tributação com base no lucro real relativa aos trimestres não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangidos por aquela modalidade de tributação;

II - o imposto apurado na forma do inciso anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento de cada período de apuração.

(*) O artigo anterior mencionado no *caput* é o artigo 530, que tem por base legal o artigo 47 da Lei nº 8.981/95, anteriormente transcrito.

Para validação, portanto, da opção da pessoa jurídica pelo auto-arbitramento, necessária a constatação da existência de alguma das situações elencadas no artigo 47 da Lei nº 8.981/1995.

Retornando-se à cronologia dos acontecimentos verifica-se que, já no Termo de Início de Fiscalização, às fls. 38 e 39, cientificado em 15/03/2004, a contribuinte foi intimada a, dentre outras exigências, tornar disponíveis os livros contábeis e fiscais dos 5 (cinco) últimos anos (item 3), bem como disponibilizar o acesso aos documentos que embasaram os lançamentos nos livros fiscais e contábeis do período de 1999 a 2002 (item 4). O prazo concedido para atendimento às solicitações foi de 20 (vinte) dias.

Em 25/06/2004, ou seja, passados mais de 90 (noventa) dias sem que as solicitações contidas no Termo de Início fossem atendidas pela contribuinte, ou que fossem oferecidas justificativas para a falta de atendimento, foi lavrada a reintimação de fls. 61, e instada, uma vez mais a pessoa jurídica, a tornar disponíveis os elementos já solicitados no Termo de Início.

Apenas em 08/07/2004, quando transcorridos quase que 4 (quatro) meses do início dos trabalhos, a contribuinte apresenta os livros Razão Analítico de 1999 a 2001 e Diário de 1999. Observe-se que não foi entregue, nessa oportunidade, o Livro Diário do ano-calendário 2001, período objeto da auditoria sob exame, e o Livro Diário do ano-calendário 2000 encontrava-se em situação irregular, posto que não fora devidamente registrado. O LALUR não fora escriturado.

As demais solicitações da auditoria, dentre elas o pedido para apresentar a segregação, determinada em lei, entre contas com cooperados e contas com não cooperados, informação imprescindível no caso de auditoria em sociedades cooperativas, não foi atendida.

Somente após 6 (seis) meses do início da ação fiscal, em 20/09/2004, pela petição de fls. 79 a 83, afirma, a impugnante, no item “B – 2.1 – Segregação de contas de operações com não cooperados” que “A Requerente não reúne condições, nessa oportunidade, de fornecer os dados solicitados, uma vez que os mesmos referem-se à época na qual a sua administração estava a cargo de outros cooperados, os quais, em razão de tumultuada transição havida em junho de 2001, não disponibilizaram dados e documentos sobre o tema”.

No mesmo instrumento, informou a contribuinte, no item “C” que “... não detém os documentos contábeis solicitados, todos eles referentes a período anterior a junho de 2001...”

Verifica-se, assim, que, desde o início da ação fiscal e, no decorrer dos 6 (seis) meses seguintes, além dos poucos dados obtidos, a auditoria não teve acesso aos necessários e imprescindíveis elementos da escrituração contábil e fiscal, relativa ao ano-calendário 2001.

Em que pese ter a contribuinte fornecido, ainda que precariamente, alguns elementos de sua escrituração contábil e fiscal, é necessário ressaltar que, ainda que fosse permitido pelo ordenamento jurídico, a auditoria fiscal não teria logrado determinar, com segurança, a apuração dos resultados da pessoa jurídica com base no Lucro Real do período sob análise.

Isto porque além das irregularidades e inconsistências detectadas pelo agente fiscal na escrituração da empresa, devidamente descritas no Termo de Verificação Fiscal, anexo aos autos de infração, a própria contribuinte, durante todo o procedimento fiscal, e ao longo de toda a explanação em sua impugnação, não apenas admitiu, como inúmeras vezes afirmou que sua contabilidade, no período, não se prestava a determinar o Lucro Real.

É o que se constata a partir da leitura dos trechos acima transcritos, da resposta apresentada em 20/09/2004, e das seguintes passagens extraídas da peça impugnatória:

*“(...) a impugnante (...) conforme descrito no tópico antecedente atravessou um período muito tormentoso, na qual esteve submetida a uma administração que não zelou pelo cumprimento de diversas obrigações, **tampouco pela guarda e manutenção de vasta documentação.** (...)”* (destaques acrescidos) – fl. 117;

*“(...) de forma que **a contabilidade proveniente desse período (2001), certamente não se afigura conexas à realidade, é dizer, certamente está irregular** (...)”* – fl. 117;

*“(...) a Impugnante não cogita consentir com a manutenção de um lançamento fiscal pautado **em dados contábeis que sequer podem ser considerados verossímeis** (...)”* – fl. 118;

“É fato: não se afigura prudente, ou sequer razoável a utilização de dados contábeis, por parte dessa Fiscalização, que sabidamente provém de um período em que a Impugnante tinha sua contabilidade escriturada de forma totalmente irregular”. (destaques do original) – fl. 122;

“Considerando-se, no entanto, a absoluta ‘ininteligibilidade’ das informações anteriores, bem como a complexidade do trabalho de auditoria desenvolvido, sua conclusão demorou a ser alcançada, cabendo ressaltar, inclusive, que até o presente momento sequer se pode afirmar a constatação de um resultado definitivo (...)” (destaques acrescidos) – fl. 122;

*“(...) como já salientado, **a contabilidade da Impugnante não primava pela organização**, não se podendo sequer atestar se tais saldos refletem, efetivamente, sua realidade contábil.”* (destaques acrescidos) – fl. 127;

*“Com efeito (...) **a contabilidade da Impugnante já se mostra totalmente equivocada, razão pela qual não é possível se considerar de forma ‘definitiva’ os dados apurados a partir de sua escrituração contábil**, até mesmo porque (...) a Impugnante teve sua contabilidade refeita, de forma que suas informações contábeis foram totalmente re-elaboradas (...)”* (destaques acrescidos) – fl. 127.

Uma vez admitido pela própria contribuinte, a imprestabilidade de sua escrituração, o que foi confirmado na avaliação da auditoria fiscal, pela análise dos mínimos elementos apresentados, resta claro que não teria sido realmente possível, apenas com base nesses elementos, determinar a apuração dos resultados da empresa no ano-calendário 2001, com base nas regras do lucro real.

Até este ponto, portanto, verifica-se, de fato, a presença dos pressupostos exigidos pela legislação em vigor para apuração dos resultados da pessoa jurídica com base no arbitramento promovido pelo próprio sujeito passivo, assim como estariam atendidos os requisitos para lançamento de ofício, também com base nas regras do arbitramento dos lucros.

Na oportunidade, a impugnante consignou seu inconformismo, questionando, também, por qual motivo não teria, a fiscalização, se utilizado de outros meios para averiguação dos componentes do fato jurídico tributário manifestado pela empresa, no ano-calendário 2001, tais como, em suas palavras, **“a circularização da Ação Fiscal, mediante a extensão dos pedidos de apresentação de documentos e prestação de esclarecimentos aos tomadores e prestadores de serviços da Impugnante”**. (grifos originais).

Antes de responder a esse questionamento, cumpre ressaltar o que foi consignado, pela impugnante, nas “considerações finais” constantes da resposta apresentada, em 20/09/2004 (fls 79 a 83), transcritas a seguir:

*“A Requerente, por meio de sua atual diretoria, assim como àquela imediatamente anterior, registra que não obstante os problemas verificados em gestões anteriores a agosto de 2001, está procurando, na medida do que está a seu alcance, sanar as inúmeras irregularidades e pendências herdadas das diretorias anteriores, motivo **pelo qual está empenhada a fornecer todos os dados e documentos** que possam contribuir nesse sentido, mas desde que deles disponha – o que, nem sempre e infelizmente, tem sido possível”*.(destaques acrescidos).

Pela redação acima, parece demonstrar, a contribuinte, sua disposição em contribuir com a auditoria fiscal, na medida em que dispusesse de documentos, comprovantes, escrituração, e outros elementos que pudessem ajudar a demonstrar a real “manifestação do fato jurídico tributário” relativo ao ano-calendário 2001.

Igualmente procurou enfatizar, na impugnação apresentada, que, em que pese haver contratado auditoria independente, que determinou fosse refeita a escrituração contábil e fiscal do ano-calendário 2001, **até o momento em que foi apresentada a impugnação, não teria logrado encontrar o resultado final relativo aquele período.** Por pertinente, são reproduzidos os seguintes trechos da peça de defesa:

“Tanto é assim que a Impugnante, inclusive, foi submetida a um procedimento de auditoria contábil, que determinou o imediato refazimento de sua contabilidade de todos os anos-calendário envolvidos na presente fiscalização, eis que as informações iniciais se mostravam desconexas à sua realidade.

Para cumprimento dessa determinação da Assembléia foi contratada renomada empresa de auditoria contábil, que procedeu, então, à revisão dos procedimentos adotados pela Impugnante nas áreas contábil, fiscal, tributária e trabalhista, relatando todos os fatos correlacionados ao período em que permaneceu vigorando a Diretoria constituída pelos Dr. Silvio Brocchi, Dr. José Roberto Franchi Amade e Dr. Alexandre Contadores Bierrembach de Castro, bem assim os efeitos desses fatos decorrentes (vide nesse sentido, toda a documentação acostada à exordial da ação indenizatória nº 3131/03, que segue anexa à presente).

Considerando-se, no entanto, a absoluta ‘ininteligibilidade’ das informações anteriores, bem como a complexidade do trabalho de auditoria desenvolvido, sua conclusão demorou a ser alcançada, cabendo ressaltar, inclusive, que até o presente momento sequer se pode afirmar a constatação de um resultado definitivo, uma vez que ainda estão sendo levantados os resultados das práticas da ex-Diretoria, até mesmo por intermédio dos procedimentos cíveis e criminais em curso.”

Nessa oportunidade, afirmou, ainda, que para a formalização do auto de infração, a fiscalização teria tido acesso **apenas aos registros da contabilidade anterior**, elaborada com base em dados oriundos do período de gestão da antiga diretoria e, por essa razão, **dados contábeis que destoariam da realidade.** E afirma, com destaque:

“Visando a escorreita demonstração do exposto, a Impugnante informa que todos os documentos concernentes à auditoria interna, que culminou na re-estruturação contábil da Impugnante encontram-se à disposição do Fisco Federal, para necessária análise em sua sede”.

A partir das afirmações da impugnante, acima transcritas, alguns pontos merecem melhor atenção.

1. Em que pese a alegada disposição da impugnante em *fornecer todos os dados e documentos que pudessem contribuir* com os trabalhos fiscais, na resposta apresentada em 20/09/2004 (fls 79 a 83), **foi sonogada** a informação de que estava submetida a um procedimento de auditoria externa que culminou com a recomposição de sua escrituração.

2. Não resta dúvida de que o procedimento de auditoria externa já estava em curso, no decorrer da fiscalização federal; do contrário, não seria possível que, na data de apresentação da impugnação, a contribuinte já estivesse de posse de ***todos os documentos concernentes à auditoria interna, que culminou na re-estruturação contábil da Impugnante***, que teria colocado à disposição, para análise, ao ***Fisco Federal***, conforme afirmou na própria impugnação. A propósito, a própria impugnante anexou, à sua peça de defesa, os relatórios produzidos pela auditoria externa realizada em seu estabelecimento, conforme documentos acostados às fls.779 a 1.086;

3. Possuindo, a impugnante, outros elementos que pudessem levar à correta apuração dos resultados com base no lucro real, como os relatórios da auditoria externa e os documentos nela produzidos, o fato de ter deixado de entregá-los à fiscalização deve ser interpretado como mera estratégia de defesa, ou, mesmo, como má-fé.

Numa investigação mais profunda do contexto em que inserida a ação fiscal, releva destacar que, no Termo de Intimação nº 02/2004, cientificado ao representante legal da empresa em 12/07/2004, o agente encarregado dos trabalhos fiscais instou a contribuinte a explicar determinados lançamentos contábeis envolvendo o nome “EXITUS”. Vejamos, a propósito, o item 1-2 da referida intimação (fl. 73):

“ **1-2 EXITUS**

Justificar e esclarecer a natureza dos lançamentos efetuados no ano calendário, nas contas 2.1.8.01.0727 – ‘REPASSE MÉDICO’, com históricos ‘valor de cotas p/ subscrição da EXITUS’.

Esclarecer:

- a) *o que é a EXITUS?*
- b) *Trata-se de coligada ou controlada?*
- c) *Em caso positivo, por que razão não aparece no ATIVO PERMANENTE como investimento?*
- d) *Houve ingresso de recursos nas operações acima?”*

No atendimento à intimação, conforme a mesma petição datada de 20/09/2004, a resposta da contribuinte foi a seguinte (fl.81):

“1-2 EXITUS:

A Requerente registra que desconhece a natureza dos lançamentos efetuados no ano calendário 1999 na conta 2.1.8.01.0700 – ‘EXITUS P/ SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL e na conta 2.1.8.01.0727 – ‘REPASSE MÉDICO’, com históricos ‘valor de cotas p/ a subscrição da EXITUS’; não tem claro o que é a EXITUS e, finalmente, não tem ciência de eventual vinculação acionária ou ingresso de recursos decorrentes de eventuais operações com a EXITUS. Sabe, apenas, que esta última empresa tem como únicos sócios os Srs. Sílvio Brocchi Neto e Alexandre Contadores Bierrenbach de Castro.

Importa, aqui, esclarecer que as informações solicitadas não estão sendo pura e simplesmente sonegadas. Ao contrário, a Requerente, por meio de seus atuais cooperados e diretoria, pretende esclarecer todas essas questões, o que deverá ocorrer com o desfecho do processo judicial supra referido.” (destaques acrescidos).

Em que pese a afirmação acima, os fatos denotam realidade bem diversa.

Na exordial da ação indenizatória nº 3131/03, datada de 03/09/2003, promovida perante a 6ª Vara Cível de Campinas e subscrita pelos mesmos procuradores signatários da impugnação ora sob apreciação, cuja cópia foi apresentada pela recorrente às fls. 445 a 518, verifica-se que a EXITUS já era bastante conhecida dos representantes legais da COOPERMECA.

Com efeito, todo um tópico específico foi destinado a descrever que a EXITUS se tratava de uma pessoa jurídica, que prestava serviços à autuada e constituída pelos

mesmos diretores desta. Vejamos, a propósito, como é abordada a EXITUS na mencionada peça:

“2.2. DA ATUAÇÃO DA EMPRESA ‘EXITUS PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS LTDA.’

A Empresa Exitus possui incontestemente importância e destaque no processo de administração e gerência das empresas Autoras(), que culminou no resultado lesivo aos respectivos patrimônios, razão pela qual mister se faz discorrer sobre a sua criação e atuação (...)” – fl. 454.*

(*) dentre as autoras da ação encontra-se a COOPERMECA.

“De fato a ‘Exitus Participações Societárias Ltda.’ foi criada pelos Réus Dr. Silvio, Dr. José Roberto e Dr. Alexandre (doc), com o escopo, ‘a priori’, de prestar serviços de gerenciamento operacional, administrativo, financeiro, comercial, técnico e societário à COOPERMECA, conforme faz prova o contrato de prestação de serviços assinado em 29/10/1998, e o termo de cessão de ações, datado de 10/12/1998 (documentos anexos a presente sob o título ‘Documentos relativos à empresa Exitus Comércio e Participações Ltda.’)” (destaques acrescidos) – fl. 454.

(...)

Vale ressaltar que, muito embora tenha sido a ‘Exitus’ contratada para prestar serviços para a COOPERMECA mediante a remuneração simbólica de R\$ 1,00, em verdade, também recebia, a título de taxa de administração, 10% (dez por cento) de toda a receita da cooperativa (...)” (destaques acrescidos) – fl. 456.

A cobrança de tal taxa, não obstante não ser mencionada no contrato de prestação de serviços, resta explícita no ‘Termo de Rescisão do Contrato de Prestação de Serviços’ (...)” (destaques acrescidos) – fl. 456.

Com isso quer-se demonstrar que, contrariamente à sua afirmação, a contribuinte não contribuiu, da maneira que lhe era possível, com o bom andamento dos trabalhos fiscais.

Constata-se, pois, que de forma **flagrante, a autuada sonogou informações à auditoria fiscal**, a **uma**, porque deixou de dar a conhecer que estava de posse de nova escrituração, relativa ao ano-calendário 2001, providenciada pela empresa de auditoria “TALENTUS”; a **duas** porque os documentos que embasaram a nova escrituração deixaram de ser apresentados, e a **três**, por simplesmente ter se absterido, deliberadamente, de responder a indagações sobre assuntos dos quais tinha pleno conhecimento.

Agora sim, em resposta ao inconformismo da impugnante, que alegou que a auditoria fiscal não teria esgotado todos os meios para apuração do lucro real, por ter deixado de circularizar junto de seus fornecedores e prestadores de serviços, consigne-se que o protesto revela-se falso e sem fundamento, posto que a própria impugnante, estrategicamente, omitiu, da fiscalização, elementos imprescindíveis que poderiam ter levado à apuração do real fato jurídico tributário.

Importa salientar, no entanto, que ainda que fosse possível à auditoria determinar, com fundamento em outros meios - inclusive a reivindicada circularização - a apuração do resultado da empresa com base no lucro real, ou, que a própria contribuinte apresentasse a escrituração re-elaborada com base nas orientações da auditoria externa, ainda assim não seria possível a formalização do lançamento com base na sistemática do lucro real, por expressa vedação legal, conforme já consignado no presente voto.

Além de não ser admitida a mudança da opção pela forma de tributação adotada pelo contribuinte e manifestada com a entrega tempestiva da DIPJ, não existe arbitramento condicional.

Isto porque, uma vez formalizada a opção do contribuinte pelo arbitramento dos lucros em face da inexistência de escrituração nos termos das leis comerciais e fiscais, não há previsão legal para seu desfazimento por suposta possibilidade de apuração do lucro real, com base nas informações contidas na escrituração refeita, supostamente colocada à disposição da fiscalização, após a ciência dos autos de infração.

Nessa vertente está direcionada a jurisprudência do Conselho de Contribuintes:

INEXISTÊNCIA DE ARBITRAMENTO CONDICIONAL - Como não existe arbitramento condicional, o ato administrativo do lançamento, regularmente constituído, não pode ser modificado pela apresentação, na fase de impugnação, dos documentos cuja inexistência foi a causa do arbitramento. (Acórdão nº 107-06411, Sétima Câmara, Data da Sessão: 18/10/2001).

FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS LIVROS - É cabível o arbitramento do lucro se a pessoa jurídica, durante a ação fiscal, deixar de exibir a escrituração que a ampararia na tributação com base no lucro real. Inexistindo o arbitramento condicional, o auto de infração não se modifica pela posterior apresentação desta documentação. (Acórdão nº 103-18947, Terceira Câmara, Data da Sessão: 14/10/97).

IRPJ - ARBITRAMENTO DE LUCROS - O lançamento efetuado de acordo com as normas legais, notificado o sujeito passivo, só pode ser alterado nas formas estabelecidas no art. 141 do CTN. A apresentação dos livros na fase impugnatória não tem o condão de tornar sem efeito o lançamento, posto que não há arbitramento condicional. (Acórdão nº 103-20070, Terceira Câmara, Data da Sessão: 18/08/99).

ESCRITURAÇÃO APRESENTADA POSTERIORMENTE - Inexistindo arbitramento condicional, o ato administrativo do lançamento não é modificável pela posterior apresentação da escrituração, cuja recusa ou inexistência foi a causa do arbitramento. (Acórdão 1º CC 105-2.959/88 - DOU 07/06/89).

Como resumo do presente tópico temos que:

- 1) A própria contribuinte determinou seus resultados relativos ao ano-calendário 2001, à época da entrega da DIPJ do respectivo exercício, optando pelas regras de apuração do lucro arbitrado, porque não dispunha de escrituração, mantida de acordo com as leis comerciais e fiscais, conforme suas próprias afirmações;
- 2) No procedimento de auditoria fiscal constatou-se que a mesma escrituração utilizada como base para a entrega da DIPJ original do exercício 2001 e que foi parcialmente apresentada pela contribuinte, em atendimento às intimações, continha, de fato, omissões, erros e vícios que a tornaram imprestável para determinar a apuração do ano-calendário 2001, com base nas regras do lucro real;
- 3) Ainda que fosse possível a posterior apuração, pela auditoria fiscal, dos resultados da pessoa jurídica com base nas regras do lucro real, proporcionada pelas informações contidas na escrituração refeita, não é admitida a mudança da opção pela forma de tributação - *in casu*, o auto-arbitramento - adotada pela contribuinte e manifestada com a entrega da respectiva DIPJ;

5) A contribuinte deliberadamente omitiu da fiscalização a escrituração refeita do ano-calendário 2001, e sonegou elementos imprescindíveis que poderiam ter levado à correta determinação do fato jurídico tributável.

Ilustrando o posicionamento ora adotado, transcrevem-se, a seguir, ementas de acórdãos proferidos, nesse mesmo sentido, pelo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda:

APRESENTAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO APÓS O LANÇAMENTO - IMPOSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE ARBITRAMENTO CONDICIONAL - O arbitramento do lucro, quando realizado em prazo hábil, sem percalços que provoquem grave dificuldade ao contribuinte na reconstituição de sua escrituração, deve ser entendido, tão-somente, como meio único na obtenção das bases de cálculo dos tributos. A apresentação da escrituração após o lançamento de ofício não invalida a apuração das bases de cálculo pelo arbitramento. Não existe lançamento condicional. 1º CC. / 8ª Câmara / ACÓRDÃO 108-06.053 em 16.03.2000. Publicação DOU: 22.08.2000.

INTIMAÇÃO - RECUSA – APRESENTAÇÃO NA FASE DE JULGAMENTO – ARGUIÇÃO DE CONDICIONALIDADE - DESCABIMENTO - O arbitramento não é algo que se possa subordinar à matroca da parte que lhe deu causa. A recusa ou a inexistência de livros e documentos impede a auditoria - não o arbitramento do lucro. O acolhimento ulterior do acervo implicará das duas uma: ou se empreende uma celeridade meteórica às operações fiscais e aos julgamentos em suas diversas instâncias, ainda com amparo em legislação complementar que oferte maior elasticidade aos prazos decadenciais em casos de recusa ou embaraço às ações do Fisco; ou se exime de tributos, paradoxalmente, todos aqueles cidadãos que obrarem contra os cânones democráticos que os agasalham e os protegem. Eis um dualismo e uma antinomia execráveis. 1º CC. / 7ª Câmara / ACÓRDÃO 107-06921 em 05/12/2002. Publicado DOU: 20.10.2003.

NÃO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS NECESSÁRIOS A APURAÇÃO DO LUCRO REAL - A não apresentação pela fiscalizada dos livros e da documentação contábil e fiscal, reforçada pela resposta à intimação de que, além de não dispor dos livros obrigatórios à apuração do lucro real, não tinha condições de prepará-los, por não dispor da documentação exigida, não deixou ao fisco outra alternativa que não lançar mão do arbitramento do lucro. 1º CC. / 7ª Câmara / ACÓRDÃO 107-07559 em 17.03.2004. Publicado no DOU em: 23.06.2004.

LUCRO ARBITRADO - APRESENTAÇÃO POSTERIOR DE DOCUMENTOS - É inócua a posterior apresentação de livros e documentos com o intuito de apresentar base de cálculo menor que a apurada pelo fisco, utilizando-se de forma de tributação que, apesar de reiteradamente intimado, não mostrou tê-la adotado no tempo devido. 1º Conselho de Contribuintes / 3ª. Câmara / ACÓRDÃO 103-22.980 em 25.04.2007. Publicado no DOU em: 07.01.2008.

Correta, portanto, a manutenção, pela auditoria fiscal, no lançamento de ofício ora sob apreciação, da tributação do IRPJ e da CSLL com base nas regras de apuração do lucro arbitrado.

1.2 Forma de Apuração da Base de Cálculo Para Arbitramento dos Lucros

A legislação que regula o arbitramento dos lucros dispõe que a tributação deverá tomar por base a receita bruta, quando esta for conhecida.

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.*Art. 47 (...)*

§ 1º *Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto de renda correspondente com base nas regras previstas nesta Seção.*

.....
Art. 31. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

Art. 16. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de vinte por cento.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 27. O lucro arbitrado será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 16 da Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

Retornando-se, novamente, aos fatos, observa-se que, em atendimento à intimação lavrada em 14/05/2004, a empresa recorrente apresentou à auditoria fiscal, as receitas de prestação de serviços auferidas nos meses de janeiro a dezembro do ano-calendário 2001, para efeito de apuração das bases de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS, mediante o preenchimento do “questionário de informações gerais”.

As receitas informadas nas planilhas anexas ao “questionário de informações gerais”, também foram consignadas na DIPJ/2002 – retificadora, que a contribuinte pretendia fosse acatada.

Interessante ressaltar que na DIPJ original fora consignado o montante de R\$ 1.000,00 por trimestre, a título de receita.

Nas planilhas apresentadas à fiscalização e na DIPJ retificadora, foram estas as receitas de prestação de serviços declaradas pela contribuinte:

Trimestre	Receita bruta em R\$
1º	1.236.892,32
2º	1.092.201,02
3º	1.299.288,26
4º	1.144.456,04

Os valores constantes do demonstrativo acima foram checados, por amostragem, e mostraram-se compatíveis com os valores constantes das contas de receitas escrituradas pela pessoa jurídica, nos livros apresentados à auditoria fiscal. Tomou-se, assim, como receita conhecida, para fins de manutenção do arbitramento dos lucros, os valores constantes da tabela acima.

Sendo os únicos elementos obtidos, depois de esgotadas todas as tentativas em obter a documentação comprobatória das receitas e despesas da entidade no período,

consideram-se legítimos para cálculo do lucro arbitrado, como de fato o foram. Quanto a este item nenhum reparo há que se fazer ao procedimento fiscal.

Não há dúvida de que a receita foi conhecida, ao menos na parte em que a contribuinte permitiu fosse conhecida. Tanto é verdade que a própria pessoa jurídica, para se eximir das penalidades aplicáveis aos casos de lançamentos de ofício, tentou retificar a DIPJ do exercício 2002, nela consignando os valores das receitas auferidas que haviam sido omitidas **e que, note-se, representam um acréscimo de aproximadamente 100.000% sobre as receitas trimestrais declaradas na DIPJ original.**

Diante dos fatos apurados e retratados no presente feito, anteriormente narrados, a alegação de que a auditoria deveria ter adotado procedimentos para lançamento de ofício por arbitramento dos lucros, nos casos em que a receita não é conhecida, mostra-se sem fundamento e meramente procrastinatória.

(...)

3. Ato cooperativo. Ato não-cooperativo. Tributação

Como se verifica, o lançamento foi efetuado tendo por base a descaracterização dos atos praticados pela contribuinte como atos eminentemente cooperativos.

Além de não apresentar escrituração com segregação de receitas, a sociedade teria por finalidade a administração de planos de saúde, atividade considerada de natureza mercantil, contratando, com terceiros não associados, serviços médicos, hospitalares, laboratoriais, dentre outros, não estando, por essa razão, inserida no âmbito das cooperativas.

Essa constatação teria sido confirmada pela própria contribuinte quando, na tentativa de retificação da DIPJ do exercício 2002, consignou exclusivamente receitas de prestação de serviços submetidas à tributação, além de declará-las, como tributáveis, à auditoria fiscal mediante a entrega do formulário “questionário de informações gerais”.

Por outro lado a impugnante afirma a sua condição de sociedade cooperativa por praticar atos exclusivamente cooperativos.

A questão a ser enfrentada, portanto, relaciona-se a identificar, dentre os atos praticados pela empresa interessada, quais seriam os atos cooperativos e quais não seriam.

As cooperativas, em linhas gerais, são definidas como empresas de serviços, criadas para atender às necessidades de seus associados, em que estes exercem, em relação a elas, simultaneamente, o papel de sócio e de usuário ou cliente. Permite a lei que elas adotem por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, ficando sua autorização, controle e fiscalização, sujeitos aos órgãos governamentais.

A Lei nº 5.764, de 1971, que define a Política Nacional de Cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, ao se referir aos atos que podem ser praticados pela cooperativa alude expressamente somente aos **atos cooperativos**. Vejamos:

Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971:

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

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

(.....)

Na lição de Walmor Franke (*in ISS e Cooperativas; Revista de Direito Tributário, 17-18 p. 90*), há três famílias de atos que podem ser praticados pelas cooperativas: atos cooperativos, atos não-cooperativos intrínsecos e atos não-cooperativos extrínsecos à atividade cooperativa.

Os atos cooperativos, segundo o autor, também são conhecidos por *atos-fim, operações internas, operações privativas dos associados ou negócios cooperativos*. Estes atos, embora possam implicar transferência patrimonial, não caracterizam compra e venda ou operação de mercado, pela própria definição legal (§ único do art. 79).

Os atos cooperativos, por sua natureza, não sofrem a incidência do Imposto de Renda, em razão de que a transferência patrimonial, quando ocorre (p. ex., na entrega da produção em cooperativas agrícolas), não se configura em operação de mercado, nem contrato de compra e venda e não constitui a base de cálculo do tributo (lucro real, presumido ou arbitrado). Não há, em princípio, resultados positivos em relação a estes atos, nem para a cooperativa, nem para os associados. São, portanto, os resultados desses atos, denominados de atos cooperativos, que recebem a proteção da legislação especial e específica das cooperativas.

Os atos não-cooperativos intrínsecos são inerentes aos objetivos da sociedade. São dois os grupos de atos, os quais assim são classificados:

(i) *Atos-meio, operações externas, operações de contrapartida ou operações instrumentais* - são os atos que a cooperativa perfaz com terceiros no atendimento de seu objetivo social, sendo meio ou instrumento por intermédio do qual a cooperativa se coloca na posição de poder realizar aquelas operações internas que dizem respeito à prestação de serviços aos sócios. Nos *atos-meio* existe *sempre* a presença de um terceiro, não cooperado, negociando com a cooperativa, no atendimento dos objetivos sociais desta. *O não-cooperado aparece em apenas uma ponta da relação negocial*. Em uma cooperativa de trabalho, por exemplo, o terceiro será o consumidor dos serviços prestados. Em uma cooperativa agrícola, o terceiro compra os produtos dos cooperados, agricultores. É essencial o atendimento aos objetivos sociais da cooperativa e a presença de um cooperado em uma das pontas da relação negocial.

(ii) *Como atos acessórios ou auxiliares à regular administração da empresa*, podem ser citados, dentre outros, os atos de contratar ou demitir empregados e alugar salas. São os inúmeros atos em que a cooperativa age na busca de bem atender seus objetivos sociais, através da boa administração da sociedade.

Os atos não-cooperativos intrínsecos não geram lucro para a sociedade por sua própria essência, pois, caso contrário, não estariam atendendo aos objetivos sociais. Os resultados positivos resultantes destas operações constituem, por opção do legislador e em atenção aos princípios cooperativos, sobras. Isto se dá porque a cooperativa que exerce atividade econômica em conformidade com seus objetivos sociais legalmente aceitos não visa ao lucro, mas sim ao beneficiamento de seus associados.

Já, os demais atos não-cooperativos praticados pela cooperativa – denominados atos não-cooperativos extrínsecos - geram efetivamente lucros para esta, sendo regularmente tributados pelo Imposto de Renda.. Alguns desses atos foram expressamente previstos pela Lei nº 5.764/71, que os chamou de “**operações com não-associados**” e estão previstos nos artigos. 85 a 87:

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

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

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

O tratamento tributário a ser dispensado a essas operações com não associados – ato não cooperativo extrínseco, é aquele previsto no artigo 111 do citado normativo:

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

Conclui-se, portanto, pela simples leitura dos dispositivos anteriormente transcritos, que a cooperativa de serviços médicos tem como objetivo único a prestação de serviços médicos pelos seus associados. Os argumentos expendidos pela Impugnante em sentido contrário não podem ser aceitos uma vez que tal entendimento levaria à confusão entre ato(s) de intermediação e ato cooperativo, quando é certo, como vimos que este consiste apenas na prestação de serviços médicos, nada mais.

A prestação de serviços médicos é aquela exercida **pelo médico no seu trabalho pessoal, na clínica médica ou na cirurgia**. A venda de planos de saúde com internação hospitalar, os convênios com laboratórios para os exames laboratoriais, dentre os demais elencados no Termo de Verificação Fiscal, não constituem prestação de serviços médicos para fins de não incidência tributária. E também não são imprescindíveis a esse mister, como quer fazer parecer a Impugnante.

Este entendimento já se encontra solidificado na esfera administrativa, tanto pelas orientações internas expedidas pelos órgãos normativos da RFB, como ilustra o citado PN/CST nº 38/80, como pelos diversos julgados proferidos pelas Delegacias de Julgamento e pelos Conselhos de Contribuintes.

Apenas a título de corroborar tal afirmação, transcreve-se, abaixo, parte do voto do Conselheiro José do Nascimento Dias, relator do acórdão nº 105-9.181/1995, com a seguinte manifestação:

“A cooperativa tem personalidade jurídica própria distinta da dos cooperados. Assim, ao contratar com o beneficiário do plano de saúde a prestação de serviços, ela o faz, a meu ver, em nome e por conta próprios e não em nome e por conta dos seus cooperados, conforme sustenta a recorrente.

Nessa contratação de prestação de serviços com os beneficiários do plano, a cooperativa se compromete, em contrapartida ao pagamento da mensalidade tal, a prestar-lhe tanto os serviços de médicos cooperados como também serviços de terceiros não cooperados (hospitais, laboratórios, etc.), seja lá quanto estes últimos serviços venham a custar à cooperativa.

Quanto a estes últimos serviços existe a possibilidade de lucro - na medida em que o paciente fique internado por poucos dias, ou que os exames laboratoriais necessários sejam baratos em relação às previsões estatísticas - e o risco de prejuízo no caso inverso.

No caso, a meu ver, a cooperativa está fazendo intermediação entre dois não cooperados, de um lado, o laboratório de análises, ou o hospital conveniado, aos quais encaminha pacientes e, de outro lado, ao próprio paciente ao qual assegura a prestação do serviço do terceiro, qualquer que seja o seu preço. Entendo que tal atividade enquadra-se na norma do artigo 129, II do Regulamento de 1980, que prevê a tributação do resultado positivo de tal atividade, ainda que a mesma vise atender aos objetivos sociais da cooperativa.

Se a cooperativa não pagasse pelo serviço de terceiro não cooperado quem teria que pagá-lo, à parte, seria o beneficiário do plano de saúde e não o médico. Além do mais, conquanto a intermediação da cooperativa entre o médico cooperado e o paciente seja da própria natureza desse tipo de cooperativa de serviços, que visa exatamente captar clientes para o cooperado, afastando-se a incidência da norma do artigo 129, II do RIR/80, o mesmo não ocorre na intermediação da cooperativa entre o laboratório de análises (não cooperado) e o beneficiário do plano de saúde (também um não cooperado). Neste caso, incide, a meu ver, a norma referida.”

Não é por demais salientar que o que atribuiu ao ato o caráter de ato cooperativo são suas características intrínsecas, as pessoas físicas e/ou jurídicas nele envolvidas e o contexto em que foi praticado. Isto significa dizer que, não basta atribuir a denominação de ato cooperativo a qualquer ato praticado por uma sociedade que também se denomina de sociedade cooperativa.

A lógica não é tão simplória. Não é porque se trata de sociedade cooperativa, que todos e quaisquer atos por ela praticados deverão ser, necessariamente, considerados como atos cooperativos, para fins de não incidência tributária, como quer fazer crer a Impugnante.

Destaque-se, ainda, por oportuno, que o fato de constar do estatuto social da defendente a previsão de prestação de serviços hospitalares ou laboratoriais por terceiros não-cooperados, não é suficiente para conferir natureza cooperativa a esse ato, mesmo que a despeito do conceito legal pretenda-se, contratualmente, conferir-lhe esse atributo.

Assim, conclui-se pela improcedência das alegações da impugnante. A venda de planos de saúde ou de convênios médicos não se constituem em atos cooperativos. Configuram, isto sim, mera intermediação de serviços de terceiros a terceiros não-cooperados.

Correto, portanto, o procedimento fiscal quando considerou como atos não cooperativos, e por isso sujeitos à tributação pelo IRPJ e CSLL, os atos praticados pela Impugnante, mencionados no presente processo.

4. Multa de Ofício. Juros de Mora. Taxa Selic

Com relação à multa aplicada sobre os tributos exigidos no presente processo administrativo é de se esclarecer que a multa ao percentual de 75% corresponde à multa exigida nos casos de lançamento de ofício.

A penalidade instituída pelo art. 44, I, da Lei nº 9.430, nada mais é do que uma sanção pecuniária a um ato ilícito, qual seja, a falta de pagamento ou recolhimento

de tributo devido, o seu pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, ou ainda a falta de declaração ou a apresentação de declaração inexata.

In casu, dado que não houve pagamento ou recolhimento de tributo devido, por parte da contribuinte, a exigência da multa de ofício encontra-se em perfeita consonância com a legislação em vigor.

Sobre a questão, suscitada pela defendente, de que há ilegalidade na aplicação, sobre o principal, de juros de mora calculados com base na taxa Selic, é de se assinalar que os dispositivos legais que regem a matéria levam a discussão para além das atribuições deste órgão julgador.

No âmbito do processo administrativo não cabe, à autoridade fiscal, emitir juízo de valor a respeito de legalidade ou constitucionalidade de normas legais que embasam o ato praticado, sob pena de responsabilidade funcional por desrespeito aos comandos legais legitimamente inseridos no ordenamento jurídico, em observância ao disposto no artigo 142, parágrafo único, do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único – A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A apreciação de questionamentos desse tipo é reservada ao Poder Judiciário. Logo, qualquer discussão quanto aos aspectos de validade das normas jurídicas deve ser submetida ao crivo desse poder.

5. Exigências Reflexas

As exigências relativas às contribuições CSLL, PIS e COFINS são mera decorrência da exigência principal do IRPJ. Não tendo sido oferecida nenhuma alegação específica pela impugnante contra essas exigências e uma vez considerado improcedente a exigência fundamentada em presunção de omissão de receitas por suposto saldo credor de caixa, conforme consta do presente ato, igual sorte deve colher as exigências reflexas.

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade por erro na identificação do sujeito passivo e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)
Antônio José Praga de Souza