



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 10830.000359/2005-81  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-006.575 – CSRF / 1ª Turma  
**Sessão de** 9 de maio de 2023  
**Recorrente** COOPERATIVA MÉDICA CAMPINAS COOPERMECA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2001

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA EXCLUSIVA DO DIRIGENTE. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente à afirmação da responsabilidade pessoal do dirigente juntamente com a contribuinte autuada, e não para substituí-la no polo passivo do lançamento.

SOCIEDADE COOPERATIVA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS. COMERCIALIZAÇÃO DE PLANOS DE SAÚDE. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência afirma imprópria glosa de exclusão sem a discriminação das *receitas provenientes de contratação de serviços médicos das receitas provenientes de atos-meio*, em contexto fático distinto do recorrido que analisou tributação de receitas de sociedade cooperativa na sistemática do lucro arbitrado, por opção do sujeito passivo, que reconheceu imprestável sua escrituração ao ser intimado a apresentar a segregação dos atos cooperativos e não cooperativos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães Fonseca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por COOPERATIVA MEDICA CAMPINAS - COOPERMECA ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1402-00.439, na sessão de 24 de fevereiro de 2011, no qual se decidiu:

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.

A decisão recorrida está assim ementada:

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 n.º 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.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento da Contribuinte, apurados no ano-calendário 2001 a partir da constatação de 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*. As verificações fiscais alcançaram os anos-calendário 1999 a 2002, e nestes autos foram formalizadas as exigências pertinentes ao ano-calendário 2001. Houve arbitramento do lucro, em razão da falta de apresentação de escrituração que suportasse a apuração do lucro real – opção feita mediante declaração retificadora apresentada no curso do procedimento fiscal -, além da constatação de receitas omitidas por saldo credor de caixa.

A autoridade julgadora de 1ª instância julgou parcialmente procedentes as exigências de IRPJ e CSLL e improcedentes as exigências de Contribuição ao PIS e COFINS, afastando a imputação de omissão de receita presumida a partir da constatação de saldo credor de caixa, sendo que esta exoneração não se sujeitou a reexame necessário (e-fls. 2708/2754). O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento ao recurso voluntário (e-fls. 2805/2846).

Cientificada em 09/05/2011 (e-fls. 2851), a Contribuinte interpôs recurso especial em 24/05/2011 (e-fls. 2853/2890) no qual arguiu divergências parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 2996/3001, do qual se extrai:

## II.a) Responsabilidade pessoal de dirigentes

Em relação à primeira matéria, a Recorrente apresenta como paradigma passível de caracterizar a divergência jurisprudencial o Acórdão n.º 1202-00.071, da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF, cuja cópia do inteiro teor instruiu o Recurso, em cumprimento ao disposto no art. 67, § 5º a 9º, do Anexo II do RICARF/2009.

No corpo do Recurso Especial, a Recorrente destaca o seguinte trecho da ementa do paradigma:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 2004 e 2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL DA UNIÃO — ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADES — "Súmula 1ºCC n.º 2: O primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

SOLIDARIEDADE - RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO — As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado (art. 124, inciso I, CTN).

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (art. 135, incisos II e III, CTN). (...)"

Assim, temos que na decisão recorrida entendeu-se que não poderia ser decretado nulo o lançamento efetuado contra o contribuinte por erro de identificação do sujeito passivo ou erro na atribuição da responsabilidade tributária, tendo em vista 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.

No entanto, no paradigma, consignou-se que, quando evidenciada a prática de atos com excesso de poderes ou contrários à lei ou ao estatuto da pessoa jurídica, tornam-se os dirigentes, já na fase administrativa, pessoalmente responsáveis pelo crédito tributário lançado.

Ante o exposto, diante da necessária similitude fática, conclui-se estar demonstrada a divergência jurisprudencial, devendo ser dado seguimento ao Recurso Especial quanto a este primeiro ponto.

## II.b) Erro material na apuração da base de cálculo

Em relação à segunda matéria, a Recorrente apresenta como paradigma passível de caracterizar a divergência jurisprudencial o Acórdão n.º 3302-00.277, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, cuja cópia do inteiro teor instruiu o Recurso.

No corpo do Recurso Especial, a Recorrente destaca o seguinte trecho da ementa do paradigma:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

Período de apuração: 01/11/1997 a 31/07/2001

ERRO MATERIAL. CONSTATAÇÃO.

Devidamente comprovada a ocorrência de erro material na apuração da Cofins devida, consoante prova acostada aos autos com o Recurso Voluntário, devem ser excluídos do lançamento os valores indevidos, em respeito do princípio da verdade material. (...)"

Alega que a decisão paradigma determinou a exclusão do lançamento de valores apurados sobre bases de cálculo equivocadas, em atenção do Princípio da Verdade Material, destacando os seguintes termos:

“(…) Quanto à alegação de erro de fato na apuração da base de cálculo da COFINS, a DRF-Guarulhos - SP refez o demonstrativo de apuração da base de cálculo. Na apuração da base de cálculo a DRF excluiu, indevidamente, da receita de vendas de mercadorias e serviços o valor da receita de vendas do ato permanente, cujo valor não integra a receita de venda, resultando em uma base de cálculo menor que a devida, como bem disse a recorrente em sua manifestação sobre o resultado da diligência.

Também tem razão a recorrente quando afirma que não foi excluído da receita de venda lançada em sua escrita contábil o valor das vendas canceladas e os valores relativos a ajustes (lançados a débitos e a crédito de contas de receita). (…)”

Reclama que, no recorrido, manteve-se a decisão de 1ª instância, a despeito do erro na base de cálculo utilizada pela Fiscalização para fins de apuração do crédito tributário ora exigido, destacando o seguinte excerto de seu voto condutor:

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

Os valores constantes do demonstrativo acima foram checados, por amostragem, e mostram-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 na tabela acima."

De fato, a decisão paradigma manifestou-se pela possibilidade de exclusão do lançamento de valores apurados sobre bases equivocadas, que dariam ensejo à configuração de erros de fato.

Entretanto, analisando-se mais detidamente o recorrido, especialmente o trecho aduzido pela Recorrente, verifica-se que não se pode constatar nele divergência de entendimento frente ao paradigma apresentado. Isto só seria possível se, constatado lançamento sobre base equivocada, o recorrido houvesse se escusado a retificá-lo.

Ocorre que, no recorrido, não foram constatados erros de fato, pois os valores 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.

Portanto, não há divergência de entendimentos sobre a possibilidade de se excluir valores apurados sobre bases equivocadas, mas sim fatos díspares, que levaram a conclusões igualmente dissonantes.

Portanto, não há similitude fática que dê suporte à divergência jurisprudencial necessária ao prosseguimento do Recurso Especial quanto a este segundo ponto.

#### II.c) Ato cooperativo

Em relação ao terceiro ponto, a Recorrente apresenta como paradigma o Acórdão n.º 1102-00.103, da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, cuja cópia do inteiro teor foi anexada ao Recurso. Sua ementa assim dispôs:

“INCONSTITUCIONALIDADE. Nos termos da Súmula 1º CC n.º 2 este Conselho não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ATO COOPERATIVO. PLANO DE SAÚDE. A simples venda de plano de saúde por sociedades cooperativas não caracteriza ato não cooperado, sujeito a pagamento de tributo.”

Verifica-se que a decisão paradigma entendeu que a venda de planos de saúde constitui ato cooperativo, não devendo, portanto, sofrer tributação. Isso porque o plano de saúde

é a forma de cobrança dos serviços prestados pela cooperativa a seus clientes, os quais podem ser cooperados ou não cooperados.

Entretanto, a decisão recorrida entendeu que a venda de planos de saúde ou de convênios médicos não se constitui em ato cooperativo, mas sim mera intermediação de serviços de terceiros a terceiros não cooperados, motivo pelo qual houve o lançamento tributário com base no valor total dos ingressos percebidos pela Recorrente.

Ante o exposto, restou caracterizada a divergência jurisprudencial quanto a este terceiro tema.

Sendo assim, tendo sido atendidos os pressupostos de admissibilidade (arts. 67 e 68 do Anexo II do RICARF/2015), e uma vez demonstradas a divergência de entendimentos para a primeira e terceira matérias expostas, conclui-se que deve-se DAR SEGUIMENTO PARCIAL ao Recurso Especial da Contribuinte.

A Contribuinte não foi cientificada desta decisão, razão pela qual esta Conselheira requereu o saneamento dos autos nos seguintes termos:

Conforme exposto no exame de admissibilidade às e-fls. 2996/3001, o recurso especial não teve seguimento quanto à matéria “erro material na apuração da base de cálculo” e, por esta razão, os autos retornaram à Unidade de Origem para que cientificasse a Contribuinte, dado ser cabível agravo nos termos do art. 71, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria n.º 343/2015.

A autoridade local, porém, constatando que as matérias admitidas impediam a cobrança do crédito tributário em litígio, entendeu desnecessária a ciência da Contribuinte e restituiu os autos a este CARF, na forma do despacho de e-fl. 3003. Ocorre que, se a Contribuinte não alcançar êxito nas pretensões deduzidas em razão das matérias que tiveram seguimento, esta 1ª Turma somente estará dispensada de analisar o dissídio jurisprudencial acerca da matéria “erro material na apuração da base de cálculo” se a negativa de seguimento for definitiva, o que apenas se verificará caso a Contribuinte, ciente da admissibilidade parcial, não apresentar agravo, ou se este, apresentado, for rejeitado.

Assim, proponho o retorno dos autos à Unidade de Origem para que cientifique a Contribuinte na forma requerida no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial do Contribuinte às e-fls. 2996/3001, e demais providências de praxe.

Cientificada em 24/08/2022 por edital, em razão da declaração de sua inaptidão (e-fls. 3029/3033), a Contribuinte não se manifestou.

Na parte admitida de seu recurso especial, a Contribuinte aduz *que, muito embora a Recorrente revele-se uma sociedade constituída sob a forma de Cooperativa, voltada para o ramo da saúde, tal enquadramento foi descaracterizado pelo Sr. Fiscal Autuante que, quando da confecção do lançamento tributário ora recorrido, entendeu por bem desconsiderar a prática de atos cooperados por parte da Recorrente, para (i) proceder ao arbitramento do lucro, com base nas receitas conhecidas, para fins de cálculo do IRPJ por ela supostamente devido; e (ii) efetuar o lançamento do IRPJ, calculado pela forma do lucro arbitrado, sobre as receitas supostamente omitidas pela Recorrente, decorrentes de saldos credores apurados nas contas de seus Livros Fiscais. Ou seja, não houve qualquer segregação entre receitas oriundas de atos cooperativos e não-cooperativos.*

Neste contexto, impugnara a exigência, **a uma** porque lhe foi imputada a responsabilidade por atos cuja prática deve ser atribuída, exclusivamente, às pessoas físicas responsáveis pela sua administração a época que culminou com a presente autuação; **a duas** porque pautado em procedimento inaplicável à espécie - arbitramento de lucros - uma vez que empregado quando ainda não esgotados outros meios de fiscalização, o que macula os resultados da Recorrente para fins de tributação; **a três** porque a análise da situação vivenciada

*pela Recorrente em conjunto com os procedimentos contábeis efetivamente adotados, denota, cristalinamente, que os dados tomados por base pelo Sr. Fiscal Autuante estão muito distante da realidade fática da Recorrente, seja no tocante à receita bruta "conhecida", seja no tocante ao montante das receitas "omitidas"; e, finalmente, **a quatro**, porque foi incorporada à base de cálculo considerada pelo Sr. Fiscal valores que decorrem da prática de atos eminentemente cooperativos e que, portanto, não consubstanciam 'renda', para fins de tributação pelo IRPJ.*

*Em recurso voluntário, reprisara (i) pedido de suspensão do processo administrativo fiscal até decisão final no processo judicial que versa sobre a responsabilidade dos ex-administradores, (ii) improbidade do arbitramento de lucros por falta de aprofundamento na auditoria fiscal, (iii) efetiva caracterização da empresa como sociedade cooperativa, (iv) ilegalidade das multas e taxas de juros aplicadas.*

*Em recurso especial, pretende o afastamento das exigências sob pena de que, não sendo efetivada tal providência, sejam acarretados graves e irremediáveis prejuízos, mormente de ordem financeira, à ora Recorrente - que consoante se terá a oportunidade de evidenciar, já suportou consideráveis prejuízos por força de atos aos quais não lhe cabe qualquer responsabilidade - à qual não restará outra alternativa senão arcar com o excessivo e indevido ônus decorrente da exigência ora combatida.*

*Principia afirmando a existência de divergência jurisprudencial que fundamenta a interposição do presente recurso especial do entendimento manifestado na r. decisão recorrida frente àquele esposado por ocasião do julgamento do Recurso Voluntário n.º 13603.720078/2006-09 (PARADIGMA I) – Acórdão n.º 1202-00.071 - eis que enquanto na primeira (decisão recorrida), não se admitiu a responsabilização dos administradores pelo crédito tributário, a despeito da configuração da prática de atos fraudulentos, no referido paradigma tal foi admitido, de forma acertada.*

*No mérito desta questão, argumenta que o acórdão recorrido está orientado pelo entendimento de que (i) a responsabilidade pessoal instituída pelo art. 135 do CTN não configura hipótese de sujeição passiva, motivo pelo qual não haveria que se falar em responsabilidade exclusiva dos dirigentes da pessoa jurídica; (ii) que considera-se receita bruta aquela informada pela Recorrente em sua escrituração, especificamente, aquela constante em sua DIPJ, ainda que alegado pela Recorrente erro de fato cometido na escrituração; (iii) no ano de 2001, a base de cálculo do IRPJ devido pelas cooperativas leva em conta a totalidade dos receitas por elas auferidas, independentemente se advinda de cooperados ou não-cooperados. E disso discorda **a uma** porque o auto de infração é nulo, pois 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 e; **a duas**, porque ao apurar a base de cálculo para a incidência do IRPJ e CSLL, o Sr. Fiscal Autuante considerou, de forma absoluta, dados contábeis oriundos do tumultuado período em que estava vigente a ex-Diretoria da Recorrente, composta pelos Drs. Silvio Brocchi Neto, José Roberto Franchi Amade e Alexandre Contadore Bierrembach de Castro, no qual a contabilidade da Recorrente, sabidamente, estava irregular e; **a três** porque no presente lançamento faz-se necessário discriminar quais valores referem-se a ingressos decorrentes da prática de atos cooperativos - que não ensejam a obtenção de renda (base de cálculo do IRPJ) - e quais referem-se a atos não cooperativos, para o fim de que sejam excluídos os primeiros (ingressos decorrentes de atos cooperativos), não havendo outra alternativa senão o imediato cancelamento dos débitos ora exigidos pelo Fisco.*

Assim relata as ocorrências *desse conturbado período*, antes de adentrar às suas consequências:

Primeiramente consigna-se que no período compreendido entre 1996 e 2001, a empresa Recorrente era administrada por uma Diretoria composta pelos Dr. Sílvio Brocchi, Dr. José Roberto Franchi Amade e Dr. Alexandre Contadores Bierrembach de Castro.

Cumprir elucidar que tais membros, valendo-se de seus cargos de Diretoria na empresa Recorrente, desrespeitaram cânones legais e estatutários pelo uso de práticas que, contrariando a confiança e o poder de administração e gerência que lhes foi delegado pelos demais acionistas, tiveram como consequência o não pagamento de tributos, bem assim o surgimento de inúmeros débitos junto a fornecedores, além de irregularidades na administração dos planos de saúde; efetivação de pagamentos na sua maioria sem qualquer amparo documental; aquisição de produtos superfaturados, 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 acionistas acerca da temerária, para não dizer enganosa, gestão que promoveram.

Foi apenas com a assunção da nova Diretoria, ocorrida em Agosto/2001 que tais fatos começaram a ser investigados, sendo que, após exaustivo trabalho de auditoria contábil interna, constatou-se, de forma irrefutável, as inúmeras irregularidades praticadas na gestão dos Drs. Sílvio, José Roberto e Alexandre, restando caracterizado total descaso por parte dos ex-administradores da Recorrente que, em proveito pessoal, não zelaram pela manutenção da ordem e do cumprimento das obrigações fiscais por ele contraídas, o que lhe acarreta transtornos e inconvenientes até os dias atuais.

Ressalta que as Diretorias subsequentes vêm trabalhando, arduamente, desde suas posses, no sentido de tentar promover a reestruturação da Recorrente, inobstante tenham que, por vezes, deparar-se com exigências que, data vênua, não devam prevalecer, tal como a que ora se pretende afastar. E assim defende a aplicação do art. 135 do CTN, segundo qual, em seu entendimento, a responsabilidade dos débitos existentes em face da pessoa jurídica recairá sobre a pessoa física de seus diretores, gerentes ou representantes. Isto porque contempla hipótese de "responsabilidade pessoal", de maneira que sendo caracterizada conduta dolosa - é dizer, revestida em má-fé - por parte do sócio ou administrador da sociedade, a esta pessoa física deve ser atribuída à responsabilidade pela constituição, bem assim pelo adimplemento da obrigação tributária. Cita doutrina neste sentido, e conclui:

Ora, deve ser considerado que *in casu* houve, efetivamente, uma gestão fraudulenta, operacionalizada pelos membros componentes da Diretoria Executiva da Recorrente, responsáveis pela sua gestão no período de 1996 até 2001, especificamente os Srs. Sílvio Brocchi Neto, José Roberto Franchi Amade e Alexandre Contadore Bierrembach de Castro.

E, tanto é assim, que a Recorrente, inclusive, ingressou com ação judicial - Indenização por Danos Materiais e Morais, processo n.º 3131/2003, em trâmite perante a 6ª Vara Cível da Comarca de Campinas - já acostado aos presentes autos, 1ª Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, visando a obtenção de provimento jurisdicional que lhe reconheça o direito de ressarcimento em face dos inúmeros prejuízos que teve de suportar em função da atuação lesiva e maléfica promovida por aqueles indivíduos.

Assim, pela análise dos termos constantes da exordial do processo retro referido, aliada à ampla documentação já acostada, resta certa e indubitável a conclusão de que houve, efetivamente «a prática de condutas infratoras dolosas por parte dos ex-administradores da Recorrente (Dr. Sílvio Brocchi Neto, Dr. José Roberto Franchi Amade e Dr. Alexandre Contadore Bierrembach), porquanto é de rigor a decretação da NULIDADE do presente Auto de Infração e Imposição de Multa, uma vez que à Recorrente - que, renove-se, permanece mesmo que a duras penas, em funcionamento - não cabe a

imputação de qualquer responsabilidade, posto que legitimamente comprovada a atuação dolosa de seus ex-gestores, os quais, por conta disso, devem responder **exclusiva e irrestritamente** por TODAS as obrigações decorrentes de seus atos, inclusive pelo débito a título de COFINS ora exigido. (*destaques do original*)

Reitera a divergência em face do paradigma n.º 1202-00.071, que *entendeu pela possibilidade do deslocamento da responsabilidade pelo crédito tributário aos administradores que tenham agido com excesso de poderes ou contrariamente à lei ou ao estatuto social.*

Depois de destacar *as premissas que justificam a diversidade de posições*, afirma cabível a responsabilização pessoal dos ex-diretores, vez que *restou cabalmente evidenciada sua participação nos fatos que ensejaram a constituição do crédito tributário ora exigido.* Alternativamente pede que, *ao menos, os ex-administradores da Recorrente sejam incluídos no pólo passivo do presente processo administrativo, a fim de que respondam, desde logo, pelos débitos tributários aos quais deram causa.* Para tanto, que seja *determinada a SUSPENSÃO do presente processo administrativo até que sobrevenha decisão nos autos do processo judicial - AÇÃO DE INDENIZAÇÃO POR DANOS MATERIAIS E MORAIS n.º 3.131/03 em trâmite na 6ª Vara Civil da comarca de Campinas, que tem por objeto, justamente a apreciação da responsabilidade desses ex-dirigentes pelos débitos tributários ora guerreados, conforme cópias já anexadas aos autos.*

Em observância ao princípio da eventualidade, passa às demais matérias, apontando *erro das bases de cálculo tomadas pela fiscalização*, matéria que não teve seguimento. Na sequência, registra que *houve o desenquadramento da Recorrente como sociedade cooperativa, tendo sido procedido ao lançamento tributário do IRPJ e CSLL com base no valor total dos ingressos percebidos pela Recorrente, sob a premissa de que a venda de planos de saúde não estaria caracterizada como 'ato cooperativo'.* Apesar de a Contribuinte ser *constituída sob a forma de cooperativa, não foi reconhecida a prática de atos cooperativos, mas, ao revés, considerada a totalidade dos atos por ela levados a efeito como atos não cooperativos e, bem por isso, sujeitos à regular tributação*, entendimento que divergiria do que decidido no processo 13411.000431/2001-75 (**PARADIGMA 3**) – Acórdão n.º 1102-00.103.

Defende que se revela *eficazmente, uma sociedade cooperativa, praticante, portanto, de atos cooperativos, o que enseja a inexorável conclusão de que deve se sujeitar à tributação prevista para este tipo tributário.* Discorre sobre *conceito e efeitos do ato cooperativo*, referindo o disposto no art. 3º da Lei n.º 5.764/71, observando que *o critério diferencial das sociedades cooperativas está centrado no fato de que se consubstanciam em sociedades de pessoas - cuja atuação, via de regra, é mercadológica e objetiva lucro - porém, despidas de finalidade lucrativa, o que as torna um tipo societário único.* Destaca também o art. 5º da mesma Lei, e prossegue nos seguintes termos:

Diante disso, tem-se, como primeiro aspecto a ser destacado das Sociedades Cooperativas, que *inexistem limitações objetivas quanto ao objeto social deste tipo societário.* Isto significa que quaisquer serviços ou atividades, desde que lícitos, poderão consistir no objeto social de uma sociedade cooperativa, sem ensejar o afastamento de sua roupagem específica.

Tal característica permite a pronta conclusão de que, sendo os serviços médicos uma atividade lícita, *inexiste óbice para que sua execução seja fomentada, incentivada por intermédio de uma Sociedade Cooperativa, fato este que valida o próprio objetivo social da Recorrente, que, bem por isso, enquadra-se com primor ao arquétipo do cooperativismo.*

Outrossim, nota-se que a legislação vigente lhes atribuiu um caráter exclusivo é dizer, a atuação das Cooperativas é *direcionada aos seus cooperados.* Por óbvio, tal

característica relaciona-se apenas aos 'benefícios' gerados pela atuação da cooperativa e não à própria consecução de seus objetivos sociais, que, inexoravelmente, acabam por envolver terceiros, sem, entretanto, desnaturar esta sociedade.

Passa ao art. 79 da Lei n.º 5.764/71 e assevera que *a legislação de regência é clara e precisa ao prescrever que o ato cooperativo, levado a efeito pelas Sociedades Cooperativas, não constitui operação de mercado, porquanto não permite sua aproximação à institutos específicos de outros ramos do direito, tais como 'faturamento', 'receita' e 'custos'. Quanto ao entendimento de que apenas seriam atos cooperativos aqueles praticados entre cooperativas e cooperados e pelas cooperativas entre si, aduz que a melhor interpretação foi consagrada pela doutrina e aceita pela jurisprudência, segundo a qual se **configuram atos cooperativos todos aqueles praticados pela sociedade cooperativa, ainda que junto à terceiras pessoas, porém cujo escopo seja a consecução de seu objetivo social, é dizer, a viabilização de melhores condições para a execução das atividades por parte dos cooperados, mediante a satisfação de suas necessidades comuns.** E consigna:*

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.

Cita doutrina, e afirma *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, enquadrá-los como atos tipicamente cooperativos.* E continua:

Nesse contexto, saliente-se que a Recorrente, pratica atos tipicamente cooperativos, como se pode constatar, por exemplo, pela análise dos documentos que demonstram a manutenção de relacionamento com outras cooperativas médicas, UNIMED, a teor, exatamente, da literalidade do preceito constante do artigo 79 da Lei n.º 5.764/71.

**Reforça-se: os atos levados a efeito entre sociedades cooperativas caracterizam, efetivamente, atos cooperativos.**

Dessa constatação decorrem duas conseqüências lógicas inexoráveis, a saber:

> Ao revés do que aduz o Sr. Agente Fiscal, **a Recorrente revela-se, efetivamente, uma sociedade cooperativa**, posto que efetua a prática de atos cooperativos, devendo, portanto, ser submetida às normas previstas na Lei n.º 5.764/71, bem assim à tributação legalmente especificada para esse tipo societário;

> **Em relação aos atos cooperativos, não se pode dizer que a Recorrente auferir 'renda'**, posto que, nos termos do parágrafo único do artigo 79 da Lei n.º 5.764/71, *'o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria'.*

Assim, depreende-se, desde logo, que justamente por se enquadrar no tipo societário de Cooperativa - posto que pratica atos cooperativos - a Recorrente **não** obtém **renda** (ao menos no que toca às entradas decorrentes da prática de atos junto a outras cooperativas), cuja definição, extraída do direito privado, corresponde, basicamente, ao *"saldo positivo resultante do confronto entre certas entradas e certas saídas, ocorridas ao longo de um dado período"*, que resulte num acréscimo patrimonial - *"aqui entendido como incremento (material ou imaterial, representado por qualquer espécie de direitos ou bens, de qualquer natureza - o que importa é o calor em moeda do objeto*

*desses direitos) – ao conjunto líquido de direitos de um dado sujeito". (destaques do original)*

Diz que a Fiscalização não levou em conta que a *totalidade dos ingressos percebidos pela Recorrente em função da prática de atos cooperativos é empregado na consecução de seus objetivos sociais, ou seja, no aprimoramento da estrutura para o exercício da medicina - ou seja, são empregados em favor dos cooperados e não da própria cooperativa, sendo evidente que os valores daí decorrentes não representam "riqueza nova", para fins de tributação pelo IRPJ. Resta afastada, assim, a hipótese de configuração de renda, vez que custos e receitas são elementos que compõe a renda, é dizer, a partir deles é que se faz possível a determinação da riqueza nova auferida pela pessoa jurídica, relevante para fins de tributação pelo IRPJ. Impróprio, assim, dizer que as denominadas "sobras líquidas" se revestiriam da natureza de receita ou compor eventual **renda** auferida pela Recorrente, até porque sua apuração se dá mediante o desconto das 'despesas' necessárias para a manutenção da Cooperativa do valor das 'entradas' por ela percebidas, de sorte que o produto - "sobras líquidas" - é rateado entre os cooperados, da mesma forma que o 'prejuízo', se eventualmente apurado, é compartilhado entre as pessoas dos cooperados, confirmando, assim, que a destinação desses recursos está estritamente ligado ao incremento dos objetivos sociais da própria Cooperativa.*

Conclui que, como atuante na esfera do cooperativismo, não obtém renda, e a não incidência do IRPJ está expressa no art. 111 da Lei nº 5.764/71, o que impõe a exclusão dos atos praticados junto à outras cooperativas, os quais são passíveis de comprovação documental. Aduz, ainda, que os artigos referidos no artigo 111 não contemplam a presente hipótese e que eventual manutenção da exigência desta contribuição impõe afronta, dentre outros, ao Princípio da Capacidade Contributiva, na medida em que estar-se-á tributando não a receita da pessoa jurídica, mas seu próprio patrimônio, o que é inadmissível frente à ordem jurídica vigente, pois o que pode ser tributado - e efetivamente é - é a renda do cooperado, não os ingressos da cooperativa.

Cita julgado do Superior Tribunal de Justiça, e tem por certo que a não incidência do IRPJ, in casu, decorre de determinação legal, qual seja, o próprio artigo 79 da Lei do Cooperativismo - Lei nº 5.764/71 - que estabelece o conceito de ato cooperativo, excluindo de sua abrangência semântica as operações de mercado, estas sim que ensejam a obtenção de renda por parte da pessoa jurídica.

Invoca Decisão nº 223, de 29 de setembro de 2000, expedida pela Secretaria da Receita Federal, e conclui que evidenciado vício na autuação lavrada deve ser decretada a insubsistência do lançamento, adicionando, ainda, que:

Finalmente, registre-se que, muito embora tenha se falado, no presente tópico, apenas dos atos praticados entre cooperativas (*in casu* COOPERMECA e UNIMED), importa registrar que, conquanto remanesça discussão quanto à natureza cooperativa dos atos praticados entre as cooperativas e terceiros, a Recorrente está convicta que quaisquer atos por ela praticados, mesmo que junto a terceiros, cujo escopo seja o de promover a consecução de seus objetivos estatutários revelam-se atos cooperativos, que, portanto, não dão azo à obtenção de renda e, por conseguinte, não se sujeitam à incidência do IRPJ.

Em razão disso, ainda que, porventura, forem identificados atos praticados pela Recorrente junto a outros convênios médicos que não estejam constituídos sob a forma de cooperativa, haverá que ser procedida sua exclusão da base de cálculo do IRPJ, posto que, também nesta hipótese, restará configurada a prática de ato cooperativo.

Neste sentido é o entendimento do paradigma n.º 1102-00.103, segundo a qual *inexistem motivos para se excluir a comercialização da planos de saúde do conceito de ato cooperativo. Isso porque, como já amplamente elucidado, a comercialização dos planos de saúde é, efetivamente, a forma por meio da qual a cooperativa aufera suas receitas e tem, assim, viabilizada sua atuação em prol de todos os cooperados. Cumpre, assim, excluir dessas receitas da base de cálculo do IRPJ, posto que apenas estão sujeitos à tributação, por esse imposto, os resultados da prática de atos não cooperativos, que refogem à finalidade precípua do cooperativismo, o que não é o caso.*

Arremata concluindo que:

a) 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. A possibilidade de deslocamento da responsabilidade tributária para as pessoas jurídicas de dirigentes e administradores que tenham agido com excesso de poderes ou contrariamente à lei ou ao estatuto social da pessoa jurídica, fundamentada no artigo 135 do CTN foi reconhecida nos autos do processo administrativo n.º 13603.720078/2006-06 (**PARADIGMA 1**).

b) Alternativamente, não sendo acolhido o argumento anterior, deve ser determinada a SUSPENSÃO do presente processo administrativo até a determinação da responsabilidade dos ex-administradores da Recorrente, que ocorrerá com a decisão definitiva do processo judicial em trâmite na 6ª Vara Civil da Comarca de Campinas, sob o n.º 3.131/03;

[...]

d) Considerando-se que o lançamento 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 (base de cálculo do IRPJ e CSLL) - 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. Foi reconhecido, nos autos do processo administrativo n.º 13411.000431/2001-75 (**PARADIGMA 3**) que as receitas decorrentes da venda de planos de saúde por sociedades cooperativas não caracteriza ato não cooperado.

Pede, assim, o conhecimento e provimento total do recurso especial com o cancelamento integral do lançamento *prestigiando-se o entendimento acatado nas decisões paradigmáticas ora colacionadas.*

Os autos foram remetidos à PGFN em 31/05/2016 (e-fls. 3004), e retornaram em 09/06/2016 com contrarrazões (e-fls. 3005/2024) nas quais a PGFN contesta a admissibilidade do recurso especial quanto à alegada preliminar de erro na identificação do sujeito passivo, porque o paradigma n.º 1202-00.071, *com fundamento no art. 135 do CTN, manteve a imputação da responsabilidade solidária pelo crédito tributário constituído em face da pessoa jurídica, que permaneceu no polo passivo da exigência fiscal.* Assim, em linha com o recorrido, *considerou correta a constituição do crédito tributário em face do contribuinte, que não pode ser excluído do polo passivo em razão da aplicação do art. 135, III, do CTN, cuja incidência não exclui a responsabilidade da pessoa jurídica, porquanto não se trata substituição tributária.* Ambos concebem que a imputação de responsabilidade aos sócios, uma vez caracterizada a incidência do art. 135 do CTN, *por representar garantia patrimonial do crédito tributário, não exclui a pessoa jurídica, contribuinte, do polo passivo da obrigação tributária exigida no lançamento.*

Também quanto à discussão sobre a caracterização de ato cooperativo, a PGFN destaca que o acórdão recorrido teve em conta que a Contribuinte não apresentou *escrituração com segregação de receitas* e por esta razão, e não apenas *pelo enquadramento da venda de plano de saúde em ato não cooperativo*, o lançamento foi validado. Já no paradigma nº 1102-00.103, embora tratando de operações de mesma natureza, *não há qualquer discussão sobre a falta de segregação de receitas, fundamento do presente lançamento*. Compreende, assim, que não resta caracterizado o dissídio jurisprudencial neste ponto.

No mérito, refere *doutrina mais abalizada* quanto ao *vínculo de solidariedade contido no art. 135 do CTN, tal como se observa das lições do Dr. Emanuel Carlos Dantas Cordeiro de Assis, membro do Segundo Conselho de Contribuintes, em brilhante artigo de sua autoria*<sup>1</sup>:

“Por outro lado, os arts. 134 e 135 não contêm hipóteses de substituição tributária porque a lei não designa, de logo, quaisquer dos responsáveis pela obrigação tributária. Elas só substituem os contribuintes originários se derem causa. Para tanto há necessidade de vínculo entre os comportamentos dos responsáveis – agindo com culpa ou dolo – e o descumprimento da obrigação tributária. É o atuar de modo culposo ou doloso a causa da transferência da responsabilidade, da pessoa jurídica (sujeito passivo originário) para os responsáveis (sujeitos passivos derivados ou por transferência).

**Como a pessoa jurídica continua sendo responsável pelo crédito tributário, na condição de contribuinte, há solidariedade entre ela e os administradores, sem benefício de ordem.**

(...)

Carece, agora, ressaltar a solidariedade que coexiste na responsabilidade tributária em tela, lembrando que a primeira se aplica tanto ao contribuinte quanto ao responsável por transferência, ou ainda ao substituto tributário, quando for o caso. Tanto no art. 134 quando no art. 135 ocorre a solidariedade de direito, nos termos do art. 124, II, do CTN.

**A expressão ‘pessoalmente responsáveis’, constante do caput do art. 135, não pode ser lida como ‘somente responsáveis’, não limita a responsabilidade, exclusivamente, às pessoas ali arroladas, com exclusão do contribuinte originário (no caso, a sociedade). A responsabilidade do contribuinte pessoa jurídica continua, posto que só se deve admitir a exclusão do sujeito passivo originário se por lei expressa.”** (*destaques do original*)

Observa que *tanto o contribuinte como seu representante respondem pelo pagamento pelo tributo em regime de solidariedade, se verificada a hipótese de incidência do art. 135, III, do CTN, que não trata de substituição tributária*. Defende, assim, que *caracterizada a responsabilidade dos sócios diretores, correta sua imputação como garantia patrimonial do crédito tributário, sem contudo, que se proceda a exclusão da pessoa jurídica, responsável pelo pagamento do tributo na qualidade de contribuinte*. E cita que, *nesse sentido, ensina o renomado doutrinador Leandro Paulsen, que assim discorre sobre o assunto*:

“Assim, embora ainda não seja a praxe da administração tributária, deveria nos autos do processo administrativo instaurado contra a empresa, verificada a responsabilidade dos diretores, ser lavrado termo de Verificação Fiscal e de Responsabilidade Tributária, apontando que foi constatada a prática de ilícitos que tem por conseqüência a responsabilização pessoal dos diretores pelos tributos devidos pela empresa, dando-se ciência da constituição do crédito tributário originário das infrações descritas no termo não apenas à pessoa jurídica, mas de cada um dos responsáveis. Já tivemos oportunidade, quando do julgamento da AMS 2004.70.00.000006-8/PR, de compulsar processo administrativo que o instruíra, em que constava Termo de Verificação Fiscal e

<sup>1</sup> ASSIS. Emanuel Carlos Dantas. Arts. 134 e 135 do CTN: Responsabilidade Dolosa e Culposa dos sócios e administradores de empresas por dívidas tributárias da pessoa jurídica, in FERRAGUT, Rita e NEDER, Marcus Vinícius (coord.). Responsabilidade tributária – São Paulo: Dialética, 2007, p. 145 e 155/156

de Responsabilidade Tributária, assegurando regularidade formal para cobrança dos débitos dos terceiros responsáveis, lavrado em outubro de 2000 pelos Auditores Fiscais Milton Vidotti Martinez e Aquira Azuma, da Delegacia da Receita Federal em Curitiba.” (PAULSEN, Leandro, Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência, ed. Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2008, pg. 949)

E invoca o acórdão recorrido no ponto em que se manifesta *sobre a correção do lançamento em face do contribuinte, ainda que se apure a responsabilidade dos sócios diretores da pessoa jurídica*, e conclui ser *plenamente válido o lançamento efetuado em face do contribuinte, independentemente de eventual apuração da responsabilidade dos diretores, nos termos do art. 135, do CTN, em sede de futura execução fiscal*.

Com respeito à tributação de atos considerados não cooperativos, argumenta que:

A Constituição da República estabelece que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de legislação tributária dando adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. Ainda que não haja garantia de imunidade, entende-se a expressão “adequado tratamento tributário” como ações estimuladoras do cooperativismo.

O adequado tratamento tributário significou, para a Lei nº 5.764/1971, que o ato cooperativo não seria tributado e, com correspondência lógica à regra do artigo 3º, existindo lucro por atos não cooperativos, este deveria ser levado à conta do FATES.

Com natureza de verdadeira contrapartida, exigiu a lei que se a associação de cooperados obtivesse resultado positivo, advindo de atos não cooperativos, porque sustentado, estimulado e decorrido reflexamente dos atos cooperados, além de ser tributado, deveria servir para atuação complementar do particular onde o Estado normalmente atua.

Todavia, ao agir como sociedade comercial, como no caso em apreço, a cooperativa auferir resultado positivo que possui estreita vinculação com atos cooperativos por decorrência reflexa, provocando desigualdade inicial na concorrência, erigida esta a princípio constitucional geral da atividade econômica.

Ensina Eros Roberto Grau:

"[...]

A livre concorrência, no sentido que lhe é atribuído – “livre jogo das forças de mercado, na disputa da clientela” supõe desigualdade ao final da competição, a partir, porém, de um quadro de igualdade jurídico formal.

[...]

De um ponto de vista político, a livre concorrência é garantia de oportunidades iguais a todos os agentes, ou seja, é uma forma de desconcentração de poder." (GRAU, Eros Roberto. **A ORDEM ECONÔMICA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988**. 8ª ED, Malheiros Editores, pp. 189/190.)

A caracterização de associação como cooperativa se encontra na conjuntura legal que lhe determina o regime jurídico. Assim, se a empresa não objetiva lucro, segrega os atos cooperativos dos atos não cooperativos, obediente à norma de procedimento (*sem ajuntá-los ao final, o que demonstraria o intuito único de escapar da tributação evitando a “confusão contábil”*), e havendo resultado positivo, destina-o ao FATES, além do cumprimento das demais normas da lei de regência, se está diante de uma sociedade cooperativa. **Caso contrário, não.**

Vem à baila a lição de Bellini Júnior:

"A pergunta que se faz, dada esta situação de relativa permissividade concedida às cooperativas, é o que as caracteriza como tal, já que não mais existe entidade que as autorize, fiscalize, controle e tenha, conseqüentemente, a prerrogativa de enquadrá-las no regime cooperativo. A resposta é mais que óbvia: o que

caracteriza estas sociedades, como sempre foi, é o seu enquadramento no sistema jurídico que lhes é peculiar, ou seja, o definido na Lei n.º 5.764/1971 e alterações posteriores.

[...]

Em razão disto, ao desviar-se do regime jurídico cooperativo, a sociedade descaracteriza-se, por seus próprios atos, do mesmo. Porque não se subsume aos preceitos que lhe caracterizam como cooperativa, aplica-se aos seus atos a legislação (comercial, civil ou trabalhista) que lhe for pertinente." (**BELLINI JÚNIOR, João, SOCIEDADES COOPERATIVAS. REGIME JURÍDICO E ASPECTOS TRIBUTÁRIOS. Revista de Estudos Tributários n.º 4, p.5**)

Mais, ainda. Apoiar-se na Lei n.º 5.764/1971 como alavanca para obtenção do "adequado tratamento tributário", eliminação de intermediários e procura de otimização de recursos para ter a melhor resposta econômica é perfeitamente justo e merecedor de normas protetoras.

Por outro lado, colocar-se sob o manto da lei para realizar o que ela não permite, alegando que não se pode dar a desconsideração da "sociedade cooperativa" por "falta de previsão legal", é desconhecer que o ordenamento jurídico não tolera o comportamento abusivo, descendo-o já à categoria de ato ilícito no Código Civil Vigente.

Explica Marco Aurélio Greco, citando Salvatore Romano:

"Como expõe Salvatore Romano, a reação do ordenamento ao abuso do direito pode se dar como "uma recusa da tutela". Vale dizer, na perda da sua proteção jurídica, que pode corresponder à *inoponibilidade a terceiros*.

"Em substância, o regime dos atos em questão, na fórmula da falta de tutela, implica impedimento de conseguir ou conservar as vantagens obtidas e os direitos conexos – mediante atos em si mesmos estruturalmente idôneos; estes atos, porém aparecem negados por um concurso de circunstâncias subjetivas que alteram a sua função ou violam numa ou noutra direção aquela diretriz de retidão que é regra privada da qual, porém, o ordenamento estatal se socorre expressamente na sua disciplina das relações da autonomia privada". (**ROMANO, Salvatore. Abuso Del Diritto. Enciclopedia del Diritto. Vol I, Milano, Giuffrè, apud GRECO, Marco Auréli. Planejamento Tributário. Dialética, 2004, p. 183.**)

Desnecessária a demonstração que os atos não cooperativos que resultaram em resultado positivo ao final estejam intimamente ligados aos atos cooperativos. Constitui verdadeiro axioma.

De tal fato, como premissa, o consectário lógico é que atos cooperativos se estruturaram como base necessária para atuação ilícita do recorrente. Voltou-se para vantagens tributárias que, oriundas inicialmente de meios idôneos, objetivaram e concretizaram vantagens vedadas.

Assim, ainda que sendo a entidade uma sociedade cooperativa por força de seu ato constitutivo, não pode opor ao Fisco tal qualidade, porque:

Não cumpre a lei que lhe determinou o regime jurídico:

- a) Objetiva lucro;
- b) **Não realiza segregação contábil, de modo a escapar da tributação;**
- c) Não cumpre a contrapartida em relação ao FATES.

Apóia-se numa vantagem inicial indevida, desigualando-se dos demais agentes do mercado em prejuízo da livre concorrência (princípio geral constitucional relativo à atividade econômica)

Utiliza atos idôneos com finalidade ilícita, constituindo abuso de direito (CC art. 187).

Quanto à natureza da venda de plano de saúde a terceiros, conclui-se que constitui ato mercantil na captação de clientes, não configurando ato cooperativo, por não atender aos ditames normativos.

Resta evidente que conforme a sua conceituação legal, os atos cooperativos típicos são aqueles realizados pela cooperativa com seus associados ou então com outras cooperativas, conforme dispõe o art. 79 da Lei nº 5.764/1971, *in verbis*:

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

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

Logo, as operações realizadas com não associados, por via de consequência, são atos não cooperados, cuja renda se sujeita à tributação na forma do art. 87 da Lei 5.764/1971:

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

Em complemento à referida norma, a mesma Lei, em seu art. 111, determina que são tributáveis os resultados obtidos pela cooperativa com a prática de atos não cooperativos, nos seguintes termos:

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

Logo, não há como afastar a incidência tributária na espécie, onde se verifica a prestação de serviços a terceiros, não associados, mediante a venda de planos de saúde a terceiros, independentemente da destinação de sua receita, restando evidente o caráter comercial da operação, da qual, obviamente se obtém ganhos, que pela sua natureza de lucro, se sujeitam à tributação.

Entendimento em contrário, significaria desonerar as cooperativas quando praticam atos de mercado, em detrimento das empresas, que são tributadas pela prática dos mesmos atos. (*destaques do original*)

Conclui, assim, que também se mostra correto o lançamento neste ponto.

Por tais razões, *pugna a União (Fazenda Nacional) seja negado seguimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte. Caso não seja este o entendimento sufragado, requer que, no mérito, seja negado provimento ao citado recurso, mantendo-se o acórdão recorrido.*

## Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

### Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

A PGFN contesta a admissibilidade do recurso especial nas duas matérias que tiveram seguimento.

Com respeito à “Responsabilidade pessoal de dirigentes”, a PGFN observa que o paradigma não excluiu a responsabilidade da contribuinte lá autuada, como aqui pretende a recorrente.

De fato, a interpretação que a Contribuinte defende a partir do art. 135, inciso III do CTN, desde a impugnação refere que *lhe foi imputada a responsabilidade por atos cuja prática deve ser atribuída, **exclusivamente**, às pessoas físicas responsáveis pela sua administração a época que culminou com a presente autuação. Daí, inclusive, o pedido de suspensão do processo administrativo fiscal até decisão final no processo judicial que versa sobre a responsabilidade dos ex-administradores e o alerta de que já suportou consideráveis prejuízos por força de atos aos quais não lhe cabe qualquer responsabilidade.*

É sob esta ótica a argumentação da Contribuinte de que, enquanto no recorrido não se admitiu a responsabilização dos administradores pelo crédito tributário, a despeito da configuração da prática de atos fraudulentos, no paradigma n.º 1202-00.071 tal foi admitido, de forma acertada.

Como bem observado pela Contribuinte, o acórdão recorrido está pautado pelo entendimento de que *a responsabilidade pessoal instituída pelo art. 135 do CTN não configura hipótese de sujeição passiva, motivo pelo qual não haveria que se falar em responsabilidade **exclusiva** dos dirigentes da pessoa jurídica.* Contudo, descabe aqui qualquer consideração acerca das referidas ocorrências *desse conturbado período*, porque o paradigma indicado não corrobora a pretensão de que se fixe uma interpretação do art. 135 do CTN no sentido de que *a responsabilidade dos débitos existentes em face da pessoa jurídica recairá sobre a pessoa física de seus diretores, gerentes ou representantes, como “responsabilidade pessoal” que seria, prevista para hipótese de conduta dolosa - é dizer, revestida em má-fé - por parte do sócio ou administrador da sociedade.*

No exame de admissibilidade compreendeu-se que a decisão no sentido de que *quando evidenciada a prática de atos com excesso de poderes ou contrários à lei ou ao estatuto da pessoa jurídica, tornam-se os dirigentes, já na fase administrativa, pessoalmente responsáveis pelo crédito tributário lançado*, caracterizaria o dissídio jurisprudencial.

Contudo, o paradigma n.º 1202-00.071 analisou exigência formalizada em face de pessoa jurídica constituída por interpostas pessoas, sendo arbitrado seu lucro e qualificada penalidade com imputação de responsabilidade aos sócios de fato, com fundamento no art. 135, incisos II e III do CTN, e também no art. 124, I do CTN. Por sua vez, a pessoa jurídica autuada em momento algum requereu sua exclusão do polo passivo da exigência. Apenas justificou os atos dos imputados como sócios de fato em razão das relações comerciais com eles mantidas, e afirmou a administração da sociedade por aqueles considerados interpostas pessoas.

Em verdade, a divergência aqui sob exame teve por base a decisão do paradigma em face de pretensão de exclusão dos responsáveis tributários e não da contribuinte autuada. Esta alegou que *as pessoas físicas apontadas como responsáveis solidárias não se enquadram em nenhuma das hipóteses de responsabilidade tributária prevista no CTN*, diante da *capacidade financeira dos sócios* de direito e da inexistência de prova de qualquer vínculo societário ou de atuação como administradores daquelas pessoas implicadas. Ainda, houve também defesa apresentada pelos responsáveis tributários, negando a gerência e o vínculo com o grupo econômico fiscalizado, e requerendo sua *exclusão dos processos tributários*.

O julgamento dos recursos voluntários no paradigma, por sua vez, foi improvido em relação ao pleito de todos sujeitos passivos, com exceção apenas do agravamento da

penalidade. Com respeito à responsabilidade tributária, o voto condutor do paradigma refere o conjunto de evidências que suportam a conclusão fiscal de que há *prática regular de todos os atos típicos da sociedade comercial, inclusive com vínculo econômico*, a confirmar o *interesse comum nas atividades das empresas autuadas*, extrapolando o que se chamou de *meras relações comerciais*. Afirmou *inequívoco a participação dessas pessoas com as irregularidades descritas, ficando configurada a utilização de uma situação aparentemente regular, empresa regularmente constituída, porém em nome de terceiros, para a realização de operações comerciais, com a finalidade de lucro, sem o recolhimento dos tributos devidos*. Destacou, ainda, a atuação de alguns como procuradores e adicionou ao reconhecimento da responsabilidade tributária com fundamento no art. 124, I do CTN a confirmação da ação *com infração de lei, ao consentirem com a utilização de seus nomes nos instrumentos societários, atuando em conluio com outros para burlar a legislação tributária federal*. Por fim, ressaltou ser desnecessário *procedimento prévio, administrativo ou judicial* para responsabilização, bastando a lavratura dos lançamentos para *comprovação das infrações praticadas e da imputação da responsabilidade solidária*.

Evidente, assim, que a dessemelhança fática entre os contextos nos quais os acórdãos comparados interpretaram o art. 135 do CTN impede a caracterização do alegado dissídio jurisprudencial.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos n.º 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF n.º 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Acrescente-se que não há, no referido paradigma, nem mesmo digressões acerca da interpretação da personalidade referida no *caput* do art. 135 do CTN. Portanto, nenhuma interpretação do referido dispositivo legal permite reverter a conclusão do acórdão recorrido no sentido de que:

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.

Anote-se, por fim, que o acórdão recorrido está em linha com o entendimento consolidado por este Conselho na Súmula CARF n.º 130: *A atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do pólo passivo da obrigação tributária.* Embora os precedentes que suportam este enunciado refiram casos nos quais houve imputação de responsabilidade a terceiros juntamente com a manutenção da pessoa jurídica na condição de contribuinte – distintamente do presente caso no qual o lançamento foi formalizado, apenas, em face da Contribuinte -, prosseguir na discussão aqui pretendida acabaria por questionar, indiretamente, o entendimento expresso na Súmula em referência.

Por todo o exposto, o presente voto é no sentido de NÃO CONHECER do recurso especial da Contribuinte na matéria “Responsabilidade pessoal de dirigentes”.

Com respeito à matéria “Ato cooperativo”, a PGFN observa que a presente exigência se distingue do paradigma indicado porque aqui não foi apresentada escrituração comercial pela Contribuinte, que optou por arbitrar seu lucro no período autuado. De fato, assim consta na decisão de 1ª instância, cujos fundamentos são reproduzidos e adotados no voto condutor do acórdão recorrido:

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 parcos dados obtidos, a auditoria não teve acesso aos necessários e imprescindíveis elementos da escrituração contábil e fiscal, relativa ao ano-calendário 2001.

[...]

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 sonegou 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.

[...]

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.

[...]

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.**

[...] (*destaques do original*)

Note-se que a impossibilidade de apresentar documentos, da qual resulta o auto-arbitramento no período fiscalizado, tem origem nas exigências feitas, pela autoridade lançadora, acerca da *segregação de contas de operações com não cooperados*.

É certo que estes argumentos se prestam a refutar a pretensão da Contribuinte de que fosse revisada a apuração do lucro tributado com base *nas regras de apuração do lucro arbitrado* e afirmar procrastinatória a alegação de que não seria conhecida a receita bruta, sem conectar este debate com a pretensão de não tributação de ato cooperativo, enfrentada em tópico subsequente, mas que assim principia, também por reprodução do que decidido em 1ª instância:

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.  
(*destacou-se*)

Como se vê na sequência, por compreender que a atividade da Contribuinte não poderia estar associada a atos cooperativos, a decisão do recorrido deixa de cogitar da imprestabilidade desta discussão se a escrituração não se presta a segregar as receitas correspondentes. Assim é que se refere *que a cooperativa de serviços médicos tem como objetivo único a prestação de serviços médicos pelos seus associados, e que a venda de planos de saúde ou de convênios médicos não se constituem em atos cooperativos, mas sim configuram mera intermediação de serviços de terceiros a terceiros não-cooperados*, concluindo-se que:

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.

De toda a sorte, basta ver que o paradigma n.º 1102-00.103 teve em conta *auto de infração relacionado à exclusão indevida de resultados positivos provenientes de atividades praticadas pela cooperativa*. Ou seja, revisando apuração na sistemática do lucro real, a autoridade lançadora glosara exclusão que se prestaria a subtrair do resultado tributável aqueles decorrentes de atos cooperados. Assim, diante da acusação fiscal de *que a comercialização de plano de saúde não poderia ser considerada ato cooperativo, de modo que a receita oriunda desta comercialização deveria ser levada à tributação*, na decisão do paradigma observou-se que

*caberia à fiscalização distinguir as receitas provenientes de contratação de serviços médicos das receitas provenientes de atos-meio, tais como contratação de hospitais, farmácias, leitos, etc, ao invés de tributar toda a receita auferida pela empresa. Compreendeu-se que este proceder maculou o auto de infração como um todo, não restando outra alternativa, senão, o expurgo dos valores lançados.*

Como se vê, para além de a discussão do paradigma ter em conta objeção fiscal à escrituração do sujeito passivo que distinguia seus atos como cooperativos e excluía o resultado correspondente do lucro real, distintamente do presente caso no qual a apuração original da Contribuinte foi feita sob as regras do arbitramento justamente porque, como afirmado em resposta apresentada no procedimento fiscal, *a Requerente não reúne condições, nessa oportunidade, de fornecer os dados solicitados* acerca da segregação dos atos cooperados praticados, no paradigma indicado o lançamento sequer foi cancelado sob o entendimento de que a atividade do sujeito passivo era constituída, apenas, por atos cooperativos, mas sim porque não distinguidas as receitas que poderiam ser, assim, caracterizadas.

O exame de admissibilidade vislumbrou o dissídio jurisprudencial sob a seguinte ótica:

Verifica-se que a decisão paradigma entendeu que a venda de planos de saúde constitui ato cooperativo, não devendo, portanto, sofrer tributação. Isso porque o plano de saúde é a forma de cobrança dos serviços prestados pela cooperativa a seus clientes, os quais podem ser cooperados ou não cooperados.

Entretanto, a decisão recorrida entendeu que a venda de planos de saúde ou de convênios médicos não se constitui em ato cooperativo, mas sim mera intermediação de serviços de terceiros a terceiros não cooperados, motivo pelo qual houve o lançamento tributário com base no valor total dos ingressos percebidos pela Recorrente.

Como inicialmente relatado, desde a acusação fiscal a compreensão é de 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. Já a decisão do paradigma foi no sentido de que *caberia à fiscalização distinguir as receitas provenientes de contratação de serviços médicos das receitas provenientes de atos-meio, tais como contratação de hospitais, farmácias, leitos, etc, ao invés de tributar toda a receita auferida pela empresa*. E, no presente caso, a busca pela autoridade fiscal da segregação dos resultados dos atos cooperativos foi infrutífera, vez que a própria Contribuinte reconheceu a imprestabilidade de sua escrituração e optou pelo arbitramento do lucro do período.

Neste contexto, a divergência jurisprudencial suscitada a partir do paradigma indicado é inútil para se alcançar a pretensão da Contribuinte, assim consolidada em seu pedido:

d) Considerando-se que o lançamento 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 (base de cálculo do IRPJ e CSLL) - 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. Foi reconhecido, nos autos do processo administrativo n.º 13411.000431/2001-75 (**PARADIGMA 3**) que as receitas decorrentes da venda de planos de saúde por sociedades cooperativas não caracteriza ato não cooperado.

Nada, no paradigma indicado, permite cogitar se o outro Colegiado do CARF admitiria a pretendida exclusão das receitas de atos cooperados da base que se prestou à aplicação do coeficiente de arbitramento dos lucros. É possível, inclusive, vislumbrar a ausência

de prequestionamento acerca da possibilidade de assim se proceder na hipótese de arbitramento de lucros de uma sociedade cooperativa.

Evidente, portanto, que eventual decisão em linha com a pretensão da Contribuinte não seria suportada pela interpretação firmada no paradigma, para além de aquele direcionamento não se prestar a desconstituir o lançamento que, aqui, não resultou em glosa de exclusão na sistemática do lucro real, mas sim em arbitramento com base nas receitas conhecidas informadas pela própria fiscalizada.

Estas as razões para, também nesta segunda matéria, **NEGAR CONHECIMENTO** ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora