



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

Processo nº 10830.726440/2015-66
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1301-003.468 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de outubro de 2018
Matéria LUCRO ARBITRADO
Recorrentes COOPERATIVA DE USUÁRIOS DO SISTEMA DE SAÚDE DE
CAMPINAS
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. VERIFICAÇÃO DO VALOR VIGENTE NA DATA DO JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. PORTARIA MF Nº 63. SÚMULA CARF Nº 103. RECURSO CONHECIDO.

A verificação do limite de alçada, para fins de recurso de ofício, dá-se em dois momentos: primeiro, quando da prolação de decisão favorável ao contribuinte pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ, para fins de interposição de recurso de ofício, observando-se a legislação da época e, por último, quando da apreciação do recurso pelo CARF, em preliminar de admissibilidade, para fins de seu conhecimento, aplicando-se o limite de alçada então vigente.

Entendimento que está sedimentado pela Súmula Carf nº 103: "Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância".

O devedor solidário foi excluído da lide pela decisão *a quo* cujo tributário suplanta o limite de alçada.

In casu, cabível o conhecimento do Recurso de Ofício, pois o valor do crédito tributário, da lide objeto do autos, é superior ao limite de alçada de R\$ 2.500.000,00 da Portaria MF nº 63, de 2007, ato normativo infralegal vigente na data da decisão *a quo*, e que persiste vigente na data desta decisão de segunda instância.

NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. PRELIMINAR REJEITADA.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no artigo 142 do

CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do lançamento em questão.

Tendo sido regularmente oferecida a ampla oportunidade de defesa e do contraditório, com a devida ciência do auto de infração, que apresenta adequada motivação jurídica e fática, e não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, restam insubsistentes as alegações de nulidade do auto de infração e do procedimento Fiscal.

Descabe a declaração de nulidade, por cerceamento do direito de defesa, quando auto de infração, o relatório fiscal e seus anexos contêm a descrição pormenorizada dos fatos imputados ao sujeito passivo, os quais indicam ainda os dispositivos legais que amparam o lançamento fiscal.

Rejeita-se a preliminar de nulidade do auto de infração que foi lavrado legitimamente em conformidade com o art. 142 do CTN e com o art.10 do Decreto nº 70.235/72 e sem que tenha ocorrido qualquer situação especificada no art. 59 desse Decreto.

Durante o procedimento fiscal, em regra, não há que se falar em direito à ampla defesa e ao contraditório. O litígio instaura-se com a apresentação de impugnação, momento a partir do qual deve ser observado o amplo direito à defesa e ao contraditório. Ausente prejuízo ao contribuinte, não há que se falar em nulidade do lançamento.

DECISÃO RECORRIDA. MOTIVAÇÃO SUFICIENTE. NULIDADE. INAPLICABILIDADE.

No caso de o enfrentamento das questões suscitadas na peça de defesa com perfeita compreensão da descrição dos fatos que ensejaram o procedimento e estando a decisão motivada de forma explícita, clara e congruente, não há que se falar em nulidade dos atos em litígio.

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida. Assim, não há que se falar em nulidade de decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada.

A mera discordância dos fundamentos da decisão recorrida pelo contribuinte não é causa de nulidade, que apenas ocorre se demonstrada qualquer das hipóteses do artigo 59 do Decreto-lei nº 70.235/72, que não é o caso.

COOPERATIVA DE CONSUMIDORES OU USUÁRIOS DE SERVIÇOS DE SAÚDE GESTORA OU OPERADORA DE PLANO DE SAÚDE PRÓPRIO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE SAÚDE POR TERCEIROS (REDE CREDENCIADA OU CONVENIADA). RECEITAS AUFERIDAS PELA COMERCIALIZAÇÃO DOS PLANOS DE SAÚDE DA PRÓPRIA COOPERATIVA. AUSÊNCIA DE *AFFECTIO SOCIETATIS* DOS ADQUIRENTES/ADERENTES. REMUNERAÇÃO INDIRETA DOS DIRIGENTES. INCIDÊNCIA NORMAL DOS IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES FEDERAIS ACERCA DAS RECEITAS DE VENDAS DE PLANOS DE SAÚDE.

As sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e o fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas (Lei nº 9.532/97, art. 69).

A cooperativa de consumidores ou usuários de serviços de saúde, que comercializa plano de saúde próprio, em nome próprio, cujos serviços de saúde são prestados por terceiros contratados (rede credenciada ou conveniada), explora atividade econômica com fins lucrativos e os adquirentes ou aderentes do plano de saúde comercializado pela cooperativa são meramente consumidores (clientes), não configurando a condição de sócios cooperados pela inoccorrência de *affectio societatis*, ferindo a legislação de regência do Cooperativismo e não fazendo jus a benefício fiscal, conforme demonstrado e comprovado pelo fisco.

A remuneração indireta dos dirigentes de cooperativa de usuários de serviços de saúde, a falta de alternância de poder na administração da cooperativa de usuários ou consumidores de serviços de saúde (dirigentes, sempre os mesmos, que se perpetuam indefinidamente na administração, são os verdadeiros donos), são distorções decorrentes da falta de controle e de participação dos adquirentes de planos de saúde na administração efetiva da cooperativa de usuários de serviços de saúde (falta de *affectio societatis*), conforme demonstrado e comprovado pelo fisco, implicam inarredável violação do art. 182 do RIR/99 e a cooperativa fica sujeita às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

LUCRO ARBITRADO DE OFÍCIO. EXISTÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL SUFICIENTE PARA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. IMPRESTABILIDADE DA ESCRITA CONTÁBIL NÃO COMPROVADA. INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO FISCAL.

O arbitramento do lucro é uma medida extrema, excepcional, só aplicável quando não há possibilidade de apurar o imposto por outro regime de tributação. Não procede o arbitramento do lucro quando as razões indicadas pela fiscalização não são determinantes para fundamentar e comprovar a imprestabilidade da escrituração contábil para apuração do lucro real.

Sendo inaplicável a forma ou sistema de apuração do lucro utilizada pela autoridade autuante, não é possível manter o lançamento de ofício.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL, PIS E CONFINS.

Os lançamentos decorrentes seguem a sorte do lançamento principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e rejeitar as preliminares de nulidade, e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte para cancelar integralmente a exigência e, como consequência, considerar prejudicados os recursos dos coobrigados, vencida a Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite que votou por dar provimento parcial ao recurso voluntário para calcular os tributos devidos com base no lucro real.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto- Presidente.

(assinado digitalmente)

Nelso Kichel- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente), Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Nelso Kichel, José Eduardo Dornelas Souza, Carlos Augusto Daniel Neto, Roberto Silva Junior e Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado). Ausente justificadamente a Conselheira Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

A 4ª Turma da DRJ/Fortaleza, sessão de **14/03/2017**, conforme Acórdão (e-fls. 45411/45453):

I - julgou:

a) **impugnação improcedente** do sujeito passivo COOPERATIVA DE USUÁRIOS DO SISTEMA DE SAÚDE DE CAMPINAS (COOPUS), mantendo o lançamento fiscal, anos-calendário 2010 e 2011;

b) **impugnações improcedentes** dos devedores solidários:

- ARLEI ANTONIO;
- VANDERLEI APARECIDO PEREIRA;
- CARLOS ALBERTO MOINHA GAGLIARDI;
- ELIZABETH CRISTÓVÃO HARDMAN;
- GUSTAVO POLLI ANTONIO;
- SAMANTA POLLI ANTONIO;
- SIMONE CRISTINA DE ASSIS BUENO;
- CONEMP – CONSULTORIA EMPRESARIAL E ADMINISTRAÇÃO DE SERVIÇOS LTDA;
- BEAR CAPTAÇÕES S/C LTDA;
- FAMIL PARTICIPAÇÕES LTDA;
- AGS PARTICIPAÇÕES LTDA; e
- HARDMAN PARTICIPAÇÕES LTDA,

c) **impugnação procedente, afastando a sujeição passiva solidária:**

- PAULO JOSÉ DE OLIVEIRA .

II - Recorreu de ofício:

- submeteu a reexame necessário, em face da exclusão da sujeição passiva solidária de PAULO JOSÉ DE OLIVEIRA.

Nesta instância recursal, apresentaram **Recursos Voluntários:**

- a) COOPERATIVA DE USUÁRIOS DO SISTEMA DE SAÚDE DE CAMPINAS - COOPUS (e-fls. 45573/45639);
- b) BEAR CAPTAÇÕES S/C LTDA, em (e-fls. 45643/45674 e 46185/46218);
- c) CONEMP – CONSULTORIA EMPRESARIAL E ADMINISTRAÇÃO DE SERVIÇOS LTDA (e-fls. 45685/45716 e 46140/46173);
- d) SAMANTA POLLI ANTONIO (e-fls. 45728/45750);
- e) GUSTAVO POLLI ANTONIO (e-fls. 45756/45778);
- f) SIMONE CRISTINA DE ASSIS GALVÃO (e-fls. 45784/45806);
- g) ELIZABETH CHRISTOVAM HARDMAN (e-fls. 45812/45834);
- h) FAMIL PARTICIPAÇÕES LTDA (e-fls. 45840/45862 e 46105/46129);
- i) HARDMAN PARTICIPAÇÕES LTDA (e-fls. 45875/45897 e 46066/46090);
- j) AGS PARTICIPAÇÕES LTDA (e-fls. 45913 e 46024/46048);
- k) ARLEI ANTONIO (e-fls. 45931/45971);
- l) VANDERLEI APARECIDO PEREIRA (e-fls. 45976/45996);
- m) CARLOS ALBERTO MOINHA GAGLIARDI (e-fls. 46001/46021);

Quanto aos fatos, consta dos autos:

- que, em **11/11/2015**, a Fiscalização da DRF/Campinas lavrou Autos de Infração do IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e Cofins), anos-calendário 2010 e 2011, **regime do Lucro Arbitrado de ofício** (e-fls. 43923/44012), com imputação da seguinte infração, *in verbis*:

(...)

Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/2010, 06/2010, 09/2010, 12/2010, 03/2011, 06/2011, 09/2011 e 12/2011

***Arbitramento do lucro** que se faz tendo em vista que o contribuinte, sujeito a tributação com base no Lucro Real, não possui escrituração na forma das leis comerciais e fiscais.*

Enquadramento Legal:

Fatos geradores ocorridos a partir de 01/04/1999:

Art. 530, inciso I e VIII do RIR/99.)

(...)

*RECEITAS DA ATIVIDADE**INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL**Arbitramento do lucro realizado com base receita bruta de prestação de serviços em geral, conforme relatório fiscal em anexo.**(...)*- que o **valor tributável** corresponde à receita bruta apurada mensalmente:**Fato Gerador Valor Apurado (R\$) Multa (%)**

30/01/2010.....	2.374.606,13	150,00
28/02/2010	1.724.365,58	150,00
30/03/2010.....	1.735.687,38	150,00
30/04/2010	1.785.357,38.....	150,00
30/05/2010	1.849.300,93.....	150,00
30/06/2010.....	1.776.101,32.....	150,00
30/07/2010	2.043.386,80.....	150,00
30/08/2010	1.922.377,56	150,00
30/09/2010.....	1.864.295,76	150,00
30/10/2010	1.601.715,69	150,00
30/11/2010	1.684.861,67	150,00
30/12/2010	1.650.266,07	150,00
30/01/2011.....	1.616.487,60	150,00
28/02/2011.....	1.664.806,79	150,00
30/03/2011.....	1.648.612,37.....	150,00
30/04/2011	1.835.418,44	150,00
30/05/2011	1.678.416,59	150,00
30/06/2011	1.693.855,45.....	150,00
30/07/2011	1.337.675,07	150,00
30/08/2011	1.697.561,45	150,00
30/09/2011	1.693.428,57.....	150,00
30/10/2011	1.681.757,29	150,00
30/11/2011	1.688.446,87.....	150,00

30/12/2011.....1.710.298,25150,00

Enquadramento Legal:

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2011:
art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 532 do RIR/99

- que o crédito tributário lançado de ofício, na data de lavratura dos autos de infração, perfaz o montante de **R\$ 19.957.436,71**, assim discriminado por exação fiscal:

Auto de Infração	Principal (R\$)	Juros de Mora (Calculados até 11/2015) (R\$)	Multa de Ofício de 150%	Total (R\$)
IRPJ	3.980.072,35	1.862.296,45	5.970.108,56	11.812.477,36
CSLL	1.208.421,70	565.378,11	1.812.632,58	3.586.432,39
PIS	272.734,06	129.957,31	409.101,14	811.792,51
COFINS	1.258.772,60	599.802,89	1.888.158,96	3.746.734,45
Total				19.957.436,71

- que integra o lançamento fiscal o **Relatório de Ação Fiscal** (e-fls. 44015/44178).

- que os Termos de Sujeição Passiva Solidária das pessoas mencionadas anteriormente constam dos autos (e-fls. 44179/44322).

Ainda, por resumir adequadamente os fatos apurados, narrados, pela Fiscalização da DRF/Campinas e os principais aspectos da lide até então, transcrevo o relatório da decisão recorrida (e-fls.45411/45453), *in verbis*:

(...)

A ação fiscal foi realizada com o intuito de verificar a validade/efetividade da isenção dos tributos federais pela entidade, decorrente do exercício do cooperativismo.

O Relatório de Ação Fiscal (RAF) de fls. 44014/44170 detalha o procedimento de auditoria, bem como apresenta a fundamentação para os lançamentos realizados.

Apresenta-se em seguida um resumo do RAF contemplando as alegações produzidas pelo agente tributário.

- *A fiscalizada se declara uma cooperativa, tendo se declarado indevidamente como imune do IRPJ e não declarou valores a pagar de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins;*
- *O Superintendente da COOPUS, o Sr. Arlei Antonio, a Sra. Elizabeth C. Hardman (cooperada), o Sr. Gustavo Polli Antonio (cooperado) e o Sr. Vanderlei Aparecido Pereira (Diretor Presidente da COOPUS) receberam rendimentos provenientes da COOPUS indiretamente, através de empresas que prestavam serviços para a*

mesma e, com exceção do Sr. Vanderlei, todos tinham participação societária nas prestadoras de serviço;

- *O Sr. Arlei, na qualidade de Diretor Superintendente da COOPUS vitalício (e membro do Conselho de Administração) com amplos poderes, **agiu (ram) dolosamente** ao impedir ou retardar o conhecimento por parte do Fisco do recebimento indireto de recursos através de empresas que eram sócias de empresas que prestavam serviços para a COOPUS, nas quais o mesmo figurava como sócio/administrador, situação expressamente vedada pela legislação tributária das cooperativas;*
- *O Sr. Arlei e a Sra. Elizabeth participaram da contratação das empresas CONEMP Consultoria Empresarial Administração de Serviços Ltda. (CONEMP) e a BEAR Captações Ltda (BEAR), empresas nas quais eram sócios, para prestarem serviços **COM EXCLUSIVIDADE** para a COOPUS, tendo aquele assinado o contrato da CONEMP na qualidade de contratado e a Sra. Elizabeth assinou o contrato da BEAR na qualidade de contratada. Essas empresas auferiram vultosos rendimentos em 2010 e 2011, provenientes da COOPUS;*
- *Apenas nos anos-calendário 2010 e 2011, as empresas do Sr. Arlei receberam quase R\$ 7.000.000,00 (sete milhões de reais) de recursos provenientes da COOPUS;*
- *As empresas em que o Sr. Arlei, Sra. Elizabeth e o Sr. Gustavo eram sócios e que receberam recursos proveniente da COOPUS, possuíam acumulado em 2011, um saldo de lucros a distribuir em cerca de R\$ 9.000.000,00 (nove milhões de reais), mas se declararam INATIVAS neste período;*
- *As empresas que são sócias da CONEMP e da BEAR, quais sejam, a AGS Participações Ltda., a Famil Participações Ltda. e a Hardman Participações Ltda. **transferiram indiretamente os lucros provenientes da CONEMP e da BEAR** para o Sr. Arlei, a Sra. Elizabeth, o Sr. Gustavo Polli Antonio e o Sr. Vanderlei Aparecido Pereira;*
- ***Todo conglomerado** era inter-relacionado, fazendo com que o “proprietário” da Cooperativa escoasse seu lucro através de empresas terceirizadas para esse fim [abaixo transcreve-se o relato do **autuante** sobre esse tema];*

- A **COOPUS** foi instituída pelo Sr. Arlei em **05/02/1993** e os cooperados não são nem nunca foram responsáveis por sua gestão;
- A **COOPUS** se declarava **IMUNE** para o Fisco.
- Devido ao controle dos quóruns da Assembléias, nunca foi permitido o **poder de comando aos cooperados**, o que revela que, em verdade, não são cooperados, mas meros clientes;
- A empresa **CONEMP** foi criada pelo Sr. Arlei e a Sra. Elizabeth praticamente na mesma época - **07/12/1992** – em que a **COOPUS** foi instituída, e esse indício aponta ser uma conduta encadeada direcionada a criar um negócio lucrativo e um ato contínuo de estabelecer uma maneira de absorver os benefícios desse empreendimento;
- A **COOPUS** desde a sua criação “delegou” 100% de sua gestão para a **CONEMP** e praticamente nunca teve funcionários próprios (**COOPUS**);
- O Sr. Arlei mantinha o controle absoluto das Assembléias da **COOPUS**, pois 100% dos votantes eram formados exclusivamente pelos funcionários da **CONEMP** e de pessoas ligadas diretamente a ele;
- O Sr. Arlei é o Diretor Superintendente **VITALÍCIO** da **COOPUS** desde a sua fundação em 1993, é o responsável legal (e sócio) da **CONEMP**, da **BEAR**, da **FAMIL**, da **AGS** e, a Sra. Elizabeth, da **HARDMAN** e, portanto, possuíam o controle total sobre todas as empresas envolvidas;

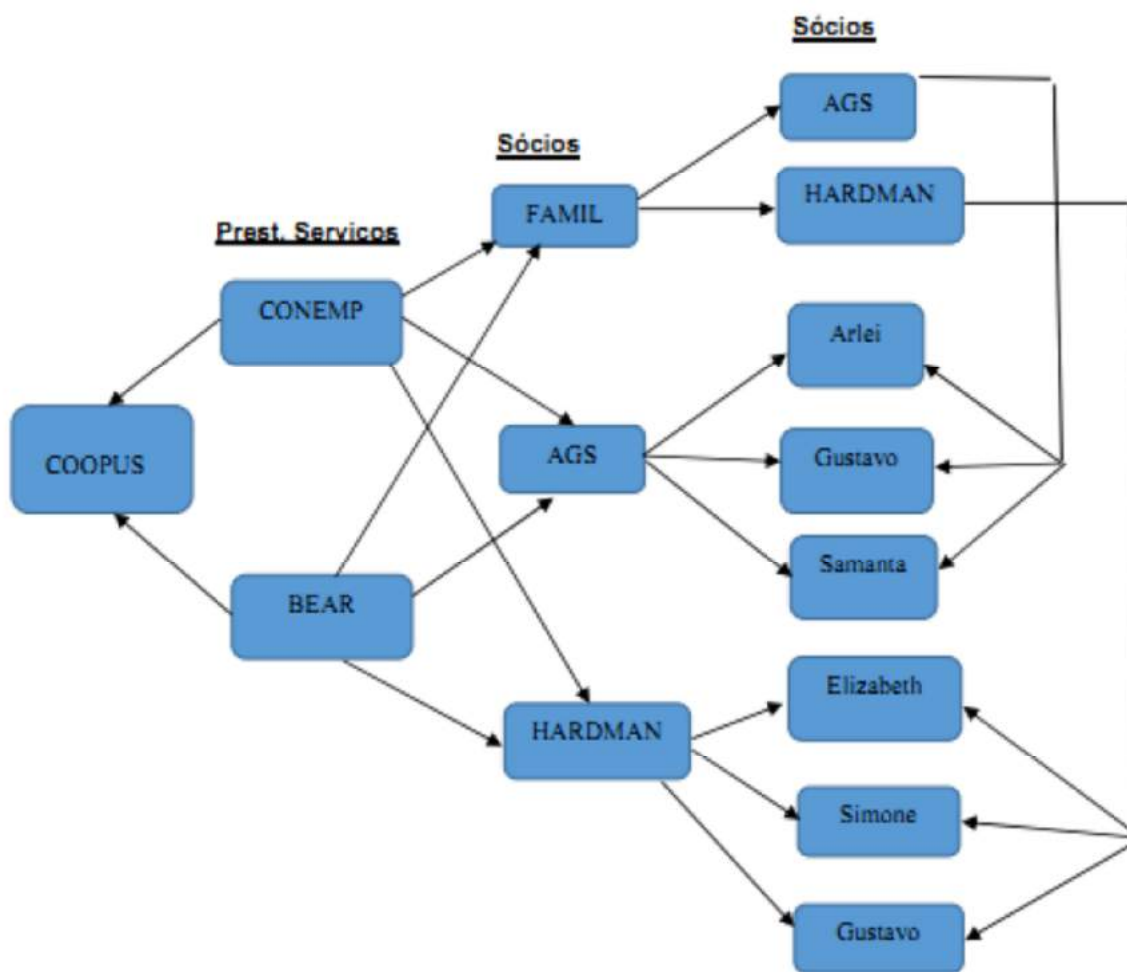
- A FAMIL, AGS e HARDMAN, mesmo tendo recebido milhões de reais em Lucros (e adquirido vários bens móveis e imóveis) da CONEMP e da BEAR (provenientes da COOPUS) se declaram INATIVAS para a Secretaria da Receita Federal do Brasil, que denota a intenção de ocultar a transferência dos lucros auferidos e dos bens adquiridos;

- A CONEMP e a BEAR têm todo o seu faturamento proveniente EXCLUSIVAMENTE da COOPUS, e transferem todo o seu lucro para a FAMIL, AGS e HARDMAN.

- Essas empresas estão intimamente relacionadas e dependentes e funcionam como uma verdadeira “simbiose”, pois uma não pode existir sem a outra;

- Ou seja, essas empresas são solidárias, pois têm interesse comum no fato gerador da obrigação principal, que ocorre em última instância devido a comercialização de Planos de Saúde;

- Assim como os sócios dessas empresas também são solidários, pois também têm interesse comum no fato gerador da obrigação principal, eis que o Sr. Arlei, a Sra. Elizabeth, o Sr. Gustavo, a Sra. Samanta e a Sra. Simone são os verdadeiros beneficiários dos milhões de reais auferidos da COOPUS, como pode ser verificado no diagrama a seguir:



- Essa conduta de transferir recursos indiretos da COOPUS para empresas das quais eram sócios e auferirem vantagens – lucro – lesou os 20.000 cooperados, eis que o objetivo principal da cooperativa era a “conquista de melhores condições (menores preços) para se obter assistência médica, odontológica, serviços de laboratório, hospitalares e correlatos”;
- O Sr. Vanderlei Aparecido Pereira (Diretor Presidente da COOPUS), auferiu alguns rendimentos indiretos provenientes da CONEMP e da BEAR, mas não era sócio dessas empresas, sendo por oportuno esclarecer que o mesmo é sócio da empresa SODON – Serviços Odontológicos Ltda., CNPJ 02.212.834/0001-96, juntamente com o Sr. Arlei;
- Constatamos pela incompatibilidade da atividade de comercialização de planos de saúde efetuada pela COOPUS em contraposição ao exercício do cooperativismo;

- *Ainda que fosse possível o exercício do cooperativismo, constatamos que os atos praticados pela COOPUS com terceiros (aquisição dos serviços médicos) não podiam ser considerados “atos cooperativos”, e deveriam ter sido tributados normalmente;*
- *No curso da fiscalização, o contribuinte esclareceu que não atua como cooperativa médica, mas como **operacionalizadora de saúde de autogestão** para os seus cooperados que são usuários dos serviços de saúde, intermediando o pagamento dos serviços prestados pelos profissionais da área de saúde diretamente aos seus empregados.*
- *O contribuinte foi intimado a apresentar os seguintes livros: Livro de Atas das Assembléias Gerais, Ordinárias e Extraordinárias, Livro de Atas de Órgãos Administrativos, Livro de Atas do Conselho Fiscal, **Livro de Presença dos Cooperados nas Assembléias Gerais, Ordinárias e Extraordinárias**; entretanto não apresentou os Livros, limitando a apresentar cópias de Assembléias de 2010 e 2011, assim como reuniões do Conselho Fiscal e Lista de Presença de 2010 e 2011;*
- *Os Livros retromencionados são OBRIGATÓRIOS e, também, são pré-requisitos ao exercício do cooperativismo e, por conseguinte, ao benefício da isenção dos tributos;*
- *Praticamente toda a administração da COOPUS havia sido transferida para a CONEMP, conforme contrato pactuado entre as partes;*
- *A COOPUS praticamente não tem funcionários próprios e a CONEMP apenas prestou serviços para a COOPUS;*
- *O objetivo do contrato com a BEAR foi o oferecimento de serviço especializado em pré-venda, venda, pós-venda e retenção dos cooperados, completa assistência pós-ingresso, acompanhando e orientando quanto aos direitos, em suma, a BEAR seria responsável pelo relacionamento comercial entre a CONTRATANTE (COOPUS) e os associados;*
- *Conforme disposição contratual, a COOPUS reembolsaria todas as despesas com a mão de obra, todos os encargos decorrentes, inclusive os gastos de ISS incidente sobre a Nota Fiscal de Serviços, e não houve qualquer limitação de valores no contrato;*

- *O Diretor Superintendente, Sr. Arlei recebeu rendimentos da empresa AGS Participações Ltda, sócia da CONEMP e da BEAR Captações Ltda., empresas que prestaram serviço para a COOPUS;*
- *O contribuinte não contabilizava a subscrição das quotas-parte quando do ingresso dos cooperados, nem tampouco realizava registros em relação à baixa das quotas-parte quando da saída dos membros da cooperativa;*
- *O contribuinte segue o plano de contas da ANS, adequado apenas para as operadoras de planos de saúde, apesar de se considerar uma cooperativa;*
- *Verifica-se através do Livro de Cooperados que a maioria absoluta dos planos de saúde são coletivos ou empresariais (e todos por contrato de adesão);*
- *Os contratos coletivos ferem os princípios do cooperativismo eis que só se estabelece uma relação jurídica entre a empresa contratante e a COOPUS e não há nenhuma participação dos beneficiários (cooperados) na assinatura do contrato. Os beneficiários (os “cooperados”) sequer participam da negociação entre as partes e o contratante é o responsável pelo pagamento das mensalidades, não o “cooperado”. As cláusulas são dirigidas para a empresa contratante: é um típico contrato de comercialização de planos de saúde na modalidade coletiva;*
- *Da análise do Contrato Individual/Familiar, verifica-se que não há qualquer cláusula ou mesmo qualquer explicação do funcionamento, dos direitos e das obrigações do cooperado. Também, na Carta de Orientação ao Beneficiário, não há qualquer explicação do funcionamento, dos direitos e das obrigações do cooperado. Em verdade é um contrato típico de venda de plano de saúde, tanto é verdade, por exemplo, é que o item “29.3.1” pactua um prazo mínimo de 12 meses, incompatível com a legislação do cooperativismo, eis que o cooperado (a pedido) pode sair a qualquer momento da cooperativa..*
- *O autuante descreve às fls. 44093/44110 as inter-relações (societárias, financeiras e comerciais) entre as empresas que prestam serviço à COOPUS, seus sócios e os administradores da Cooperativa, concluindo que “se trata de um verdadeiro círculo de empresas terceirizadas e administradas pelo Sr. Arlei com um mesmo objetivo: auferir os lucros provenientes da COOPUS”;*

- *Conforme o disposto no artigo 182, §3º do RIR/99, é vedado qualquer espécie de benefício ou vantagem em favor de quaisquer associados direta ou indiretamente, violação que impede que uma cooperativa possa se beneficiar da isenção tributária, ficando submetida às mesmas normas de incidência do imposto aplicáveis às demais pessoas jurídicas;*
- *Na escrituração da CONEMP e da BEAR (2010/2011) encontramos diversos lançamentos em nome do Sr. Arlei e da Sra. Elizabeth e vários lançamentos em nome do Sr. Vanderlei e alguns do Sr. Gustavo, especificamente nas contas contábeis 1.1.2.02.007 – Retirada – Arlei Antonio e 1.1.2.02.015 Retirada Elizabeth Hardman (CONEMP);*
- *A totalidade dos lançamentos que comprovam as transferências de recursos para o Sr. Arlei Antonio, a Sra. Elizabeth C. Hardman, o Sr. Gustavo P. Antonio e o Sr. Vanderlei Aparecido Pereira, se encontram apostas nos Razões Contábeis de 2010 e 2011 da CONEMP, BEAR, FAMIL, AGS e HARDMAN. Também, devido aos recursos que foram transferidos a título de distribuição de lucros ao longo dos anos, a AGS, a FAMIL e a HARDMAN possuem cerca de 28 imóveis e cerca de cinco automóveis;*
- *Os Contratos Coletivos Empresariais, Contratos Empresariais e os Coletivos por Adesão são contratos de adesão tipicamente mercantis, na modalidade específica de comercialização de planos de planos de saúde. A não ser a menção da qualificação da “operadora”, de se tratar de Sociedade de Cooperativa, todas as demais cláusulas são típicas de vendas de planos de saúde, corroborada pelo próprio registro na ANS. Não há sequer a menção das cotas do capital social, das Assembléias ou informação de que o “cooperado” se tornaria sócio da COOPUS e seria responsável pela alocação de recursos (ingresso) e eventuais prejuízos em nenhum dos contratos encaminhados;*
- *A própria cláusula quarta dos Contratos – Da Natureza do Contrato é bastante elucidativa: “A COOPUS, na condição de operadora de planos de saúde privados de assistência à saúde, de acordo com o inciso I, do parágrafo 1, do art. 1, da Lei 9.656/98, firma o presente contrato coletivo empresarial para o cumprimento de seu objeto, segundo as cláusulas contratuais estabelecidas, obedecendo os princípios gerais do direito, amparado na legislação civil em vigor, especialmente pela Lei 9.656/98, cujo teor foi aprovado pela Agência Nacional de Saúde Suplementar – ANS, órgão que regulamenta e fiscaliza o setor.”*

- *A COOPUS apenas afirma que é uma operadora de planos de saúde e sequer menciona o exercício do cooperativismo;*
- *Uma cooperativa verdadeira não vende planos de saúde, e sim, reúne os recursos dos cooperados para fazer face às despesas (com saúde) que são rateadas proporcionalmente por eles;*
- *A tomada de decisões é centralizada em um pequeno grupo de pessoas (incluindo os Diretores e Conselheiros) nas Assembleias de 2011 (21 pessoas) e 2012 (20 pessoas) que representam apenas 0,1% do número total de cooperados (20.000) era algo incompatível. [apresenta quadro demonstrativo do comparecimento as fls. 44127/44128];*
- *Quase a totalidade das pessoas que compareceram nas Assembleias eram, na verdade, funcionários da CONEMP;*
- *Portanto, do quorum de 20/21 pessoas, quatorze eram funcionários da CONEMP, dois funcionários de empresas em que o Sr Arlei é sócio, somados com o próprio, a Sra. Elizabeth e o Sr. Gustavo Polli Antonio, a Sra. Tânia Mara Machado Antonio, o Sr. Vanderlei Aparecido Pereira (sócio do Sr. Arlei na SODON) e o Sr. Carlos Alberto M. Gagliardi (sócio do Sr. Arlei na AMAC), teríamos um quorum de 95% dos presentes para a APROVAÇÃO DAS CONTAS DOS EXERCÍCIOS sem nenhum questionamento. Neste ponto é mister esclarecer que o Conselheiro Paulo José de Oliveira foi sócio da COOPUS de Itapira;*
- *Portanto, dos 100% dos votantes - toda Diretoria Executiva e quase todo o Conselho Fiscal – mais de 95% são pessoas ligadas diretamente ao Sr. Arlei. Os “cooperados” que foram eleitos para o Conselho Fiscal, que têm atribuições precípua de FISCALIZAR as atividades da COOPUS, eram todos funcionários da CONEMP;*
- *O Sr. Arlei tem o controle absoluto da administração da COOPUS: é Diretor Superintendente vitalício desde a fundação da COOPUS, os membros da Diretoria Executiva são sócios do Sr. Arlei em outras empresas, o Conselho Fiscal é formado exclusivamente por seus funcionários da CONEMP e somente pessoas ligadas a ele (Sr. Arlei) votaram nas Assembléias de 2010, 2011, 2012 e 2013, aprovando todos os tópicos sempre por unanimidade;*

- *A CONEMP que tem a responsabilidade de administrar a COOPUS é a mesma entidade responsável pela sua própria fiscalização;*
- *É toda uma obra de engenharia societária através da utilização de empresas de participação que se declaram inativas, visando utilizar-se indevidamente da isenção de tributos no exercício irregular do cooperativismo e a sua posterior ocultação dos lucros originados da prestação de serviços para a COOPUS;*
- *Visando a correta apuração dos valores devidos de IRPJ/CSLL/PIS/COFINS, a fiscalizada foi intimada várias vezes a refazer sua escrita para o Lucro Real Trimestral, apresentando os Livros Diário e Razão devidamente assinados, os balanços trimestrais devidamente assinados, o LALUR, o DACON acompanhado de demonstrativos detalhados de apuração do PIS/COFINS não cumulativos, etc;*
- *O contribuinte não apresentou os livros e documentos solicitados pela sistemática do Lucro Real, se limitando a dizer **que entende ser isento** desses tributos por ser uma cooperativa e que por isso não irá refazer sua escrita. Neste ponto é mister esclarecer que a escrituração apresentada é bastante simplificada (feita para uma cooperativa) e o contribuinte disponibilizou apenas os balancetes mensais e não trimestrais. Ademais há várias rubricas extra contábeis de adições, exclusões e valores com efeitos em exercícios futuros, a serem computados ao lucro líquido;*
- *Há três requisitos imprescindíveis para a apuração pela sistemática do Lucro Real: i. existência de regular escrituração contábil, em livros revestidos de formalidades legais que permitam a verificação pela autoridade tributária; ii. a elaboração de demonstrações financeiras (balanços ou balancetes) com a apuração dos resultados contábeis em período coincidente com o período de apuração adotado para a apuração do IRPJ; iii. a demonstração do Lucro Real, mediante escrituração de todos os ajustes extra contábeis no livro próprio denominado LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real).*
- *Quanto ao item “i.”, os livros Diários (2010/2011) apresentados a esta fiscalização não foram registrados na Junta Comercial e não houve a transcrição do balanço trimestral nos mesmos, nem tampouco, apresentou a Escrituração Contábil Digital através do SPED. Quanto ao item “ii. ”, não houve a apresentação dos balanços trimestrais de 2010/2011. Quanto ao item “iii. ”, não houve a apresentação do LALUR de 2010 e 2011, que deveria conter a*

demonstração do lucro real e os ajustes extra contábeis

- *Portanto, esses vícios insanáveis, quais sejam, a escrituração apresentada sem as devidas formalidades legais, a falta de apresentação de balanços trimestrais e ausência de seu respectivo registro no Diário ou no LALUR, bem como, a falta de apresentação do LALUR, impedem a apuração do Lucro Real Trimestral como exige a legislação tributária;*
- *Não sendo possível a apuração do Lucro Real Trimestral em vista dos vícios insanáveis, torna-se imperativo o **arbitramento do lucro**, com a consequente apuração do PIS/COFINS no sistema cumulativo tendo em vista art. 10, inciso II da Lei nº 10.833/2003 (Lucro Arbitrado);*
- *Portanto, ao apresentar o Livro Diário sem o devido registro na Junta Comercial (e sem a transcrição do balanço), a falta de apresentação do LALUR, e a falta de apresentação das demonstrações financeiras – balanço trimestral – se amoldam perfeitamente nos incisos I e VIII do artigo 530 do RIR/99 [arbitramento do lucro];*
- *O agravamento da penalidade foi motivado pelo **intuito doloso**, caracterizado pela prática reiterada de prestar falsas informações ao Fisco, declarando-se IMUNE, quando operava verdadeiramente como uma empresa com finalidade lucrativa, mediante a utilização fraudulenta de empresas terceirizadas e de participação para a ocultação dos lucros obtidos do exercício ilegal do cooperativismo, culminando com a não declaração do IRPJ/CSLL/PIS/COFINS devidos na COOPUS;*
- *A operação arquitetada de declarar-se IMUNE, utilizar-se de empresas de participação para ocultar os verdadeiros beneficiários dos lucros, assim como, camuflar e blindar os bens adquiridos nas empresas que se declaravam reiteradamente como INATIVAS, demonstra o evidente intuito de fraudar o Fisco;*
- *De acordo com a previsão legal contida no **inciso I do art. 124 da Lei nº 5.172/66** (Código Tributário Nacional), constata-se a SOLIDARIEDADE PASSIVA de todas as pessoas jurídicas e físicas abaixo elencadas:*

i. CONEMP – Consultoria Empresarial e Administração de Serviços Ltda., CNPJ 67.992.933/0001-83;

-
- ii. BEAR CAPTAÇÕES S/C LTDA, CNPJ 04.754.716/0001-35;
 - iii. FAMIL PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ 07.662.393/0001-48;
 - iv. AGS PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ 07.136.346/0001-60;
 - v. HARDMAN PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ 07.162.519/0001-15;
 - vi. ARLEI ANTONIO, CPF 504.654.308-72;
 - vii. ELIZABETH C. HARDMAN, CPF 096.775.978-17;
 - viii. GUSTAVO POLLI ANTONIO – CPF 264.121.558-64;
 - ix. SAMANTA POLLI ANTONIO – CPF 205.514.218-60;
 - x. SIMONE CRISTINA DE ASSIS BUENO – CPF 105.290.748-26.

- É cabível a sujeição passiva solidária em face das pessoas físicas e jurídicas arroladas por estar caracterizado o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária pelos seguintes fatos:

- O interesse jurídico ou econômico surgiu a partir de direitos e deveres comuns entre pessoas numa mesma relação jurídica privada que constituiu o fato gerador, que em última instância é a comercialização dos planos de saúde;
- Há uma ligação inequívoca entre as atividades desempenhadas pelas pessoas jurídicas, sendo que essas empresas têm apenas aparência de unidades autônomas;

- Há uma verdadeira confusão patrimonial, vinculação gerencial, coincidências de sócios e administradores;
- O Sr. Arlei é o administrador da COOPUS, da CONEMP, da BEAR, da FAMIL e da AGS e a Sra. Elizabeth, administradora da HARDMAN;
- O Sr. Arlei, o Sr. Gustavo e a Sra. Samanta são sócios da FAMIL e da AGS que são sócias da CONEMP e da BEAR;
- Todas as pessoas físicas são sócias conjuntamente de todas as empresas, sendo, portanto, beneficiárias dos milhões de reais auferidos pelas empresas de participação do lucro proveniente da COOPUS que se declarava IMUNE;
- Os milhões de reais em bens adquiridos pelas pessoas físicas beneficiárias (que foram provenientes da comercialização de planos de saúde da COOPUS) foram ocultados nessas empresas de participação.

De acordo com a previsão legal contida no inciso III do art. 135 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), constata-se a SOLIDARIEDADE PASSIVA de todas as pessoas físicas abaixo elencadas por todos os débitos fiscais constituídos ou a constituir em nome da COOPUS por estar caracterizado a prática de atos com excesso de poderes ou infração a lei e/ou Estatuto tendo em vista fatos que serão arrolados em seguida:

- ARLEI ANTONIO, CPF 504.654.308-72;
 - VANDERLEI APARECIDO PEREIRA, CPF 602.958.488-04;
 - CARLOS ALBERTO MOINHA GAGLIARDI, CPF 059.248.778-41;
 - PAULO JOSÉ DE OLIVEIRA, CPF 036.170.978-12.
- *Verificou-se que o Sr. Arlei Antonio, o Sr. Vanderlei Aparecido Pereira, o Sr. Carlos Alberto Moinha Gagliardi e o Sr. Paulo José de Oliveira participaram ativamente da administração da COOPUS, tendo*

assinado as atas das 24 reuniões do Conselho de Administração no período compreendido entre janeiro de 2010 a dezembro de 2011;

- *O Sr. Arlei, na qualidade de Diretor Superintendente, o Sr. Vanderlei, na qualidade de Diretor Presidente e o Sr. Carlos Alberto, na qualidade de Vice-Presidente e o Sr. Paulo, também membro do Conselho de Administração, agiram com excesso de poderes ou infração à lei, bem como infração ao Estatuto da Cooperativa;*
- *Com amplos poderes, declararam a COOPUS como IMUNE, sonegaram impostos, ocultaram a transferência de recursos (lucros) da COOPUS para empresas de participação e infringiram várias cláusulas do Estatuto da COOPUS;*

Cientificado do auto de infração em 17/11/2015 (fl. 44320), o contribuinte apresentou em 16/12/2015 a impugnação de fls. 44331/44370, por meio da qual combate as exigências fiscais a ele imputadas, com os argumentos a seguir resumidos:

1. FUNDAMENTOS CONTRADITÓRIOS DA AUTUAÇÃO

- *Esforçou-se o Auditor-Fiscal para lavrar autos de infração a qualquer custo, ainda que sem a adequada fundamentação, ou mesmo fazendo uso de ilações e conclusões inverídicas e contraditórias;*
- *Teria a fiscalização desqualificado a personalidade jurídica da sociedade cooperativa, ao arrepio do art. 50 do Código Civil? A fiscalizada teria sido desclassificada como sociedade cooperativa (sociedade simples), para ser tratada como sociedade empresária? Ou, diferentemente, estaria o Fisco qualificando as diferentes pessoas jurídicas acusadas como integrantes de Grupo Econômico?*
- *Essas perguntas não encontram respostas claras no longo, repetitivo e contraditório "Relatório de Ação Fiscal", assim como essas conjecturas e ilações, jogadas unicamente como juízo subjetivo do Agente do Fisco, não guardam qualquer relação com as consequências indevidamente impostas nos Autos de Infração ora impugnados, pois não estão em consonância com o conteúdo da pretensão ali exigida..*
- *A acusação de suposto "recebimento indireto de recursos" por parte do Superintendente da Coopus (Sr. Arlei Antonio), do seu Presidente (Sr. Vanderlei Aparecido Pereira) e de dois cooperados (Elizabeth Hardman e Gustavo Polli), teria sido tomado pelo Fisco como o verdadeiro fundamento para afastar o regime de*

não incidência tributária da sociedade cooperativa (sociedade simples sem fins lucrativos), desqualificando-a para sociedade empresária sujeita à tributação do resultado quando positivo (lucro);

- *A fiscalização tinha pleno conhecimento do regime de não incidência do IRPJ (ou "isenção tributária", como registrou o Auditor no item 267), sobre as atividades econômicas da cooperativa. No entanto, sob a **fantasiosa acusação de que houve atribuição de "rendimentos indiretos"**, o procedimento do Fisco se mostrou mais uma vez abusivo e equivocado ao contrariar § 2º do art. 182, do RIR/99 transcrito pela própria fiscalização, que na hipótese invocada manda tributar os "resultados" apurados na cooperativa. Marchando contra a lei, o Agente do Fisco abandonou os resultados apurados na escrituração contábil da cooperativa;*
- *O procedimento arbitrário e contraditório do Fisco está evidenciado mais uma vez na "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" que aparece em cada Auto de Infração (IRPJ e CSLL), nos quais a acusação está colocada com diferentes fundamentos;*
- *Pergunta prévia: como pode a acusação inicial de "inexistência de escrituração" ser tomada como razão para o arbitramento dos resultados quando, simultaneamente, declara o Fisco que os "montantes tributáveis" foram extraídos dos "saldos mensais dos balancetes apresentados pelo contribuinte"? Contradição evidente e confessada!*

2. DESQUALIFICAÇÃO DA COOPERATIVA AO ARREPIO DA LEI

- *A pessoa jurídica Autuada é uma sociedade cooperativa organizada há mais de 20 anos (05/02/93), por pessoas físicas que tinham interesse comum, qual seja, credenciar e contratar pessoas e entidades prestadoras de serviços na área da saúde para atendimento das necessidades do grupo de cooperados associados, em melhores condições e pelo menor custo possível. Portanto, a COOPUS é cooperativa de **usuários de serviços de saúde** e não se confunde com as outras cooperativas do modelo UNIMED, nas quais os cooperados são os médicos prestadores de serviços;*
- *A cooperativa foi organizada contando com a expertise em gestão de planos de saúde da empresa CONEMP (que era pré-existente) e de seus sócios à época (Arlei Antonio e Elizabeth Hardman). Demonstrando transparência nessa **atribuição terceirizada da gestão, já no estatuto de constituição da COOPUS (art. 20)** foi prevista que essa função estaria a cargo da CONEMP,*

de forma a dar segurança para as pessoas físicas que procuravam integrar o quadro de associados da cooperativa na busca de garantias de atendimento médico-hospitalar por meio de plano de saúde. Assim, não houve e não há vício na organização e gestão da cooperativa, tampouco qualquer abuso da personalidade jurídica como tenta fazer crer a fiscalização;

- *O procedimento adotado pela fiscalização resultou na desqualificação da personalidade jurídica da sociedade cooperativa, de forma abusiva e precipitada, ao arrepio das normas previstas no Código Civil, cujo artigo 50 é taxativo ao reservar essa atribuição exclusivamente ao Poder Judiciário;*
- *Ignorou o Agente do Fisco que uma das particularidades das cooperativas é a "variabilidade, ou até a dispensa do capital social". O critério legal para validação das deliberações da cooperativa, estipulando que o "quorum, para a assembléia geral funcionar e deliberar, fundado no número de sócios presentes à reunião, e não no capital social representado". Essa diretriz da lei também foi ignorada, tornando sem sentido a pretensão do Agente do Fisco que insiste em não aceitar as soberanas deliberações tomadas com o número de sócios presentes na reunião, sob a infundada alegação de ser diminuto em relação ao quadro de associados;*
- *É também insubsistente o obstinado relato do Fisco apontando que o Diretor Superintendente tem esse cargo como "vitalício". Os Estatutos da Cooperativa que preveem eleições periódicas, assim como as atas de todas as assembleias que confirmam a reeleição do Sr. Arlei para o mesmo cargo. Pode o Auditor Fiscal contestar a vontade dos eleitores?*
- *Ou o Fisco faz efetiva prova da existência de vício ou fraude nas deliberações, ou nas atas das Assembleias da Cooperativa, e remete para a autoridade competente para desqualificá-la, ou então, deve restringir-se ao seu específico papel de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias, respeitando a natureza jurídica da entidade submetida à auditoria fiscal;*
- *Salta aos olhos a insistente tentativa do Fisco de se imiscuir na organização interna da cooperativa, com ingerências na qualidade do controle de seus associados cooperados, e até mesmo na avaliação das condições econômicas fixadas em seus contratos coletivos, contratos esses sempre firmados pela cooperativa seguindo as normas padronizadas da ANS*

— Agência Nacional de Saúde à qual se submete sempre com o objetivo de assegurar a cobertura de planos de saúde a trabalhadores que mantinham vínculo com outras empresas, que ingressavam no quadro de cooperados, perseguindo a diretriz do menor custo ao associado;

- A sociedade cooperativa não tem "lucro" para ser tributado pelo IRPJ, nem pela CSLL;
- O juízo do Auditor está equivocado ao pretender tributar os custos com a mencionada "aquisição de serviços médicos". No entanto, se considerado como merecedor de fé o relato da fiscalização, a sua inequívoca conclusão de que constatou "atos praticados pela COOPUS com terceiros [...] que deveriam ter sido tributados normalmente" e, assim não zelou o Agente do Fisco para nessa forma tributá-los, traduz confissão de conduta qualificada como no Código Penal como prevaricação!
- Assim, as razões até aqui expostas são mais que suficientes para **que seja determinado o cancelamento dos abusivos lançamentos tributários**, uma vez que estão sobejamente demonstrados os vícios do procedimento fiscal na tentativa de desqualificar a personalidade jurídica da cooperativa, assim como estão confessadas as contradições e a abusiva discricionariedade na forma adotada para a lavratura dos indevidos Autos de Infração aqui impugnados.

3. ACUSAÇÃO DE UNIDADE EMPRESARIAL (GRUPO ECONÔMICO) PARA DESQUALIFICAÇÃO – ERRO NA METODOLOGIA ADOTADA NA TRIBUTAÇÃO

- Se fosse verdade que "essas empresas estão intimamente relacionadas e dependentes e funcionam como uma verdadeira "simbiose", pois uma não pode existir sem a outra" (pág. 12 do Relatório), não restaria ao Fisco outra alternativa que não considerar o conjunto de todas as operações como sendo praticadas unicamente pela COOPUS, consolidando as apurações mediante a integração dos custos suportados diretamente pelas demais pessoas jurídicas, como se fossem custos próprios da COOPUS, seguida da eliminação dos valores registrados como custos de "serviços prestados" pelas referidas pessoas jurídicas desqualificadas. Sendo uma coisa só (unidade empresarial), é imperativo que sejam aproveitados todos os tributos já recolhidos pelas pessoas jurídicas consolidadas, que incidiram sobre as operações objeto da desqualificação que estão consolidadas.

4. RITO NÃO OBSERVADO PARA AFASTAR A NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA (IMUNIDADE OU ISENÇÃO DA COOPERATIVA)

- Na remota hipótese de não serem acatadas as objeções colocadas nos tópicos precedentes, que são por demais suficientes para o deslinde da controvérsia, quer a Impugnante protestar contra a não observância de rito estabelecido em Lei, para o afastamento de norma legal que assegura a não incidência tributária, seja ela reconhecida como "imunidade" ou como "isenção", conforme disposto no art. 32 da Lei nº 9.430/96.

5. PAGAMENTO PELOS EFETIVOS SERVIÇOS PRESTADOS PELA CONEMP E BEAR NÃO CARACTERIZAM "RENDIMENTOS INDIRETOS"

- Os pagamentos efetuados pela cooperativa autuada à CONEMP — e também para a BEAR — não podem ser tomados como "benefícios indiretos a cooperados ou terceiros", pois correspondem a efetivos serviços prestados à Cooperativa, pelas mencionadas pessoas jurídicas;
- **A CONEMP é pessoa jurídica pré-existente, já indicada no Estatuto de constituição da Cooperativa como encarregada da gestão das operações de planos de saúde. Portanto, não há qualquer disfarce, forma indireta, e sim transparência na atribuição de específica atividade à pessoa jurídica reconhecidamente qualificada para tanto;**
- Não há como exercer a gestão dessas relevantes atividades sem estrutura e corpo técnico condizentes com esse encargo. Nesse ponto, **o próprio Fisco atestou o contexto da estrutura, tanto da Fiscalizada (COOPUS), quanto da pessoa jurídica que lhe prestou os serviços (CONEMP), ao apontar que a COOPUS só tinha 3 (três) funcionários, enquanto que a encarregada da gestão utilizou 77 (setenta e sete) funcionários no ano de 2010 e 75 (setenta e cinco) no ano de 2011 (item 49 do Relatório de Ação Fiscal — pág. 44.037 dos autos);**
- **A BEAR CAPTAÇÕES não era empresa só de papel e não foi constituída para "escoar lucros", pois sempre teve estrutura funcional para exercer suas específicas atividades de captação de novos cooperados, ampliando o universo de associados da cooperativa;**
- Se os rendimentos atribuídos ao Sr. Arlei (lucros) são provenientes de receitas obtidas por outras "empresas

que prestam serviços para a COOPUS", não há que se falar em indevidos "rendimentos indiretos", tese que seria sustentável se inexistente a prestação de serviços de uma empresa para a outra.

6. ARBITRAMENTO COMO MEDIDA EXTREMA: CONTABILIDADE DA COOPERATIVA PERMITE APURAÇÃO DO LUCRO REAL

- *"Arbitramento" é técnica a ser utilizada como medida extrema, quando demonstrado à saciedade que não foi possível ao Fisco chegar à base de cálculo do tributo pelos meios normais adequados;*
- *Ainda que fosse possível admitir a tributação dos resultados da Fiscalizada pelo IRPJ e pela CSLL (hipótese negada diante da demonstrada não incidência do IRPJ e isenção da CSLL, mas aqui registrada a hipótese somente para efeito de levar adiante o raciocínio argumentativo), é indubitável que tinha a fiscalização em mãos todo o aparato necessário para levar adiante essa pretensão dentro do rito legal ordinário pertinente;*
- *Não poderia a fiscalização desprezar o conteúdo da escrituração contábil sem trazer prova cabal da sua imprestabilidade;*
- *Ao contrário do que consta na inverídica fundamentação adotada nos Autos de Infração, a escrituração contábil existe e os documentos comprobatórios foram entregues pela fiscalizada e recebidos pelo Fisco, examinados e acostados aos autos sem qualquer ressalva;*
- *Os documentos indicados são suficientes para demonstrar: (i) a existência de consistente escrituração contábil; (ii) existência de balancetes com apuração de resultados mensais; e (iii) a ampla possibilidade de apurar o "Lucro Real", até mesmo tomando o resultado contábil positivo sem ajustes, se entendia o Fisco pela tributação dos resultados da Cooperativa; e (iv) a inverdade relatada pelo Fisco, contrariando o conteúdo da prova produzida nos autos.*

7. DÚVIDAS E TITUBEIOS DA FISCALIZAÇÃO SOBRE O REGIME DE TRIBUTAÇÃO – LUCRO REAL DEMONSTRADO NÃO PODE SER IGNORADO

- *Se o objetivo do Fisco era apurar o denominado "Lucro Real", tanto que intimou a pessoa jurídica para essa apuração, não poderia sumariamente ignorar a demonstração feita pela Fiscalizada que*

está juntada aos autos. Com efeito, na página 2.212 há quadro demonstrativo com detalhamento da apuração da base de cálculo do IRPJ (lucro real) em todos os meses do ano calendário de 2010, tanto na forma mensal, como acumulada em 31.12.2010 (anual), contendo:

- a) O resultado contábil de cada período;*
 - b) As adições exigidas pela legislação tributária;*
 - c) As exclusões autorizadas pela legislação;*
 - d) O LUCRO REAL (base de cálculo do IRPJ);*
 - e) O Imposto devido (IRPJ) devido pela alíquota de 15%*
 - f) O adicional calculado pelo percentual de 10%*
 - g) O valor do IRPJ A RECOLHER em cada mês (estimativas) e no final do período base (31/12/2010).*
-
- Não contente a Fiscalização com todas essas apurações fiscais, realizadas pela Autuada sob a mira de intimidatórias Intimações, avançou o Fisco para também exigir as apurações de COFINS e PIS do mesmo período, alertando que "é facultado (poderá) ao contribuinte deduzir custos da apuração do PIS e da COFINS" (pelo regime não cumulativo), "mas se o contribuinte não quiser exercer o seu direito de deduzir esses valores na apuração do PIS e da COFINS, que é facultativo, não há problema algum" (Item 179 do Relatório de Ação Fiscal — Pág. 2.249 dos autos);*
 - Não parece crível que depois de todos esses desacertos e titubeios por parte da Fiscalização, viesse o Agente do Fisco a enveredar por outro caminho, tendo a ousadia de intimar a fiscalizada para que fosse refeita a sua escrituração contábil e, agora, para que fosse apresentada a apuração na forma de "Lucro Real Trimestral";*
 - Portanto, tendo a fiscalização ignorado a demonstração de Lucro Real apresentada sob intimação, sem qualquer justificativa ou apreciação, é discricionário e arbitrário o precipitado arbitramento do lucro, impondo-se o pronto cancelamento dos questionados Autos de Infração.*

8. IMPOSSÍVEL ELEIÇÃO DISCRICIONÁRIA DE FORMA DE TRIBUTAÇÃO MAIS GRAVOSA PELO FISCO

- *Como se viu das transcrições das intimações em tópicos precedentes, utilizou-se o Fisco da técnica do arbitramento de forma precipitada, indevida, arbitrária e discricionária;*
- *Se não bastassem todas as razões de contrariedade já oferecidas, é preciso insistir que não é admissível que venha o Fisco escolher a medida extrema do arbitramento como forma de tributação, principalmente quando não descartada a escrituração contábil e, ainda que a contragosto, foi apresentada pela Fiscalizada a demonstração do Lucro Real, de forma mensal e anual. Diante desse quadro, a opção pelo Fisco de forma de tributação mais gravosa é vício incontornável que condena todo o procedimento fiscal.*

9. CONCORDÂNCIA COM O ACÓRDÃO DO CARF TRANSCRITO COMO FUNDAMENTO: SITUAÇÃO ANALISADA É OPOSTA À DOS AUTOS

- *A fiscalização traz aos autos jurisprudência que, longe de amparar o abusivo trabalho do Fisco, vem dar sustentação ao pedido da Impugnante formulado em tópicos precedentes, exatamente no ponto em que condena qualquer discricionariedade ao agente do Fisco para escolher a forma de tributação (no caso dos autos - lucro arbitrado), abandonando a escrituração fiscal da Impugnante sem o apontamento de qualquer vício que pudesse desqualificá-la.*

10. INCONSISTÊNCIA DE DIPJ DE HOLDING CONTROLADORA NÃO SERVE PARA DESQUALIFICAR AS OPERAÇÕES DA CONTROLADA PRESTADORA DE SERVIÇOS

- *Quer a Impugnante contestar a simplória desqualificação das empresas prestadoras de serviços (CONEMP e BEAR), pela constatação de que as empresas AGS, FAMIL E HARDMANN que são suas sócias e controladoras (Holdings), terem apresentado declaração à Receita Federal como INATIVAS no ano de 2011;*
- *Se há infração pelo não cumprimento de forma adequada, de obrigação acessória por parte dessas pessoas jurídicas, deveria o Fisco investigar as consequências e aplicar as medidas previstas na legislação tributária contra as infratoras e não contra a tomadora dos serviços;*

- *Não há dolo, fraude, ou tentativa de sonegação com apresentação desse modelo de declaração, pois o próprio Agente do Fisco conhece a legislação que trata os LUCROS RECEBIDOS como isentos (Lei nº 9.249/95, art. 10).*

11. MULTA DE 150% INDEVIDAMENTE APLICADA

- *Protesta a Impugnante para que seja afastada a multa qualificada de 150%, pela total inadequação aos fatos relatados pelo Fisco.*

12. DECADÊNCIA PARA OS TRÊS PRIMEIROS TRIMESTRES DE 2010

- *Estão alcançados pela decadência o IRPJ e a CSLL dos três trimestres do ano calendário de 2010, pela aplicação da regra contida no art. 150, § 4, do CTN.*

13. LANÇAMENTOS REFLEXOS

- *Depois de insistir em evidente erro ao longo da fiscalização para que a Cooperativa promovesse a apuração da COFINS e do PIS pela sistemática NÃO CUMULATIVA, intimando para que indicasse os valores "de créditos, se quisesse", reincidiu o Fisco na prática de erro ao lavrar os Autos de Infração dessas contribuições pelo mencionado REGIME CUMULATIVO PADRÃO;*
- *Há evidente erro ao ignorar dispositivo de Lei vigente que não foi indicado nos Autos de Infração. Isto porque, se devidas fossem essas contribuições, deveriam ser calculadas com a utilização de bases reduzidas, com a exclusão de parcelas indicadas no art. 3º, § 9º da Lei nº 9.718/98;*
- *Devem ser afastadas as exigências das contribuições de PIS e Cofins sobre todos os valores relacionados pela fiscalização que estão compreendidos no período de 01/01/2010 a 16/11/2010, por força da aplicação da regra prevista no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional.*

14. SELIC NÃO INCIDE SOBRE MULTA DE OFÍCIO

- *Protesta a empresa Impugnante pela impossibilidade de incidência da SELIC sobre a multa de ofício, pela impropriedade dessa imposição, assim como ausência de fundamento legal.*

IMPUGNAÇÕES APRESENTADAS PELOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS:

As pessoas físicas e jurídicas solidariamente responsabilizadas no bojo da autuação fiscal apresentaram impugnações (anexadas às fls. 44331 e seguintes) as quais contemplam, em síntese, as seguintes alegações:

- ARLEI ANTONIO:

- *IMPOSSIBILIDADE DE APLICAR O ART. 124, I, DO CTN, AO CASO CONCRETO: inexistente interesse jurídico comum;*
- *IMPOSSIBILIDADE DE CONSIDERAR PESSOAS FÍSICAS COMO INTEGRANTES DE GRUPO ECONÔMICO;*
- *AUSÊNCIA DOS REQUISITOS PARA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA: não estão presentes os requisitos do art. 50 do CC;*
- *AUSÊNCIA DOS REQUISITOS PARA APLICAR O ART. 135 DO CTN: O IMPUGNANTE NÃO AGIU COM DE EXCESSO DE PODERES, INFRAÇÃO À LEI OU AO ESTATUTO;*
- *IMPOSSIBILIDADE DE IMPUTAR RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA COM BASE EM ESTIPULAÇÕES DO ESTATUTO SOCIAL;*
- *AUSÊNCIA DE PROVA DO ATO ILÍCITO: A MERA SUPosição OU INDÍCIO NÃO AUTORIZA A IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA;*
- *MULTA INDEVIDAMENTE QUALIFICADA*

- VANDERLEI APARECIDO PEREIRA e CARLOS ALBERTO MOINHA

GAGLIARDI

- *AUSÊNCIA DOS REQUISITOS PARA APLICAR O ART. 135 DO CTN: O IMPUGNANTE NÃO AGIU COM DE EXCESSO DE PODERES, INFRAÇÃO À LEI OU AO ESTATUTO;*
- *IMPOSSIBILIDADE DE IMPUTAR RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA COM BASE EM ESTIPULAÇÕES DO ESTATUTO SOCIAL;*
- *AUSÊNCIA DE PROVA DO ATO ILÍCITO: A MERA SUPosição OU INDÍCIO NÃO AUTORIZA A IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA; MULTA INDEVIDAMENTE QUALIFICADA.*

- PAULO JOSÉ DE OLIVEIRA

- *AUSÊNCIA DOS REQUISITOS PARA APLICAR O ART. 135 DO CTN: O IMPUGNANTE NÃO AGIU COM DE*

EXCESSO DE PODERES, INFRAÇÃO À LEI OU AO ESTATUTO;

- *O IMPUGNANTE NÃO É E NUNCA FOI ADMINISTRADOR DA COOPUS;*
- *O IMPUGNANTE NÃO AGIU COM EXCESSO DE PODERES, INFRAÇÃO À LEI OU AO ESTATUTO SOCIAL;*
- *IMPOSSIBILIDADE DE IMPUTAR RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA COM BASE EM ESTIPULAÇÕES DO ESTATUTO SOCIAL;*
- *AUSÊNCIA DE PROVA DO ATO ILÍCITO: A MERA SUPosição OU INDÍCIO NÃO AUTORIZA A IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA;*
- *MULTA INDEVIDAMENTE QUALIFICADA.*

ELIZABETH CHRISTOVAM HARDMAN, GUSTAVO POLLI ANTONIO, SAMANTA POLLI ANTONIO e SIMONE CRISTINA DE ASSIS BUENO

- *AUSÊNCIA DE INTERESSE JURÍDICO NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - SOLIDARIEDADE NÃO CARACTERIZADA;*
- *IMPOSSIBILIDADE DE CONSIDERAR PESSOAS FÍSICAS COMO INTEGRANTES DO IMAGINADO "GRUPO ECONÔMICO";*
- *MULTA INDEVIDAMENTE QUALIFICADA.*

FAMIL PARTICIPAÇÕES LTDA, AGS PARTICIPAÇÕES LTDA e HARDMAN PARTICIPAÇÕES LTDA

- *AUSÊNCIA DE INTERESSE JURÍDICO NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - SOLIDARIEDADE NÃO CARACTERIZADA;*
- *IMPOSSIBILIDADE DE CONFIGURAÇÃO DE "GRUPO ECONÔMICO" -AUTUADA E IMPUGNANTE SÃO PESSOAS JURÍDICAS AUTÔNOMAS E INDEPENDENTES E EXERCEM ATIVIDADES ESPECÍFICAS E DE NATUREZAS DISTINTAS.*

CONEMP – CONSULTORIA EMPRESARIAL E ADMINISTRAÇÃO DE SERVIÇOS LTDA e BEAR CAPTAÇÕES S/C LTDA

- *INEXISTÊNCIA DE SIMULAÇÃO NO CASO CONCRETO: OS PAGAMENTOS PELOS EFETIVOS*

SERVIÇOS PRESTADOS PELA IMPUGNANTE NÃO CARACTERIZAM RENDIMENTOS INDIRETOS □ IMPOSSIBILIDADE DE APLICAR O ART. 124, I, DO CTN, AO CASO CONCRETO: INEXISTE INTERESSE JURÍDICO COMUM;

- *INEXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO ENTRE A IMPUGNANTE E A COOPUS;*
- *A EXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO NÃO IMPLICA, POR SI SÓ RESPONSABILIDADE ENTRE SEUS INTEGRANTES;*
- *AUSÊNCIA DOS REQUISITOS PARA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA: NÃO ESTÃO PRESENTES OS REQUISITOS DO ART. 50 DO CC;*
- *AUSÊNCIA DE PROVA DO ATO ILÍCITO: A MERA SUPosição OU INDÍCIO NÃO AUTORIZA A IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.*
(...)

Na sessão de **14/03/2017**, a 4ª Turma da **DRJ/Fortaleza** julgou o lançamento procedente, mantendo o crédito tributário, afastando apenas a responsabilidade solidária do Sr. PAULO JOSÉ DE OLIVEIRA, recorrendo de ofício (submetendo a decisão nessa parte a reexame necessário), conforme Acórdão (e-fls.45411/45453), cuja ementa e parte dispositiva transcrevo a ser seguir, *in verbis*:

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

SOCIEDADES COOPERATIVAS. DISTRIBUIÇÃO DE BENEFÍCIOS. IMPOSTO. INCIDÊNCIA.

A sociedade que, a despeito de formalmente constituir-se como cooperativa, distribui benefícios financeiros aos cooperados, se sujeita à incidência do IRPJ sobre seus resultados.

LUCRO ARBITRADO. CABIMENTO. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. NÃO APRESENTAÇÃO.

É cabível o arbitramento do lucro do sujeito passivo que deixa de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2010, 2011

CSLL. APLICAÇÃO DO IRPJ.

Aplicam-se à CSLL, no que couber, as disposições da legislação do imposto de renda referente ao lançamento.

PIS E COFINS. COOPERATIVAS. FORMA DE APURAÇÃO.

As sociedades cooperativas são sujeitas ao regime cumulativo de apuração das contribuições para o PIS e a Cofins.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Ano-calendário: 2010, 2011

DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR

Extingue-se em cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado, e não do fato gerador, o direito de constituir o crédito tributário, principalmente, no caso em que não há pagamento e/ou quando a infração houver sido praticada com dolo, fraude ou simulação.

MULTA QUALIFICADA.

Nos casos de lançamento de ofício deve ser aplicada a multa qualificada sobre a totalidade ou diferença do tributo devido, quando comprovado o evidente intuito de fraude.

SELIC SOBRE MULTA DE OFÍCIO

Não se conhece de pedido em que não existe fato concreto em litígio, apenas potencial, no sentido de aplicação da taxa SELIC sobre Multa de Ofício.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES.

É cabível a atribuição de responsabilidade solidária pelo crédito tributário quando configurado que administradores praticaram atos com excesso de poderes ou infração à lei e/ou estatuto da entidade.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal possuem responsabilidade solidária, nos termos do inciso I do art. 124 do CTN, em relação ao crédito tributário lançado de ofício.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Acórdão

Acordam os membros da 4ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos:

1. *Julgar improcedente a impugnação apresentada por COOPERATIVA DE USUÁRIOS DO SISTEMA DE SAÚDE DE CAMPINAS, mantendo o crédito tributário exigido;*

2. *Julgar improcedente as impugnações apresentadas por: ARLEI ANTONIO, VANDERLEI APARECIDO PEREIRA, CARLOS ALBERTO MOINHA GAGLIARDI, ELIZABETH CRISTÓVÃO HARDMAN, GUSTAVO POLLI ANTONIO, SAMANTA POLLI ANTONIO, SIMONE CRISTINA DE ASSIS BUENO, CONEMP – CONSULTORIA EMPRESARIAL E ADMINISTRAÇÃO DE SERVIÇOS LTDA, BEAR CAPTAÇÕES S/C LTDA, FAMIL PARTICIPAÇÕES LTDA, AGS PARTICIPAÇÕES LTDA, e HARDMAN PARTICIPAÇÕES LTDA;*

3. *Julgar procedente a impugnação apresentada por PAULO JOSÉ DE OLIVEIRA.*

(...)

Submeta-se à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, por força de recurso necessário decorrente da exclusão da sujeição passiva solidária decidida neste voto.

(...)

O sujeito passivo COOPERATIVA DE USUÁRIOS DO SISTEMA DE SAÚDE DE CAMPINAS - COOPUS tomou ciência dessa decisão no Domicílio Tributário Eletrônico - DTE em **06/04/2017** (e-fls. 4416/4417), e apresentou Recurso Voluntário em **26/04/2017** (e-fls.45572/ 45640).

A AGS PARTICIPAÇÕES LTDA tomou ciência da decisão *a quo* por via postal - AR em **12/04/2017** (e-fls. 45545/45546) e apresentou recurso em **09/05/2017** (e-fls. 45912/45913), porém sem as razões. Apresentou as razões em **12/05/2017 pelos Correios - protocolo** (e-fls. 46023/46046) e (e-fls. 46244).

ARLEI ANTÔNIO tomou ciência da decisão *a quo* por via postal - AR em **12/04/2017** (e-fls. 45547/45548) e apresentou recurso em **11/05/2017** (e-fls. 45930/45971).

CARLOS ALBERTO MOINHA GAGLIARDI tomou ciência da decisão *a quo* por via postal - AR em **12/04/2017** (e-fls. 45549/45550) e apresentou recurso em **11/05/2017** (e-fls. 46000/46022).

BEAR PATICIPAÇÕES S/C LTDA tomou ciência da decisão *a quo* por via postal - AR em **12/04/2017** (e-fls. 45551/45552) e apresentou Recurso Voluntário em **08/05/2017** (e-fls. 45642/45674).

CONEMP tomou ciência da decisão *a quo* por via postal - AR em **12/04/2017** (e-fls. 45553/45554) e apresentou Recurso Voluntário em **08/05/2017** (e-fls. 45684/45716).

ELIZABETH C. HARDMAN tomou ciência da decisão *a quo* por via postal - AR em 12/04/2017 (e-fls. 45.555/4556) e apresentou recurso em 08/05/2018 (e-fls. 45811/45834).

FAMIL PARTICIPAÇÕES LTDA tomou ciência da decisão *a quo* por via postal - AR em 12/04/2017 (e-fls. 45557/45558) e apresentou recurso em 09/05/2017 (e-fls. 45839/45862).

GUSTAVO POLLI ANTÔNIO tomou ciência da decisão *a quo* por via postal - AR em 12/04/2017 (e-fls. 45559/45560) e apresentou recurso em 08/05/2017 (e-fls. 45755/45778).

HARDMAN PARTICIPAÇÕES LTDA tomou ciência da decisão *a quo* por via postal - AR em 12/04/2017 (e-fls. 45561/45562) e apresentou recurso em 09/05/2017 (e-fls. 45874/45897).

SAMANTA POLLI ANTONIO tomou ciência da decisão *a quo* por via postal em 12/04/2017 (e-fls. 45563/45664) e apresentou recurso em 08/05/2017 (e-fls. 45727/45750).

SIMONE CRISTINA DE ASSIS GALVÃO tomou ciência da decisão *a quo* por via postal - AR em 12/04/2017 (e-fls. 45565/45566) e apresentou recurso em 08/05/2017 (e-fls. 45783/45806).

VANDERLEI APARECIDO PEREIRA tomou ciência da decisão *a quo* por via postal - AR em 11/04/2017 (e-fls. 45567/45568) e apresentou recurso em 11/05/2017 (e-fls. 45975/45996).

PAULO JOSE DE OLIVEIRA tomou ciência da decisão *a quo* por via postal - AR em 09/05/2017 (e-fls. 45569/45570). Sujeição passiva solidária afastada.

As razões do Recurso Voluntário do sujeito passivo COOPERATIVA DE USUÁRIOS DO SISTEMA DE SAÚDE DE CAMPINAS - COOPUS, pugnando pela reforma da decisão recorrida, transcrevo, no que pertinente (e-fls. 45573/):

(...)

**2. FUNDAMENTOS APRESENTADOS NA IMPUGNAÇÃO:
PRECÁRIA AVALIAÇÃO PELA DRJ-FORTALEZA SEM
EXAME DE PROVA**

(...)

*A decisão recorrida marcha contra a robusta prova produzida nos autos, já acostada na fase de fiscalização e repisada com a Impugnação e sem qualquer exame PELO JULGADOR, começando pela falsa e contraditória afirmação de procedência do arbitramento pela alegada “NÃO APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL”. Essa conclusão é **inverídica, falsa, leviana**, não condizente com a seriedade que deve ser sempre exigida das pessoas alocadas para exercer as nobres funções de julgamento, de quem se espera que pautem seus atos pelo exame dos fatos frente ao ordenamento jurídico com a necessária **imparcialidade e neutralidade**, como recomendam os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório, da moralidade, da certeza do direito e da segurança jurídica, para que possam prevalecer os almejados ideais de Justiça!*

(...)

3. FUNDAMENTOS CONTRADITÓRIOS DA AUTUAÇÃO, ARGUIDOS NA IMPUGNAÇÃO, NÃO FORAM AVALIADOS. MÉRITO FAVORÁVEL PERMITE SUPERAR NULIDADES

Para rechaçar a contraditória autuação lavrada pelo Fisco, foi demonstrado na peça Impugnatória que, na longa fiscalização que durou mais de dois anos (iniciada em 05/08/2013), houve o atendimento de todas as intimações relacionadas com o cumprimento das obrigações tributárias a cargo da Cooperativa. Lamentável a cômoda postura adotada pela Decisão Recorrida, ora distorcendo os fatos, ou mesmo ignorando os argumentos e provas que estão nos autos, outras vezes inovando com novas acusações nunca questionadas e que não constam dos autos.

*Há uma sucessão de nulidades que poderiam ser de pronto suscitadas. No entanto, fazendo uso da sabedoria da regra prevista no § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, que admite a superação de nulidades quando o mérito é favorável ao sujeito passivo, caminha a Recorrente logo para o exame das questões de **mérito** com o objetivo de evitar o desgaste com a repetição de atos desnecessários, tendo em vista que ficará demonstrada a impossibilidade de manutenção das abusivas exigências na forma em que constam dos Autos de Infração contestados.*

(...)

3.1. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL EXISTENTE E JUNTADA AOS AUTOS

*Ao contrário do que apontou de forma equivocada o Fisco e, de forma simplória, cômoda e leviana convalidou a DRJ-Fortaleza, houve a **entrega tempestiva de todos os livros contábeis obrigatórios (Livro Diário e Razão)**, que foram recebidos pelo agente do Fisco sem qualquer ressalva.*

(...)

*Além do mencionado “arquivo digital”, repita-se que toda a escrituração contábil (Livro Diário e Razão) **foi também entregue em papel**, ainda na fase de fiscalização, e está anexada aos autos de forma repetida (fls.39/501; 2.361/2.532 e mais uma vez nas fls. 4.264 até fls. 4.997), como será repisado no tópico que se questiona o indevido arbitramento do lucro.*

*Ainda que essa descabida alegação de “INEXISTÊNCIA DA ESCRITURAÇÃO” fosse verdadeira (é falsa, como demonstrado), é preciso registrar que o Agente Fiscal não colocou quaisquer dessas ressalvas formais na escrituração apresentada em mídia digital e também em papel, até mesmo porque na era digital esses **requisitos extrínsecos** (“a assinatura do contabilista” e o “registro na Junta Comercial”) não são suficientes para que o Fisco – e nem a DRJ –pudessem desqualificar sumariamente a escrituração e adotar a medida extrema do arbitramento, consoante pacífico entendimento da*

doutrina e da maciça jurisprudência, merecendo destaque o seguinte julgado:

(...)

ARBITRAMENTO. VÍCIO FORMAL EM ARQUIVOS MAGNÉTICOS. REGISTROS CONTÁBEIS QUE MATERIALMENTE PERMITIAM DETERMINAR O LUCRO REAL. IMPOSSIBILIDADE DE ARBITRAR O LUCRO.

1. É incabível o arbitramento do lucro quando a autoridade fiscal dispõe dos elementos necessários para determinar o lucro real. A existência de vício formal na escrita contábil, seja no Livro Diário ou Razão ou em arquivo magnético, não se constitui em causa para desconsiderar a escrita e tampouco arbitrar o lucro nos casos em que o contribuinte demonstra os meios pelos quais apurou o lucro real. (Precedentes acórdão 1402-001.291, j. 05/12/2012; acórdão 105- 5.030/1990, 1º Conselho de Contribuintes, publicado no D.O.U em 22.02.1991, acórdão 59 103-10.805, Sessão de 12 de novembro de 1990; acórdão nº 108-07.265, Sessão de 29 de janeiro de 2003).

2. Nos casos em que o contribuinte apresenta livros fiscais e arquivos digitais, não pode a autoridade fiscal aproveitar esta contabilidade para efeitos de apuração da receita tributável e desconsiderar os custos e despesas presentes nestes mesmos documentos.

3. Entendendo a autoridade fiscal que determinados custos não estão devidamente comprovados, nestes casos, o procedimento é a glosa destes e não o arbitramento do lucro.

Recurso Voluntário Provido. (Acórdão nº 1402-001.879 - 2ª. Turma Ordinária - 4ª. Câmara, sessão de 26/11/2014).

O pronunciamento do CARF acima transcrito é inteiramente aplicável à situação retratada nestes autos, visto que não é admissível que o Fisco teime em afirmar que INEXISTE CONTABILIDADE e, em evidente contradição, retire da escrituração contábil todas as bases para o precipitado arbitramento

(...)

Pergunta colocada na Impugnação que ficou sem resposta: como pode a acusação inicial de “inexistência de escrituração” ser tomada como razão para o arbitramento dos resultados quando, simultaneamente, declara o Fisco que os “montantes tributáveis” foram extraídos dos “saldos mensais dos balancetes apresentados pelo contribuinte”? Contradição evidente que está confessada e não respondida pela DRJ- Fortaleza!.

3.2. ARBITRAMENTO DO LUCRO É MEDIDA EXTREMA: CONTABILIDADE DA COOPERATIVA PERMITE APURAÇÃO DO LUCRO REAL

(...), ainda que fosse possível falar em tributação de **sociedade cooperativa**, hipótese só aqui admitida para levar adiante a argumentação, é preciso rechaçar o equívoco da fundamentação adotada pelo Fisco para o precipitado e indevido arbitramento, assim como o abuso na utilização da técnica do arbitramento com **intuito deliberadamente punitivo**, medidas abusivas e imperfeitas que contaminam todos lançamentos assim realizados e que são aqui combatidos.

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

[...]

ARBITRAMENTO DO LUCRO. MEDIDA EXCEPCIONAL E EXTREMA. AUSÊNCIA DE CAUTELA. INOBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE.

É dominante a jurisprudência deste Conselho no sentido de que o arbitramento do lucro é medida extrema que deve ser precedida de trabalho efetivo da fiscalização na busca de informações que levem à identificação da base tributável do contribuinte. O arbitramento do lucro originado na falta de resposta às intimações reiteradamente enviadas pelo correio para endereço que já era de ciência da fiscalização ser desatualizado, mostra ausência de cautela da fiscalização.

Nesta hipótese, lançamento fiscal que soma centenas de milhões de Reais, revela-se desproporcional à conduta do contribuinte em clara desobediência do Princípio da Proporcionalidade, devendo ser cancelado.

CSLL. REFLEXO.

Aplicam-se à CSLL os mesmos fundamentos utilizados na análise do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ. (negritos acrescidos) (Acórdão 1201-001.184 - 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão 25/03/2015).

(...)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2007 **APURAÇÃO PELO LUCRO ARBITRADO. IMPRESTABILIDADE DA ESCRITA CONTÁBIL. NÃO COMPROVAÇÃO**

O arbitramento do lucro é uma medida extrema, só aplicável quando não há possibilidade de apurar o imposto por outro regime de tributação, não podendo ser aplicado como penalidade. Improcede o arbitramento do lucro, quando as razões elencadas pela fiscalização não são determinantes para fundamentar e comprovar a imprestabilidade da escrituração contábil.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL CSLL. DECORRÊNCIA.

Insubsistindo as matérias fáticas que ensejaram o lançamento matriz (IRPJ), igual sorte colhe o auto de infração lavrado por mera decorrência, tendo em vista o nexo causal existente entre eles.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

PIS/COFINS. APURAÇÃO PELO REGIME CUMULATIVO.

DESCABIMENTO.

Em razão da improcedência do arbitramento do lucro, a apuração do Pis e da Cofins pelo regime cumulativo foi indevida, já que a regra apuração pelo lucro real enseja o cálculo do Pis e da Cofins pelo regime não cumulativo, conforme legislação vigente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício. (Acórdão 1201-001.535 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão 24/01/2017)

(...)

Também foi objeto de contrariedade colocada na Impugnação o fato de, no longo e repetitivo “Relatório de Ação Fiscal”, não se encontrar qualquer demonstração da imprestabilidade da escrituração contábil da pessoa jurídica submetida à fiscalização, para que fosse possível enveredar pela medida extrema do “arbitramento”.

(...)

A propósito, se voltados os olhos para os mencionados documentos juntados aos autos, vai se dar conta de que, mesmo registrando que não concordava (petição de fls. 2.205/2.206) com a extravagante pretensão para apuração dos tributos que o Fisco entendia devidos, curvou-se a Cooperativa e apresentou “APURAÇÕES MENSAIS” completas para o IRPJ e para a CSLL, para os anos de 2010 e 2011, na forma exigida pela fiscalização. Os muitos demonstrativos apresentados pela fiscalizada (fls. 2.212/2.224) não podem ser ignorados e tratados simploriamente como “planilhas”, como fez a DRJ-Fortaleza.

Pelo contrário, estão ali os DEMONSTRATIVOS DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL – LALUR, assim como da APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL –CSLL, com apurações mensais na forma exigida pela legislação tributária, com a indicação até mesmo de “ADIÇÕES” e “EXCLUSÕES” previstas na legislação tributária pertinentes, se pudesse ser reconhecido como tributável o resultado das atividades da Cooperativa. Da apuração “mensal” para “trimestral” é só aritmética!

*Portanto, não pode ser admitida a cômoda postura adotada pela DRJFortaleza, pois além de falsear a verdade dos autos, de forma evasiva menospreza o conteúdo de relevantes documentos que **estão nos autos e não foram examinados**,(...).*

(...)

*Com efeito, é sintomático verificar logo primeiro exame que é totalmente falsa a afirmação de que “o contribuinte não apresentou o Livro Razão e o LALUR”, pois essa conclusão vem logo desmentida pelos documentos que estão copiados e repetidos em pelo menos três oportunidades, com mais de uma juntada nos autos (**LIVRO RAZÃO – cópia às fls. 164/501**; nova juntada de **DIÁRIO E RAZÃO** com a petição de **resposta de Intimação de fls. 2.361/2.532**; e outra juntada posterior de **Livro Diário, Livro Razão e Balancetes dos anos de 2010 e 2011**, cujas cópias compõem os documentos de **fls. 4.264 até fls. 4.997**).*

*Veja-se que, além da contestada mídia digital, em resposta à época fornecida à fiscalização foram apresentadas cópias físicas (papel) de **DIÁRIO E RAZÃO**, assim como **Balancos e Balancetes**, compondo a última apresentação mais de 700 páginas em papel (**fls. 4.264/4.997**) que foram sumariamente ignoradas pela DRJFortaleza.*

*Confirmando o abuso, reproduz-se o texto da petição à época apresentada para a fiscalização, que serve para demonstrar que sempre houve a pronta colaboração da fiscalizada, além de servir para novamente desmentir a falsa e tendenciosa afirmação da DRJ. Assim respondeu a Recorrente, então fiscalizada (**fls. 2.362**): (...).*

*Por sua vez, também foram prontamente preparados pela fiscalizada e estão acostados aos autos os documentos de **fls. 2.212/2.224**, que são DEMONSTRATIVOS de apuração do **LUCRO REAL-LALUR**, documentos que também desmentem a leviana afirmação da DRJ de serem “INEXISTENTES”!*

(...)

*E tem mais! É igualmente falsa e inverídica a afirmação da DRJ-Fortaleza de que o arbitramento deve ser mantido porque a fiscalizada “**não entregou o Livro Diário** com as formalidades necessárias”. Basta examinar os autos e tem-se imediato desmentido pela constatação de existência de cópias em papel do “**Livro Diário**” que, repita-se, estão acostadas nas fls. **39/163**; mais cópias do RAZÃO nas fls. **2.365/2.531**; outra anexação repetida, **Livro Diário, Livro Razão e Balancetes dos anos de 2010 e 2011**, foram novamente apresentados e juntados aos autos nas fls. **4.264 até pág. 4.997**, com as devidas formalidades extrínsecas (termos de abertura, de encerramento, com as assinaturas do presidente e do contador que também já constavam das fls. **2.365/2.369**).*

(...)

*Portanto, diante da robusta demonstração em sentido contrário, é imperativo que seja reformada a abusiva Decisão Recorrida que insiste na manutenção do equivocado arbitramento, pois a prova dos autos desmente o único fundamento INOVADOR que está ali indicado que é o **inciso III do art. 530 do RIR/99: "deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal."** - fls. 45.443/45.444).*

(...)

3.3. TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL É A REGRA E NÃO EXCEÇÃO. ESCRITURAÇÃO REGULAR CERTIFICADA POR AUDITORIA INDEPENDENTE

(...)

*Com efeito, sendo certo que a regra geral para a tributação do lucro pelo IRPJ e CSLL, aberta a qualquer pessoa jurídica independente do seu porte econômico ou atividade, é a sistemática conhecida como **Lucro Real** que tem sua apuração partindo do resultado apurado na contabilidade, não poderia a fiscalização desprezar o conteúdo da escrituração contábil sem trazer prova cabal da sua imprestabilidade.*

(...)

*Para que não se tenha dúvida, reiterando o pedido da fiscalização esses mesmos documentos (**Livro Diário, Livro Razão e Balancetes dos anos de 2010 e 2011**) foram novamente apresentados e juntados aos autos (fls. 4.264 até fls. 4.997) de forma repetida, contendo a regular escrituração contábil da Cooperativa. Pronto, não há dúvida sobre a existência da escrituração contábil.*

*No entanto, a despeito dessa farta documentação já presente nos autos, com a peça Impugnatória (fls. 44.331/44.370) foram anexados os mencionados DOCs. 04 e 05 que contém o **‘RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS’** da fiscalizada autuada, de 2010 e 2011 (fls. 44.423/44.464), documentos esses que foram elaborados pela empresa responsável pela **Auditoria Externa Independente**, registrada e credenciada pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM, por exigência do órgão regulador da atividade da fiscalizada que é a Agência Nacional de Saúde – ANS, a quem são encaminhadas periodicamente essas demonstrações financeiras.*

(...)

*Não poderia silenciar a DRJ-Fortaleza diante de mais essa prova, incontestável e convergente, que foi juntada com a Impugnação. Não parece crível que a **escrituração contábil** da Recorrente tenha sido submetida a criterioso exame por **Auditoria Independente**, com **balanços auditados juntados aos autos e também publicados** no Jornal Diário do Comércio e*

Indústria – DCI (fls. 44.470/44.477), e o Julgador passe por cima dessa incontestável prova sem dispensar uma única linha para esses relevantes documentos, para comodamente continuar insistindo no discurso teórico de “escrituração contábil inexistente”.

*Com essa postura, o cerceamento de defesa está mais que configurado. **Nulidade** que se revela evidente, mas que já protestou a Recorrente pela possibilidade de que seja superada, diante do necessário acatamento das razões de mérito que acenam pela decretação da imprestabilidade dos questionados lançamentos tributários.*

3.4. APURAÇÕES DE RESULTADOS IGNORADAS PELA FISCALIZAÇÃO E PELA DRJ-FORTALEZA

(...)

No entanto, insiste a Recorrente para destacar novas omissões praticadas pela DRJ-Fortaleza, ao ignorar outras relevantes ponderações e provas também apresentadas na Impugnação.

*Com efeito, foi destacado na Impugnação o atendimento de Intimação do Fisco em que foram apresentados os “**Balancetes Mensais**” e as “**Demonstrações de Resultado do Exercício**”, documentos que haviam sido solicitados pelo Agente do Fisco “**visando confirmar as informações prestadas**” que estavam registradas no **Livro Diário e Livro Razão** que já haviam sido apresentados. Esses **Demonstrativos Analíticos** (Demonstrações de Resultados e Balanços) compõem arquivo de quase **200 páginas** e estão acostados pelo Fisco nas fls. **650/842** e, mais uma vez, sumariamente ignorados pelo omissor julgador.*

(...)

*Portanto, diante de mais essa demonstração de existência de **resultados contábeis** que não foram questionados pelo Fisco, tampouco referidos pela DRJFortaleza, não se pode admitir a continuidade da inverídica acusação de que a pessoa jurídica fiscalizada “**não possui escrituração na forma das leis comerciais e fiscais**”, como indevidamente aparece no fundamento para o Auto de Infração do IRPJ. A escrituração e apurações existiam, tanto que foram oportunamente certificadas por Auditoria Independente.*

(...)

3.5. TRIBUTAÇÃO PARTINDO DO RESULTADO CONTÁBIL ERA FACTÍVEL. DESPESAS QUESTIONADAS ERAM PASSÍVEIS DE GLOSAS –NUNCA O ARBITRAMENTO

(...)

Sim, se entendia o Fisco que essas mencionadas pessoas jurídicas (CONEMP e BEAR) eram utilizadas para retirar recursos financeiros sem a correspondente prestação de serviços, deveria o Fisco recompor o resultado de cada período

mediante glosa dos valores que apareciam registrados na contabilidade, e não concluir pelo precipitado arbitramento.

Na Impugnação também foi apontada outra contradição, destacando-se que os subsequentes relatos da fiscalização já acenavam para a possibilidade de apuração do Lucro Real, com aplicação de glosas para gastos questionados pelo Fisco, como se vê do tópico 193 do “Relatório de Ação Fiscal”,(...).

(...)

Lamentável que também essas ponderações tenham ficado à margem da avaliação da DRJ-Fortaleza, pela cômoda postura de ignorar o conteúdo das provas e das relevantes objeções colocadas na Impugnação, para manter as exigências por meio de contraditória, tendenciosa e desqualificada decisão que precisa ser reformada, para que sejam restaurados os comezinhos princípios que regulam o processo administrativo tributário.

(...)

4. DÚVIDAS E TITUBEIOS DO FISCO, APONTADOS NO ITEM 7 DA IMPUGNAÇÃO, NÃO PODIAM SER IGNORADOS PELA DRJ-FORTALEZA

(...)

*Apontou também a Recorrente, na Impugnação, a contradição que aparece na mesma Intimação Fiscal, ao exigir da Fiscalizada que fossem apresentados os “**demonstrativos detalhados de apuração do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, referentes aos anos calendário 2010 e 2011, através da sistemática do LUCRO REAL**”. (grifos constam do original – fl. 2.201)*

(...)

*Naquela oportunidade, embora a Fiscalizada não pudesse concordar com a exigência abusiva que estava sendo solicitada na Intimação, foi demonstrado na defesa que, sob protestos, a Recorrente apresentou sua resposta anexando novamente os “**balancetes dos anos-calendário de 2010 e 2011**”, assim como preparou e apresentou à fiscalização a solicitada “**DIPJ dos anos-calendário de 2010 e 2011**” (**DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL**), conforme se vê da petição e documentos juntados nas fls. 2.206/2.224. Esses documentos foram recebidos pelo Agente do Fisco, conforme consta do expresso registro no item 175 do “Relatório de Ação Fiscal”, nos seguintes termos: (...).*

*No entanto, a autuada manifestou na Impugnação o seu repúdio pelo fato de ter cumprido a intimação contra a sua vontade, apresentando “**as planilhas de apuração do IRPJ/CSLL, balancetes dos anos de 2010 e 2011 e DIPJ AC 2010 e 2011**”, sem que esses documentos tivessem sido avaliados pela*

*fiscalização, pois se o objetivo do Fisco era apurar o denominado “**Lucro Real**” (tanto que intimou a pessoa jurídica para essa apuração), não poderia sumariamente ignorar a demonstração feita pela Fiscalizada que está juntada aos autos. Outra vez, nenhum pronunciamento da DRJ-Fortaleza sobre essas relevantes demonstrações.*

*Mais ainda, foi apontada na Impugnação a existência de quadro demonstrativo (fls. 2.212 e seguintes) com detalhamento da apuração da **base de cálculo do IRPJ (lucro real)** em todos os meses do ano calendário de 2010, tanto na forma mensal, como acumulada em 31.12.2010 (anual), contendo:*

- a) O resultado contábil de cada período;
- b) As adições exigidas pela legislação tributária;
- c) As exclusões autorizadas pela legislação;
- d) O **LUCRO REAL** (base de cálculo do IRPJ);
- e) O Imposto devido (IRPJ) devido pela alíquota de 15%
- f) O adicional calculado pelo percentual de 10%
- g) O valor do **IRPJ A RECOLHER** em cada mês (estimativas) e no final do período base (31/12/2010)

*Essas mesmas informações estão detalhadas na página seguinte (pág. 2.213) no tocante à apuração da **CSLL** do mesmo ano calendário (2010), assim como nas páginas 2.218 em diante estão anexadas as apurações da base de cálculo do **IRPJ** (Lucro Real) e da **CSLL**, relacionadas com o ano calendário de 2011.*

(...)

*Mesmo não concordando com as indevidas exigências colocadas na Intimação, apressou-se a Fiscalizada também para apresentar as apurações mensais da **COFINS** e do **PIS** dos anos de 2010 e 2011, com a indicação de créditos da não-cumulatividade na forma equivocada que aparecia na Intimação, documentos que estão anexados nas fls. 2.285 até 2.299, acompanhados de novas cópias de contas do Livro Razão (fls. 2.300/2.326), e que também foram sumariamente ignorados Fisco e pela DRJ-Fortaleza, sem qualquer justificativa.*

*Ora, não parece crível que depois de todos esses desacertos e titubeios por parte da Fiscalização, viesse o Agente do Fisco a enveredar por outro caminho, tendo a ousadia de intimar a fiscalizada para que fosse refeita a sua escrituração contábil e apresentada a apuração na forma de “**Lucro Real Trimestral**”.*

(...)

Mais repugnante é a simplória alegação para a desconsideração sumária da escrituração contábil, cuja acusação, registrada em diferentes passagens, merece ser novamente transcrita na espera

de formação de adequado juízo e pronunciamento pelos I. Julgadores da Turma:

“Entretanto, a escrituração apresentada não é hábil para a apuração do Lucro Real Trimestral e não é hábil para apuração do PIS e da COFINS não cumulativos”. (fl. 2.657)

Pergunta que ainda não encontrou resposta: quais seriam essas razões de **imprestabilidade** que até agora não puderam ser reveladas?

(...)

Portanto, se alguma precariedade pode ser extraída do exame dos autos, essa precariedade está direcionada seguramente para a qualidade do trabalho fiscal, não para a escrituração do contribuinte. (...).

Confirmando que o arbitramento não pode ser adotado como ato discricionário, transcreve-se ementa de julgado do CARF que, com acerto, assim pontuou:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Data do fato gerador: 28/02/2006 LUCRO ARBITRADO.
APLICABILIDADE

O imposto devido será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal ou a escrituração a que estiver obrigado revelar evidentes erros ou deficiências que a tomem imprestável para a determinação do lucro real.

IRPJ. LUCRO ARBITRADO. INEXISTÊNCIA DE DISCRICIONARIEDADE NA ATUAÇÃO DA AUTORIDADE FISCAL

O recurso ao arbitramento, nos casos previstos na lei, não é uma faculdade que o Fisco possa, a seu livre critério, exercer ou não. Constatada a ocorrência das hipóteses previstas em lei, a adoção do lucro arbitrado não se sujeita ao juízo discricionário da autoridade fiscal. (Acórdão nº 1802-002.442 – 2ª Turma Especial, sessão 03/02/2015).

Portanto, tendo a fiscalização ignorado a demonstração de Lucro Real apresentada sob intimação, sem qualquer justificativa para a recusa ou apreciação, é discricionário, abusivo e arbitrário o precipitado arbitramento do lucro, impondo-se a reforma da decisão da DRJ-Fortaleza para imediato cancelamento dos questionados Autos de Infração

5. IMPOSSÍVEL ELEIÇÃO DISCRICIONÁRIA DE FORMA DE TRIBUTAÇÃO MAIS GRAVOSA IMPOSTA PELO FISCO

(...)

<i>Tributos e formas de</i>	<i>2010 R\$</i>	<i>2011 R\$</i>	<i>TOTAL R\$</i>
-----------------------------	-----------------	-----------------	------------------

<i>Tributação</i>			
IRPJ - Lucro Real (mensal, anual ou trimestral)	370.837,03 (pág. 2.212)	0,00 (pág. 2.218)	370.837,03
IRPJ - Arbitramento (Auto de Infração)	2.089.182,94	1.890.189,41	3.980.072,35

(...)

6. O ACÓRDÃO DO CARF TRANSCRITO PELO FISCO COMO FUNDAMENTO NA AUTUAÇÃO: SITUAÇÃO ANALISADA É OPOSTA À DOS AUTOS

Como fundamento para lavratura dos questionados Autos de Infração, invocou o Agente do Fisco no seu longo relatório o Acórdão **1102-001.191**, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara do CARF, na sessão de 17 de agosto de 2014.

(...)

Assim, reitera a Recorrente para que se dê ouvidos não só aos **fundamentos** que constam no mencionado Acórdão **1102-001.191**, mas também às suas **escorreitas conclusões** que militam para determinar o cancelamento dos questionados e abusivos Autos de Infração.

7. RITO NÃO OBSERVADO PARA AFASTAR A NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA (IMUNIDADE OU ISENÇÃO) DA COOPERATIVA

(...), o art. 32 da Lei nº 9.430/96 estipula rito formal para que o Agente do Fisco possa afastar regra jurídica que contemple **“imunidade” ou “isenção”**, de forma a assegurar o prévio contraditório para garantia constitucional (art. 5º, inciso LV) de ampla defesa ao sujeito passivo.

(...)

Não é demais repetir que a Impugnação fazia expressa referência, tanto à **“imunidade”** como também ao instituto da **“isenção”**, mediante transcrição do § 10 do mesmo art. 32 que é taxativo:

§ 10. Os procedimentos estabelecidos neste artigo aplicam-se, também, às hipóteses de suspensão de isenções condicionadas, quando a entidade beneficiária estiver descumprindo as condições ou requisitos impostos pela legislação de regência.

(...)

Portanto, sendo esse Ato Declaratório condição imprescindível e indispensável para a formalização dos Autos de Infração, é imperativo que seja declarada a imprestabilidade dos precipitados lançamentos que descumpriram rito formal obrigatório previsto em Lei.

8. COOPERATIVA É SOCIEDADE SEM FINS LUCRATIVOS – ESTÁ FORA DO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO IRPJ

(...)

*Por sua vez, em perfeita sintonia com a previsão da Lei do Cooperativismo, o novo Código Civil aprovado pela Lei nº 10.406/02 classificou a sociedade cooperativa como “**sociedade simples**”, em oposição à “sociedade empresária” que se caracteriza pela finalidade lucrativa, como se vê do mandamento inserido no seu art. 982, a seguir transcrito: (...).*

*Em razão dessa peculiaridade de ser “sociedade simples” e não “sociedade empresária”, cumulada com a natureza de pessoa jurídica “sem objetivo de lucro”, é que o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99 – RIR/99) abre específica seção para, de forma adequada, reconhecer expressamente a “**Não Incidência**” do imposto de renda para as “Sociedades Cooperativas” (**Seção V, art. 182**), prevendo unicamente a “Incidência” do IRPJ para “resultados positivos de operações e atividades estranhas à sua finalidade” (art. 183).*

(...)

9. INDEVIDA DESQUALIFICAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E DAS ATIVIDADES DA COOPERATIVA

(...)

*Com efeito, tendo em conta o confuso e abusivo trabalho fiscal, foi colocada a dúvida na Impugnação se teria o Fisco avançado para desqualificar a personalidade jurídica da sociedade cooperativa, ao arremetimento do art. 50 do Código Civil? Teria sido desclassificada como sociedade cooperativa (**sociedade simples**), para ser tratada como sociedade **empresária**? Ou, diferentemente, estaria o Fisco qualificando as diferentes pessoas jurídicas acusadas como integrantes de **Grupo Econômico**?*

*Os questionamentos eram pertinentes, tendo em conta as conjecturas e ilações registradas no “Relatório de Ação Fiscal”, ao mencionar que se deparou com “fatos que levam a crer que **todo o conglomerado era inter-relacionado, fazendo com que o “proprietário” da cooperativa escoasse seu lucro através de empresas terceirizadas para esse fim**” (item 18 do Relatório com os grifos conforme o original).*

(...)

Essas perguntas que não tinham respostas claras no longo, repetitivo e contraditório “Relatório de Ação Fiscal”, encontraram novas evasivas calcadas em discurso teórico da DRJ-Fortaleza, ao concluir que “apesar de apresentar requisitos formais inerentes às cooperativas, efetivamente não atua como tal” (fls. 45.434).

Mesmo sem a adequada munição, atira a esmo a DRJ-Fortaleza contra a contratação da pessoa jurídica BEAR para “captação de novos cooperados”, sob o equivocado entendimento de que “o procedimento de captação de novos cooperados se constituía em uma atividade empresarial, terceirizada de forma disfarçada, que se destinava a angariar (no mercado) potenciais clientes para os planos de saúde oferecidos” (fls. 45.434).

(...)

Dentro dessa dimensão legal, deveria ser a COOPUS exatamente igual à outra cooperativa já existente? Evidente que não, pois é a lei que assegura que a cooperativa tenha por objeto “qualquer gênero de serviço, operação ou atividade”.

(...)

Contraditoriamente, aponta a Decisão Recorrida que “não houve a desconsideração da personalidade jurídica da entidade pelo autuante” (fls. 45.438), justificando em seguida que os Autos de Infração foram lavrados “não por esse fundamento, e sim pelo fato de a cooperativa ter distribuído resultados aos seus membros”.

(...)

*Sim, ao contrário da negativa da DRJ, foi demonstrado que o abusivo ato consumado pela fiscalização afronta o dispositivo transcrito. Primeiramente, na pretensiosa e indevida desqualificação da sociedade cooperativa (“**sociedade simples**” [cooperativa] que não tem finalidade de lucro), transformando-a indevidamente em **sociedade empresária** na tentativa de tributar seus **resultados** (lucro, quantificado pelo indevido arbitramento).*

(...)

*Sim, ignorou o Agente do Fisco que uma das particularidades das cooperativas é a “**variabilidade, ou até a dispensa do capital social**” (inciso I), pelo que se revela despropositada e sem sentido a acusação de grande “rotatividade” do quadro de cooperados,*

(...)

Portanto, ou o Fisco faz efetiva prova da existência de vício ou fraude nas deliberações, ou nas atas das Assembleias da Cooperativa, e remete para a autoridade competente para desqualificá-la, ou então, deve restringir-se ao seu específico papel de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias, respeitando a natureza jurídica da entidade submetida à auditoria fiscal.

O abuso na tentativa de desqualificar a Cooperativa também é visível por outra perspectiva. Basta compulsar o volume de documentos que compõem o conteúdo dos autos do processo administrativo e salta aos olhos a insistente tentativa do Fisco de se imiscuir na organização interna da cooperativa, com

ingerências na qualidade do controle de seus associados cooperados, e até mesmo na avaliação das condições econômicas fixadas em seus contratos coletivos, contratos esses sempre firmados pela cooperativa seguindo as normas padronizadas da ANS – Agência Nacional de Saúde à qual se submete, sempre com o objetivo de assegurar a cobertura de planos de saúde a trabalhadores que mantinham vínculo com outras empresas, que ingressavam no quadro de cooperados, perseguindo a diretriz do menor custo ao associado.

(...)

(...), para mostrar a fragilidade da acusação fiscal, a título de exemplo a Recorrente repete item relacionado com outras elucubrações vazias contidas no destemperado discurso do Fisco, transcritas do “Relatório de Ação Fiscal” (páginas 14 e 15)

21. Também, constatamos pela incompatibilidade da atividade de comercialização de planos de saúde efetuada pela COOPUS em contraposição ao exercício do cooperativismo. (grifos acrescidos)

*Na Impugnação foi demonstrado que era **grosseiro o equívoco** do Fisco, no afã deliberado de desqualificar a Cooperativa a qualquer custo, mesmo sem provas efetivas de suas acusações.*

*Tão **grosseiro o erro** que, com a vergonha de ter que o admitir, preferiu a DRJ-Fortaleza mais uma vez silenciar, o que caracteriza a sua concordância e aquiescência.*

(...)

(...), as regras contidas na Lei nº 9.656/98 que dispõem sobre os planos privados de assistência à saúde, cujo artigo 1º já desmente a vaga acusação do Fisco ao ali incluir a figura da “cooperativa” no rol das entidades destacadas na definição que aparece assim aparece no inciso II:

“II - Operadora de Plano de Assistência à Saúde: pessoa jurídica constituída sob a modalidade de sociedade civil ou comercial, cooperativa, ou entidade de autogestão, que opere produto, serviço ou contrato de que trata o inciso I deste artigo;”

*Para que não fique dúvida, o § 2º da mesma Lei nº 9.656/98 é expresso para determinar que: “§ 2º **Incluem-se na abrangência desta Lei as cooperativas que operem os produtos de que tratam o inciso I e o § 1º deste artigo**”, o que serve para confirmar que as acusações do Fisco são desconexas, vazias, e o que é mais grave, conjecturadas à margem das leis vigentes que foram sumariamente ignoradas*

(...)

Chamou a atenção a então Impugnante, ora Recorrente, para o registro (por escrito) do Auditor-Fiscal afirmando que constatou

a existência de “atos praticados pela COOPUS com terceiros **que não podiam ser considerados atos cooperativos e que deveriam ter sido tributados normalmente**”, porque essa confissão do Agente do Fisco é grave, além de também ser suficiente para comprovar:

a) que a escrituração contábil da fiscalizada não só existe, como está registrado que a escrituração contábil foi examinada e ponderada pelo Fisco, tanto que encontrou ali operações com supostos **“atos não cooperativos que deveriam ter sido tributados”**, o que confirma a desnecessidade do abusivo arbitramento;

b) que o objetivo do Fisco era mesmo desqualificar a qualquer custo a Cooperativa, não se contentando em tributar matéria que identificou como tributável;

c) a desídia, discricionariedade e abusividade confessada pelo servidor, ao **não zelar para que fosse formalizada a exigência de tributo que, a seu juízo, incide sobre matéria relatada como tributável**, substituindo-a discricionariamente pela medida extrema do abusivo arbitramento.

Foi apontado na Impugnação que estava equivocado o Auditor ao pretender tributar os custos com a mencionada “aquisição de serviços médicos”.

(...)

Portanto, as razões até aqui expostas são mais que suficientes para que seja determinado o cancelamento dos abusivos lançamentos tributários, uma vez que estão sobejamente demonstrados não só os **vícios do procedimento fiscal** na tentativa de desqualificar a personalidade jurídica da cooperativa, como também estão confessadas as contradições e a abusiva discricionariedade na forma adotada para desconconsideração de contabilidade existente, seguida de Autos de Infração que extraem as bases da tributação da mesma contabilidade, cancelamento necessário como medida de aplicação do Direito na busca da pretendida segurança jurídica.

10. RELAÇÃO DA COOPUS COM OUTRAS PESSOAS JURÍDICAS

(...), como nada tem a esconder e dando ênfase ao princípio da eventualidade, registra que a pessoa jurídica Autuada é uma sociedade cooperativa organizada há mais de 20 anos (05/02/93), por pessoas físicas que tinham interesse comum, qual seja, credenciar e contratar pessoas e entidades prestadoras de serviços na área da saúde para atendimento das necessidades do grupo de cooperados associados, em melhores condições e pelo menor custo possível.

Portanto, a COOPUS é cooperativa de usuários de serviços de saúde e não se confunde com as outras cooperativas do modelo

UNIMED, nas quais os cooperados são os médicos prestadores de serviços.

*De forma transparente, às claras (e não como artimanha, como indevidamente acusou a fiscalização), a cooperativa foi organizada contando com a expertise do Sr. ARLEI ANTONIO em **gestão de planos de saúde** que, em momento anterior, juntamente com a Sra. Elizabeth Cristóvão Hardman, haviam constituído a empresa **CONEMP (pré-existente à COOPUS)** para o exercício dessa específica atividade empresarial que é a gestão de planos de saúde.*

*Demonstrando transparência nessa atribuição terceirizada da gestão, já no estatuto de constituição da COOPUS (art. 2º) foi prevista que essa função estaria a cargo da CONEMP, de forma a dar segurança para as pessoas físicas que procuravam integrar o quadro de associados da cooperativa na busca garantias de atendimento médico-hospitalar por meio de plano saúde. Assim, **não houve e não há vício na organização e gestão da cooperativa**, tampouco qualquer abuso da personalidade jurídica como tentou fazer crer a fiscalização e acompanhou a DRJFortaleza.*

Portanto, não procede a leviana acusação do Fisco sobre “esquema de sonegação fiscal”, tampouco a conclusão da DRJ-Fortaleza ao anotar que os fatos apontam para “a existência de uma grande simulação”. Mais uma vez, as acusações são teóricas, frutos da imaginação criativa baseada em constatações que se apresentavam até como indícios, sem qualquer prova efetiva, de alguma anormalidade. No entanto, evoluindo para o exame detalhado das operações, constatou o próprio Fisco que todas as operações eram efetivas, correspondiam a negócios jurídicos efetivamente existentes e realizados, sem qualquer disfarce ou simulação.

*Constatou o próprio Fisco que é complexa a atividade de gestão de planos de saúde em que estão em risco mais de 50.000 vidas, tarefa que exigiu o desenvolvimento de específico sistema (software) para esse controle, cujos direitos eram de titularidade da CONEMP (gestora) e da COOPUS (administrada). Também foi atestada a efetividade dessa gestão por terceiro, ao constatar a fiscalização que a COOPUS sempre manteve 2 ou 3 funcionários administrativos, enquanto que o quadro de funcionários **da CONEMP** sempre foi superior a **70 funcionários**.*

*Prestando serviços a CONEMP somente para a COOPUS, como relata o Fisco, é incontroverso que aquele quadro de **mais de 70 funcionários** sempre esteve voltado para manter em funcionamento a operadora de planos de saúde que era assim administrada. Sem aquela estrutura da gestora (CONEMP), não poderia funcionar a operadora (COOPUS) unicamente com seus 3 funcionários.*

Assim, ao contrário do que consta das acusações, a CONEMP era efetiva prestadora dos serviços de gestão, seja pela

utilização de especializado sistema (software) de sua titularidade, como também pela disponibilização de mão de obra para a realização dessas atividades, sem as quais não teria a COOPUS a possibilidade de manter o rigoroso controle que é exigido para as atividades desempenhadas pelas operadoras de planos de saúde que, como é de conhecimento notório – MENOS DO FISCO !!! – são submetidas à rígida fiscalização por órgão do Poder Público, como é a Agência Nacional de Saúde - ANS.

Além do mais, os indícios de “simulação” aventados pelo Fisco e que aparecem reproduzidos na Decisão Recorrida não têm qualquer relação com a consequência imputada (arbitramento). Ou seja, não há base legal de correspondência entre os “fatos apontados” e a consequência atribuída, pois não há qualquer dispositivo na lei que imponha o “arbitramento” dos resultados diante de pretensos “atos simulados” (aqui não provados).

Existência de mais de uma pessoa jurídica no mesmo endereço, com atividades conexas ou dependentes, não configura fraude, tampouco simulação, como levianamente aponta a Decisão Recorrida. Se tomada essa premissa de que duas pessoas jurídicas no mesmo endereço caracteriza “simulação”, a conclusão inevitável é que estarão contaminadas todas as operadoras do sistema financeiro, pois no mesmo endereço da agência bancária funciona a empresa ligada que faz captação e administração de investimentos, a seguradora, a empresa de arrendamento mercantil e tantas outras.

Evidente que há uma sucessão de equívocos do Fisco, com procedimentos ao arrepio da legislação tributária. Se, por absurdo que possa parecer, entendia a fiscalização que os serviços prestados pela CONEMP e BEAR eram artificiais ou desnecessários, mediante glosa fundamentada no art. 299 do RIR/99 (despesas desnecessárias) deveria adicionar esses valores (todos conhecidos e documentados) na apuração do resultado da Cooperativa que entendia tributável.

O destaque dado ao fato de que as pessoas jurídicas que aparecem como controladoras da CONEMP, terem apresentado declarações ao Fisco como “inativas”, é constatação que está fora do controle da COOPUS e que não interfere nas suas atividades, nem possibilita que o Fisco possa desqualificá-las com essa alegação. Pelo contrário, essa constatação exigia pronta verificação do Fisco para investigar eventuais irregularidades na estrutura daquelas pessoas jurídicas, com apuração dos fatos e imputação das pertinentes consequências previstas na legislação tributária.

11. ACUSAÇÃO DE UNIDADE EMPRESARIAL – “SIMBIOSE” (GRUPO ECONÔMICO) – ERRO NA METODOLOGIA ADOTADA NA TRIBUTAÇÃO

(...)

*Sim, estando a acusação concentrada na constatação de “fatos que levam a crer que **todo o conglomerado era inter-***

relacionado, fazendo com que o “proprietário” da cooperativa escoasse seu lucro através de empresas terceirizadas para esse fim”, conforme aparece no item 18 do Relatório com os grifos do original e também ventilado pela DRJ-Fortaleza na fls. 45.440, não poderia o “arbitramento do lucro” ser adotado como consequência para essa constatação, pois mais uma vez não há nexos entre a descrição do fato apurado e a consequência que foi imposta.

(...)

Portanto, além do Auditor Fiscal não ter observado as limitações para a desconsideração da personalidade jurídica previstas no artigo 50 do Código Civil, pecou também na equivocada metodologia utilizada para a formalização dos lançamentos tributários, pois a acusação de “**unidade empresarial**” exige a consolidação dos resultados das pessoas jurídicas desqualificadas em única e **concentrada apuração**, jamais o precipitado e equivocado “arbitramento do lucro” na forma abusiva e contraditória materializada pela fiscalização.

(...)

12. PAGAMENTOS PELOS EFETIVOS SERVIÇOS PRESTADOS PELA CONEMP E BEAR NÃO CARACTERIZAM “RENDIMENTOS INDIRETOS”

(...)

Todavia, não pode a Recorrente silenciar sobre mais um destempero da pretensão fiscal. Diferentemente do que consta na acusação fiscal, os pagamentos efetuados pela cooperativa autuada à CONEMP – e também para a BEAR – não podem ser tomados como “benefícios indiretos a cooperados ou terceiros”, pois correspondem a efetivos serviços prestados à Cooperativa, pelas mencionadas pessoas jurídicas.

Seguindo a tônica que norteou todo o trabalho fiscal, sempre calcado em ilações, essa acusação também é fruto de conjecturas contraditórias da fiscalização, pois não corresponde aos fatos relatados pelo próprio Agente do Fisco.

Com efeito, o relato fiscal é farto e repetitivo em apontar que a CONEMP é pessoa jurídica pré-existente, já indicada no Estatuto de constituição da Cooperativa como encarregada da “gestão das operações” de planos de saúde. Portanto, não há qualquer disfarce, forma indireta, e sim transparência na atribuição de específica atividade à pessoa jurídica reconhecidamente qualificada para tanto.

Não há como exercer a gestão dessas relevantes atividades sem estrutura e corpo técnico condizentes com esse encargo. Nesse ponto, o próprio Fisco atestou o contexto das estruturas, tanto da Fiscalizada (COOPUS), quanto da pessoa jurídica que lhe prestou os serviços (CONEMP), ao apontar que a COOPUS só tinha 3 (três) funcionários, enquanto que a encarregada da

gestão utilizou 77 (*setenta e sete*) funcionários no ano de 2010 e 75 (*setenta e cinco*) no ano de 2011 (item 49 do Relatório de Ação Fiscal – fls. 44.041 dos autos).

Mais ainda, ao confirmar que a CONEMP prestava serviços exclusivamente para a COOPUS (conforme item 51 do Relatório de Ação Fiscal), esses números indicados pela fiscalização são suficientes para demonstrar, mais uma vez, que é contraditória a acusação fiscal, visto que:

a) Todos os funcionários e estrutura operacional da CONEMP sempre foram utilizados para a prestação de serviços necessários ao funcionamento da contratante COOPUS;

b) Sendo a CONEMP prestadora de serviços exclusivamente para a COOPUS, como atesta o Fisco, é natural que todos os seus custos sejam suportados unicamente pela contratante, não havendo a alegada “condição vantajosa” em reembolsar gastos dessa mão de obra cedida mediante honorários de “consultoria e administração” fixados no percentual de 10% (que é prática usual do mercado);

c) Consequentemente, não há pagamentos de “benefícios indiretos” a cooperados ou terceiros, como equivocadamente acusa a fiscalização sem qualquer prova, pois está comprovado que o Sr. Arlei Antonio só recebeu lucros da empresa em que era sócio, controladora da CONEMP, e não da fiscalizada COOPUS.

Embora tenha silenciado a DRJ sobre essa relevante demonstração contida na Impugnação, reitera a Recorrente que o próprio Fisco relata que de “20.000 cooperados em 2011, a COOPUS passou para cerca de 35.000 cooperados em julho de 2014” (item 24 do “Relatório de Ação Fiscal”), o que é suficiente para atestar que foi alcançado o objetivo de incrementar o quadro de associados da Cooperativa, condição só alcançada graças ao efetivo exercício das atividades de muitas pessoas jurídicas contratadas para essa prospecção, dentre elas a mencionada empresa BEAR CAPTAÇÕES que só foi remunerada pelos efetivos serviços de intermediação (captação) prestados à COOPUS, e nas mesmas condições financeiras praticadas, no mesmo período, com outras prestadoras dos mesmos serviços (corretoras).

Contrariamente ao juízo equivocado do Auditor Fiscal, a BEAR CAPTAÇÕES não era empresa só de papel e não foi constituída para “escoar lucros”, pois sempre teve estrutura funcional para exercer suas específicas atividades de captação de novos cooperados, ampliando o universo de associados da cooperativa, como reconheceu o próprio Agente do Fisco.

Com efeito, foi também demonstrado na Impugnação que, na Diligência promovida pela fiscalização, foi constada não só a existência real da BEAR CAPTAÇÕES, como também sua estrutura funcional, assim como anexou o próprio Fisco os Balanços, Balancetes, Livro Diário e Razão e DIPJ apresentadas

pela referida empresa na sistemática do Lucro Presumido (pág. 2.802/3.132), documentos que falam por si, pois relatam o efetivo exercício de prestação de serviços na atividade de intermediação, mediante corpo funcional próprio e compatível com o volume de negócios realizados.

*Para corroborar essa prova já produzida pelo próprio Fisco, na Impugnação a ora Recorrente fez a juntada de exemplares de Relatório extraído do sistema FGTS, em nome da BEAR CAPTAÇÕES, relativos aos meses de “COMPETÊNCIA 01/2010” e COMPETÊNCIA 06/2010”, nos quais aparece a quantidade de trabalhadores (07 e 06, respectivamente) e montante das remunerações pagas pela mencionada empresa, nos valores de **R\$ 7.312,45 e R\$ 12.663,28**, respectivamente, documentos que foram acostados aos autos (fls. **44.418/44.420**) e sumariamente ignorados pela DRJ-Fortaleza, o que significa mais uma concordância com a demonstração.*

Dessa forma, sendo incontroverso que a BEAR prestava serviços exclusivamente para a COOPUS, evidente que teria que se remunerar desses custos com a sua estrutura funcional, custos que só poderiam ser suportados pela beneficiária e tomadora desses serviços (COOPUS).

Também foi demonstrado na Impugnação que o próprio Fisco investigou e comprovou que todos os “serviços” necessários ao funcionamento da COOPUS são terceirizados. Isso está registrado no Termo de Intimação recebido em 04/04/2014, pelo qual o Agente do Fisco intimou para:

II – Apresentar cópia dos contratos de Prestação de Serviços da rubrica DESPESAS COM SERVIÇOS DE TERCEIROS – Classificação 462, das seguintes contas:

- 46211.9100 Honorários Advocatícios*
- 46211.9300 Honorários de Consultoria*
- 46211.9400 Honorários de Serviços Técnicos*

Registrou a autuada na Impugnação que o conteúdo dessa Intimação era mais um indicativo da existência da Contabilidade da Cooperativa, assim como mais uma prova de que foi apresentada e manuseada pelo Fisco. Além disso, foram apresentados todos os contratos solicitados, atestando que estão terceirizados não só os serviços de gerenciamento dos planos de saúde, mas também os serviços jurídicos, os serviços de manutenção, de consultoria, de marketing e publicidade e muitos outros.

Essas robustas evidências também passaram ao largo, sem qualquer manifestação da DRJ-Fortaleza, o que caracteriza outra aceitação tácita das demonstrações dos equívocos e contradições do Fisco.

Portanto, mesmo diante do sintomático silêncio do Julgador de primeira instância, por qualquer ângulo que se pretenda analisar, é descabida e infundada a acusação de “rendimentos indiretos” atribuídos por meio de pessoas jurídicas que são efetivamente prestadoras de serviços à COOPUS, em valores comprovadamente inferiores aos praticados no mercado, demonstração que desqualifica a acusação fiscal e exige o cancelamento dos questionados Autos de Infração.

13. IRREGULARIDADES NAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS DE TERCEIROS – NÃO SERVEM PARA DESQUALIFICAR AS OPERAÇÕES

(...), na remota hipótese de não serem acatadas as razões precedentes que bastam para determinar o cancelamento dos questionados Autos de Infração, quer a Recorrente contestar a simplória tentativa de desqualificar a existência de serviços prestados pelas empresas CONEMP e BEAR, sob a alegação de que suas controladoras (AGS, FAMIL E HARDMANN) terem apresentado declaração à Receita Federal como INATIVAS no ano de 2011.

(...)

14. MULTA QUALIFICADA DE 150% É INDEVIDA

(...)

Ora, o procedimento revela-se contraditório, pois a escrituração contábil e a DIPJ que foram descartadas pela fiscalização não podem, agora, servir para fundamentar a multa qualificada.

(...)

Pela reiterada jurisprudência nesse sentido, a matéria está consolidada na Súmula CARF nº 96 que está vigente com o seguinte enunciado:

Súmula CARF nº 96: A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

(...)

*Parece evidente que não se poderia falar em **dolo, intenção deliberada de sonegar tributos**, em operações praticadas por legítima sociedade cooperativa que, por definição legal **não tem fins lucrativos** e, portanto, está à margem da incidência de tributos. A precária acusação fiscal restou demonstrada em todos os pontos examinados, pois não conseguiu o Fisco trazer qualquer prova (só discurso teórico, ilações) de qualquer conduta em que estivesse presente o intuito de dolo, fraude ou sonegação, ou evidência de qualquer conduta tipificada como crime contra a ordem tributária.*

(...)

Ponderou também que, ainda que se pudesse reconhecer o equívoco no formulário utilizado pela Cooperativa, é preciso ressaltar que essa conduta de indicar na linha do formulário a opção “imune do IRPJ” não pode, jamais, ser traduzida como prestação de “informações falsas”. Isto porque, sendo a cooperativa sociedade “sem fins lucrativos”, por expressa previsão da Lei nº 5.764/71, não há possibilidade de incidência do IRPJ, porque não há “lucro” a ser tomado como materialidade, o que é confirmado pelo próprio Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) que abre seção específica a partir do art. 182 para indicar o regime de NÃO INCIDÊNCIA do IRPJ (“SEÇÃO V – SOCIEDADES COOPERATIVAS - NÃO INCIDÊNCIA”).

Portanto, essa qualificação de “não incidência” tem os mesmos efeitos da “imunidade”, tanto que a esmagadora doutrina qualifica “imunidade” como “não incidência constitucionalmente qualificada”.² Dessa forma, sem razão utilizar esse indicativo nos repetitivos ataques do Fisco com a pretendida relevância para desqualificar a Cooperativa, ainda mais quando o faz de forma abusiva, acusando que a DIPJ teria sido utilizada dolosamente como veículo para prestar “informações falsas” ao Fisco.

É condenável que a DRJ-Fortaleza também não tenha dado ouvidos para essas relevantes razões colocadas na Impugnação, limitando-se a transcrever dispositivos da Lei nº 8.137/90 que tratam de “declaração falsa” para, de forma simplória e descompromissada com as provas e com as ponderações da Impugnação, assim concluir (fls. 45.448):

Ora, como fartamente comprovado a cooperativa agiu dolosamente ao prestar informações falsas quando se declarou imune quanto ao pagamento de tributos, apesar de atuar como entidade que apurava lucros mediante a utilização de empresas terceirizadas administradas pelos próprios gestores da cooperativa.

O esquema implementado, com a utilização de empresas supostamente prestadoras de serviço resultou na ocultação de valores que deveriam ter sido oferecidos à tributação. Assim, deve ser mantida a multa de 150% aplicada sobre os tributos apurados.(grifos acrescidos)

*É sintomática a inexistência de qualquer suporte que pudesse sustentar essa pretensiosa acusação. São de iniciativa da Recorrente os **grifos** colocados na transcrição, com o objetivo de chamar a atenção para a pobreza da precária acusação que, além de teórica, é só repeteco do relato do Fisco. E a Impugnação, mais uma vez não será analisada?*

(...)

*Nem mesmo a comprovação de existência de **rendimentos omitidos** (que não é a hipótese dos autos), daria suporte à*

imposição da penalidade qualificada, consoante se vê do enunciado de outra Súmula do CARF:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Também foram rechaçadas todas as ilações de “serviços supostamente prestados”! Foi comprovada, mediante prova documental que está nos autos, a estrutura e quadro funcional com mais de 70 funcionários da prestadora de serviços CONEMP, assim como da BEAR, provas essas que não poderiam ser ignoradas sob o cómodo chavão de “esquema ... com empresas supostamente prestadoras de serviços”.

(...)

15. DECADÊNCIA PARA OS TRÊS PRIMEIROS TRIMESTRES DE 2010

Afastada a multa qualificada e, ainda que em tom repetitivo, na remota hipótese de ser mantida qualquer exigência tributária contida nos indigitados lançamentos, é preciso reconhecer que estão alcançados pela decadência o IRPJ e a CSLL dos três trimestres do ano calendário de 2010, pela aplicação da regra contida no art. 150, § 4º do CTN.

(...)

16. LANÇAMENTOS REFLEXOS

Na Impugnação já houve pedido para que as razões opostas aos lançamentos do IRPJ e da CSLL, tidos como exigência principal, sejam igualmente consideradas como impugnação aos lançamentos reflexos, pela estreita relação de causa e efeito.

Demonstrou, também, que há específica regra de isenção para a CSLL para as sociedades cooperativas (art. 39 da Lei nº 10.865/2004).

(...)

16.1. IMPRÓPRIA APURAÇÃO DO PIS E COFINS PELO MENCIONADO REGIME CUMULATIVO PADRÃO.

Confirmou a DRJ-Fortaleza o atabalhado trabalho do Fisco, ao consignar na Decisão Recorrida que “errou o autuante ao aventar, no curso da ação fiscal, a possibilidade de apuração das contribuições pela sistemática não cumulativa”.

Em que pese reconhecer o “erro”, concluiu o Julgador que “esse fato não desqualifica o lançamento”, sob a alegação de que observou as demais normas do PIS e da COFINS.

No entanto, provou a autuada na Impugnação que houve outro erro do Fisco ao lavrar os Autos de Infração dessas

contribuições pelo mencionado “REGIME CUMULATIVO PADRÃO” que ali consta expressamente.

Está o Fisco ignorando dispositivo de Lei vigente que não foi indicado nos Autos de Infração. Isto porque, se devidas fossem essas contribuições, deveriam ser calculadas com a utilização de bases reduzidas, com a exclusão de parcelas indicadas no art. 3º, § 9º da Lei nº 9.718/98 que tem o seguinte comando: (...).

*Se devidas fossem essas contribuições, seguindo esse regime de apuração DIFERENCIADO – E NÃO PADRÃO como consta dos Autos –, especialmente previsto em Lei para as operadoras de planos de saúde, as contribuições de COFINS e PIS seriam nos cálculos da Impugnante no valor total de **R\$ 285.955,80** no ano de 2010, e de **R\$ 162.630,28** no ano de 2011, jamais os abusivos valores lançados pelo Fisco sobre a totalidade das receitas da Cooperativa, como constou na Impugnação.*

(...)

16.2. DECADÊNCIA PARA LANÇAMENTO DE PIS E COFINS

Ainda que se pudesse falar em exigência das contribuições do PIS e da COFINS na forma em que quantificadas nos Autos de Infração, hipótese mais uma vez só para argumentar, está precluso o direito do Fisco de examinar os fatos geradores ocorridos após cinco anos da notificação dos lançamentos de ofício, ou seja, devem ser afastadas as exigências das contribuições sobre todos os valores relacionados pela fiscalização que estão compreendidos no período de 01/01/2010 a 16/11/2010, por força da aplicação da regra prevista no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

(...)

17. SELIC NÃO INCIDE SOBRE MULTA DE OFÍCIO

Na remota hipótese de remanescer exigências tributárias após a decisão, protesta a empresa Impugnante pela impossibilidade de incidência da SELIC sobre a multa de ofício, pela impropriedade dessa imposição, assim como ausência de fundamento legal.

(...)

18. PEDIDO FINAL

Confia a Recorrente que as Autoridades Julgadoras que compõem a Turma de Julgamento, no exercício de suas magnas funções, reconhecerão a improcedência dos questionados lançamentos de ofício, quer pela inadequação da forma adotada para apuração da matéria tributada, quer pela precariedade de todo o trabalho fiscal já demonstrada ao longo da contrariedade oferecida, pelo que requer seja decretada a improcedência das equivocadas exigências fiscais, pelos motivos de fato e de direito registrados no presente Recurso.

(...)

Processo nº 10830.726440/2015-66
Acórdão n.º **1301-003.468**

S1-C3T1
Fl. 46.309

Em relação aos responsáveis tributários, as razões apresentadas no recurso, em suma, reiteram as razões já apresentadas na instância *a quo*.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nelso Kichel, Relator.

I - RECURSO DE OFÍCIO. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. RECURSO CONHECIDO

O artigo 34, I, do Decreto no 70.235/72, com a redação dada pelo artigo 67, da Lei nº 9.532/97, estabelece que *a autoridade julgadora em primeira instância deve recorrer de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos no valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado pelo Ministro da Fazenda.*

Nesse sentido, o artigo 1º, §2º, da **Portaria MF nº 63/2017** (09/02/2017),:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

A decisão *a quo* , - Acórdão da 4ª Turma da DRJ/Salvador, sessão de 14/03/2017 (e-fls.45411/45453) - , excluiu da lide, do pólo passivo, o Sr. PAULO JOSÉ DE OLIVEIRA, cujo crédito tributário perfaz o montante de **R\$ 19.957.436,71 e o Presidente da citada Turma de Julgamento**, então, recorreu de ofício dessa decisão, submetendo a reexame necessário), por ter suplantado o limite de alçada da Portaria MF 63/2007 cujo dispositivo já restou transcrito acima.

A verificação do limite de alçada, para fins de Recurso de Ofício, ocorre em dois momentos: **primeiro**, quando da prolação de decisão favorável ao contribuinte pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ, para fins de interposição de Recurso de Ofício, observando-se a legislação da época e, **segundo**, quando da apreciação do recurso pelo CARF, em Preliminar de Admissibilidade, para fins de seu conhecimento, aplicando-se o limite de alçada vigente na data do julgamento do recurso.

Entendimento que está sedimentado pela Súmula Carf nº 103: *"Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância"*.

In casu, cabível o conhecimento do Recurso de Ofício, pois o valor do crédito tributário, da lide objeto do autos, é superior ao limite de alçada de R\$ 2.500.000,00 instituído

pela Portaria MF nº 63, de 2007, ato normativo infralegal vigente na data da decisão *a quo*, e *que* persiste vigente na data desta decisão recursal.

Como demonstrado, o citado devedor solidário foi excluído da lide cujo crédito tributário suplanta o limite de alçada.

Portanto, conheço do recurso de ofício.

II - RECURSOS VOLUNTÁRIOS. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. RECURSOS CONHECIDOS

Os Recursos Voluntários apresentados individualmente, respectivamente, pelo sujeito passivo COOPERATIVA DE USUÁRIOS DO SISTEMA DE SAÚDE DE CAMPINAS - COOPUS (e-fls. 45573/45639) e pelos responsáveis solidários, abaixo identificados, são tempestivos e preenchem os demais pressupostos de admissibilidade; deles conheço, portanto.

Sujeição passiva solidária (responsáveis):

- a) BEAR CAPTAÇÕES S/C LTDA, em (e-fls. 45643/45674 e 46185/46218);
- b) CONEMP – CONSULTORIA EMPRESARIAL E ADMINISTRAÇÃO DE SERVIÇOS LTDA (e-fls. 45685/45716 e 46140/46173);
- c) SAMANTA POLLI ANTONIO (e-fls. 45728/45750);
- d) GUSTAVO POLLI ANTONIO (e-fls. 45756/45778);
- e) SIMONE CRISTINA DE ASSIS GALVÃO (e-fls. 45784/45806);
- f) ELIZABETH CHRISTOVAM HARDMAN (e-fls. 45812/45834);
- g) FAMIL PARTICIPAÇÕES LTDA (e-fls. 45840/45862 e 46105/46129);
- h) HARDMAN PARTICIPAÇÕES LTDA (e-fls. 45875/45897 e 46066/46090);
- i) AGS PARTICIPAÇÕES LTDA (e-fls. 45913 e 46024/46048);
- j) ARLEI ANTONIO (e-fls. 45931/45971);
- k) VANDERLEI APARECIDO PEREIRA (e-fls. 45976/45996);
- l) CARLOS ALBERTO MOINHA GAGLIARDI (e-fls. 46001/46021);

A lide - objeto dos autos - trata dos Autos de Infração do IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e Cofins), anos-calendário 2010 e 2011.

Passo a analisar as razões do Recurso Voluntário do Sujeito Passivo:

III - NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL. VÍCIOS ALEGADOS INEXISTENTES. PRELIMINAR REJEITADA

Nas razões do recurso, o sujeito passivo suscitou vícios formais no lançamento fiscal que implicariam cerceamento do direito de defesa e, por conseguinte, nulidade:

(...)

7. RITO NÃO OBSERVADO PARA AFASTAR A NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA (IMUNIDADE OU ISENÇÃO) DA COOPERATIVA

(...), o art. 32 da Lei nº 9.430/96 estipula rito formal para que o Agente do Fisco possa afastar regra jurídica que contemple “**imunidade**” ou “**isenção**”, de forma a assegurar o prévio contraditório para garantia constitucional (art. 5º, inciso LV) de ampla defesa ao sujeito passivo.

(...)

Não é demais repetir que a Impugnação fazia expressa referência, tanto à “**imunidade**” como também ao instituto da “**isenção**”, mediante transcrição do § 10 do mesmo art. 32 que é taxativo:

§ 10. Os procedimentos estabelecidos neste artigo aplicam-se, também, às hipóteses de suspensão de isenções condicionadas, quando a entidade beneficiária estiver descumprindo as condições ou requisitos impostos pela legislação de regência.

(...)

Portanto, sendo esse Ato Declaratório condição imprescindível e indispensável para a formalização dos Autos de Infração, é imperativo que seja declarada a imprestabilidade dos precipitados lançamentos que descumpriram rito formal obrigatório previsto em Lei.

8. COOPERATIVA É SOCIEDADE SEM FINS LUCRATIVOS – ESTÁ FORA DO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO IRPJ

(...)

Por sua vez, em perfeita sintonia com a previsão da Lei do Cooperativismo, o novo Código Civil aprovado pela Lei nº 10.406/02 classificou a sociedade cooperativa como “**sociedade simples**”, em oposição à “sociedade empresária” que se caracteriza pela finalidade lucrativa, como se vê do mandamento inserido no seu art. 982, a seguir transcrito: (...).

Em razão dessa peculiaridade de ser “sociedade simples” e não “sociedade empresária”, cumulada com a natureza de pessoa jurídica “sem objetivo de lucro”, é que o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99 – RIR/99) abre específica seção para, de forma adequada, reconhecer

expressamente a “Não Incidência” do imposto de renda para as “Sociedades Cooperativas” (Seção V, art. 182), prevendo unicamente a “Incidência” do IRPJ para “resultados positivos de operações e atividades estranhas à sua finalidade” (art. 183).

(...)

9. INDEVIDA DESQUALIFICAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E DAS ATIVIDADES DA COOPERATIVA

(...)

*Com efeito, tendo em conta o confuso e abusivo trabalho fiscal, foi colocada a dúvida na Impugnação se teria o Fisco avançado para desqualificar a personalidade jurídica da sociedade cooperativa, ao arrepio do art. 50 do Código Civil? Teria sido desclassificada como sociedade cooperativa (**sociedade simples**), para ser tratada como sociedade **empresária**? Ou, diferentemente, estaria o Fisco qualificando as diferentes pessoas jurídicas acusadas como integrantes de **Grupo Econômico**?*

*Os questionamentos eram pertinentes, tendo em conta as conjecturas e ilações registradas no “Relatório de Ação Fiscal”, ao mencionar que se deparou com “fatos que levam a crer que **todo o conglomerado era inter-relacionado, fazendo com que o “proprietário” da cooperativa escoasse seu lucro através de empresas terceirizadas para esse fim**” (item 18 do Relatório com os grifos conforme o original).*

(...)

Contraditoriamente, aponta a Decisão Recorrida que “não houve a desconsideração da personalidade jurídica da entidade pelo autuante” (fls. 45.438), justificando em seguida que os Autos de Infração foram lavrados “não por esse fundamento, e sim pelo fato de a cooperativa ter distribuído resultados aos seus membros”.

(...)

Diversamente do alegado pela recorrente, não há os alegados vícios no lançamento fiscal que pudessem inquinar de nulidade o lançamento por cerceamento do direito de defesa.

Os fatos imputados estão narrados, descritos, de forma objetiva, cristalina, clareza meridiana, nos Autos de Infração e no Termo de Ação Fiscal, com fundamentação legal, base de cálculo, demonstrativo de cálculo e alíquotas, conforme CTN (art. 142) e Decreto nº 70.235/72 (art. 10).

Quanto aos três pontos suscitados (controvertidos):

a) rito do art. 32 da Lei nº 9.430/96;

b) Cooperativa fora do campo de incidência do imposto (RIR/99, art. 182);

c) indevida desqualificação da personalidade jurídica da COOPUS (CC, art. 50).

Passo a enfrentar esses pontos suscitados.

1- Rito do art. 32 da Lei 9.430/96:

O artigo 182 do RIR/99 trata de **não incidência** do IRPJ às receitas decorrentes de ato cooperativo, desde que a Cooperativa cumpra rigorosamente os requisitos ou pressupostos ou condições para gozar do citado benefício fiscal.

O afastamento ou inaplicabilidade do art. 182 do RIR/99 (afastamento da não incidência do imposto), por descumprimento dos pressupostos ou condições, não se submete ao rito do art. 32 da Lei 9.430/96

O art. 32 da Lei nº 9.430/96 veicula rito específico para a verificação, pela autoridade administrativa, acerca do cumprimento dos requisitos da imunidade condicionada do art. 150, VI, "c", da CF/88. O dispositivo exige a expedição de ato declaratório executivo para suspensão da imunidade.

Portanto, o rito previsto no art. 32 da Lei 9.430/96 não se aplica para o afastamento pelo fisco da não incidência do imposto de que trata o art. 182 do RIR/99, por descumprimento dos requisitos pelo sujeito passivo para gozo desse benefício fiscal condicionado.

2 - Cooperativa fora do campo de incidência do imposto (RIR/99, art. 182):

2-1- Remuneração indireta de dirigentes da COOPUS:

Consta da acusação fiscal que os dirigentes da COOPUS **receberam remuneração indireta da Cooperativa**, por intermédio de pessoas jurídicas contratadas, terceirizadas (prestadoras de serviços, que são empresas de titularidade dos próprios dirigentes da Cooperativa) e isso implicou violação do art. 182 e §§ do RIR/99, ficando, por conseguinte, todas as receitas auferidas pela COOPUS sujeitas à tributação normal pelo IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, quanto aos anos-calendário 2010 e 2011, períodos de apuração objeto do lançamento fiscal.

Nesse ponto, quanto aos fatos imputados pela Fiscalização, transcrevo a narrativa, a descrição, constante do **Termo de Ação Fiscal**, parte integrante dos Autos de Infração (e-fls. 44016/44170), *in verbis*:

(...)

II – DA SÍNTESE DA AÇÃO FISCAL

9. Como será demonstrado neste Relatório, o Superintendente da COOPUS, o Sr. Arlei Antonio, a Sra. Elizabeth C. Hardman (cooperada), o Sr. Gustavo Polli Antonio (cooperado) e o Sr. Vanderlei Aparecido Pereira (Diretor Presidente da COOPUS) receberam rendimentos provenientes da COOPUS indiretamente, através de empresas que prestavam serviços para

a mesma e, com exceção do Sr. Vanderlei, todos tinham participação societária.

10. O Sr. Arlei, na qualidade de Diretor Superintendente da COOPUS vitalício (e membro do Conselho de Administração) com amplos poderes, agiu (ram) dolosamente ao impedir ou retardar o conhecimento por parte do Fisco do **recebimento indireto de recursos** através empresas que eram sócias de empresas que prestavam serviços para a COOPUS, nas quais o mesmo figurava como sócio/administrador, situação expressamente vedada pela legislação tributária das cooperativas.

11. O Sr. Arlei e a Sra. Elizabeth participaram da contratação das empresas CONEMP Consultoria Empresarial Administração de Serviços Ltda. (CONEMP) e a BEAR Captações Ltda. (BEAR), empresas nas quais eram sócios, para prestarem serviços COM EXCLUSIVIDADE para a COOPUS, tendo assinado o contrato da CONEMP na qualidade de contratado e a Sra. Elizabeth assinou o contrato da BEAR na qualidade de contratada.

12. Essas empresas que, conforme as escriturações apresentadas a esta fiscalização, bem como das DIRFs, auferiram vultosos rendimentos em 2010 e 2011, provenientes da COOPUS.

13. A CONEMP e a BEAR receberam **R\$ 3.904.444,28 em 2010** de um total de receitas auferidas pela COOPUS provenientes dos cooperados no montante de **R\$ 21.662.272,98**, ou seja, cerca **20% de todas as receitas dos cooperados foram transferidas para as empresas em que o Sr. Arlei era sócio administrador.**

14. Já em 2011, a CONEMP e a BEAR receberam R\$ 2.951.399,40 de um total de receitas auferidas pela COOPUS provenientes dos cooperados no montante de R\$ 19.946.764,74, ou seja, cerca de **15% de todas as receitas dos cooperados foram transferidas para as empresas em que o Sr. Arlei era sócio administrador.**

15. Portanto, apenas nos anos-calendário 2010 e 2011, as empresas do Sr. Arlei receberam quase R\$ 7.000.000,00 (sete milhões de reais) de recursos provenientes da COOPUS.

16. Também, como será demonstrado a frente, as empresas em que o Sr. Arlei, Sra. Elizabeth e o Sr. Gustavo eram sócios e que receberam recursos proveniente da COOPUS, possuíam acumulado em 2011, um saldo de lucros a distribuir em cerca de R\$ 9.000.000,00 (nove milhões de reais), mas se declararam INATIVAS neste período.

17. As empresas que são sócias da CONEMP e da BEAR, quais sejam, a AGS Participações Ltda., a Famil Participações Ltda. e a Hardman Participações Ltda. transferiram indiretamente os lucros provenientes da CONEMP e da BEAR para o Sr. Arlei, a Sra. Elizabeth, o Sr. Gustavo Polli Antonio e o Sr. Vanderlei

Aparecido Pereira, incidindo em infração à legislação tributária e fulminando o direito à isenção dos tributos federais.

*18. Também, como relatado a seguir, são os seguintes fatos que levam a crer que **todo conglomerado era inter-relacionado, fazendo com que o “proprietário” da Cooperativa escoasse seu lucro através de empresas terceirizadas para esse fim:***

- ***A COOPUS foi instituída pelo Sr. Arlei em 05/02/1993 e os cooperados não são nem nunca foram responsáveis por sua gestão;***

- ***A COOPUS se declarava **IMUNE** para o Fisco.***

- ***Devido ao controle dos quóruns da Assembléias, nunca foi permitido o poder de comando aos cooperados, o que revela que, em verdade, não são cooperados, mas meros clientes;***

- ***A empresa CONEMP foi criada pelo Sr. Arlei e a Sra. Elizabeth praticamente na mesma época - 07/12/1992 – em que a COOPUS foi instituída, e esse indício aponta ser uma conduta encadeada direcionada a criar um negócio lucrativo e um ato contínuo de estabelecer uma maneira de absorver os benefícios desse empreendimento;***

- ***A COOPUS desde a sua criação “delegou” 100% de sua gestão para a CONEMP e praticamente nunca teve funcionários próprios (COOPUS);***

- ***O Sr. Arlei mantinha o controle absoluto das Assembléias da COOPUS, pois 100% dos votantes eram formados exclusivamente pelos funcionários da CONEMP e de pessoas ligadas diretamente a ele;***

- ***O Sr. Arlei é o Diretor Superintendente VITALÍCIO da COOPUS desde a sua fundação em 1993, é o responsável legal (e sócio) da CONEMP, da BEAR, da FAMIL, da AGS e, a Sra. Elizabeth, da HARDMAN e, portanto, possuíam o controle total sobre todas as empresas envolvidas;***

- ***A FAMIL, AGS e HARDMAN, mesmo tendo recebido milhões de reais em Lucros (e adquirido vários bens móveis e imóveis) da CONEMP e da BEAR (provenientes da COOPUS) se declaram INATIVAS para a Secretaria da Receita Federal do Brasil, que denota a intenção de ocultar a transferência dos lucros auferidos e dos bens adquiridos;***

- ***A CONEMP e a BEAR têm todo o seu faturamento proveniente EXCLUSIVAMENTE da COOPUS, e transferem todo o seu lucro para a FAMIL, AGS e HARDMAN.***

- ***Essas empresas estão intimamente relacionadas e dependentes e funcionam como uma verdadeira “simbiose”, pois uma não pode existir sem a outra;***

• *Ou seja, essas empresas são solidárias, pois têm interesse comum no fato gerador da obrigação principal, que ocorre em última instância devido a comercialização de Planos de Saúde;*

• *Assim como os sócios dessas empresas também são solidários, pois também têm interesse comum no fato gerador da obrigação principal, eis que o Sr. Arlei, a Sra. Elizabeth, o Sr. Gustavo, a Sra. Samanta e a Sra. Simone são os verdadeiros beneficiários dos milhões de reais auferidos da COOPUS, como pode ser verificado no diagrama a seguir: (...) Obs: Diagrama já transcrito no relatório, conforme relatado.*

19. E essa conduta de transferir recursos indiretos da COOPUS para empresas das quais eram sócios e auferirem vantagens – lucro – lesou os 20.000 cooperados, eis que o objetivo principal da cooperativa era a “conquista de melhores condições (menores preços) para se obter assistência médica, odontológica, serviços de laboratório, hospitalares e correlatos”.

20. Já Sr. Vanderlei Aparecido Pereira (Diretor Presidente da COOPUS), auferiu alguns rendimentos indiretos provenientes da CONEMP e da BEAR, mas não era sócio dessas empresas, sendo por oportuno esclarecer que o mesmo é sócio da empresa SODON – Serviços Odontológicos Ltda., CNPJ 02.212.834/0001-96, juntamente com o Sr. Arlei.

21. Também, constatamos pela incompatibilidade da atividade de comercialização de planos de saúde efetuada pela COOPUS em contraposição ao exercício do cooperativismo.

22. Também, ainda que fosse possível o exercício do cooperativismo, constatamos que os atos praticados pela COOPUS com terceiros (aquisição dos serviços médicos) não podiam ser considerados “atos cooperativos”, e deveriam ter sido tributados normalmente.

23. Ademais, há possibilidade que devido ao exercício indevido da imunidade (isenção) dos tributos federais, a COOPUS, com a possibilidade de ter custos até 26,7% inferiores ao mercado (devido à sonegação desses impostos), pode ter incidido, em tese, na prática de concorrência desleal com o mercado de planos de saúde na região aonde atua. Obs: O art. 182 do RIR/99 trata de não incidência tributária para as receitas do ato cooperativo.

24. Em verdade, verificamos que, de cerca de 20.000 “cooperados” em 2011, a COOPUS passou para cerca de 35.000 “cooperados” em julho de 2014, conforme pesquisa no sítio da ANS – Agência Nacional de Saúde.

(...)

IV – DA INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA COOPERATIVA - TRANSFERÊNCIA INDIRETA DE LUCROS

266. Conforme já explanado anteriormente, no curso da ação fiscal levada a efeito na COOPUS, constatou-se que o Sr. Arlei Antonio (Diretor Superintendente), a Sra. Elizabeth C. Hardman (“cooperada”), o Sr. Gustavo P. Antonio (“cooperado”) e o Sr. Vanderlei Aparecido Pereira (Diretor Presidente) auferiram rendimentos indiretos - Lucros e Dividendos provenientes das empresas AGS PARTICIPAÇÕES LTDA, FAMIL PARTICIPAÇÕES LTDA e HARDMAN PARTICIPAÇÕES nos anos-calendário 2010 e 2011, inclusive a aquisição de vários bens móveis e imóveis.

267. Conforme o disposto artigo 182, § 3º do RIR/99, é vedado qualquer espécie de benefício ou vantagem em favor de quaisquer associados direta ou indiretamente, violação que impede que uma cooperativa possa se beneficiar da isenção tributária, ficando submetida às mesmas normas de incidência do imposto aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

268. Vejamos o que dispõe o artigo 182:

“Art. 182. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidência do imposto sobre suas atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro (Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, art. 3º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 69).

§ 1º É vedado às cooperativas distribuírem qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros, excetuados os juros até o máximo de doze por cento ao ano atribuídos ao capital integralizado (Lei nº 5.764, de 1971, art. 24, § 3º).

§ 2º A inobservância do disposto no parágrafo anterior importará tributação dos resultados, na forma prevista neste Decreto.” (Nosso Grifo)

269. Conforme já mencionado, as vantagens indevidas foram auferidas indiretamente através de um complexo sistema societário com a utilização de empresas (meio) de participação para camuflarem os lucros auferidos que foram provenientes da COOPUS

270. Da análise das Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física do Sr. Arlei Antonio, CPF 504.654.308-72 e da Sra. Elizabeth Cristovam Hardman, CPF 096.775.978-17 dos anos-calendário 2010/2011, verificamos que **ambos declaram ter auferido rendimentos isentos e não tributáveis provenientes da AGS e da HARDMAN, respectivamente.**

271. O Sr. Arlei declarou como rendimentos isentos e não tributáveis provenientes da AGS:

- **DIRPF exercício 2011, ano 2010: R\$ 160.000,00;**
- **DIRPF exercício 2012, ano 2011: R\$ 399.821,87.**

272. *A Sra. Elizabeth declarou como rendimentos isentos e não tributáveis provenientes da HARDMAN:*

• **DIRPF exercício 2011, ano 2010: R\$ 80.000,00;**

• **DIRPF exercício 2012, ano 2011: R\$ 199.910,94.**

273. *Portanto, além dos cerca de R\$ 840.000,00 distribuídos para o Sr. Arlei e a Sra. Elizabeth, ainda haviam quase R\$ 9.000.000,00, para serem distribuídos em 2011.*

274. *Já o Sr. Gustavo Polli Antonio, CPF 264.121.558-64, não declarou em suas DIRPF (AC 2010/2011) ter auferido rendimentos da AGS, FAMIL ou HARDMAN, apesar de termos encontrados alguns lançamentos em seu nome nas escriturações dessas empresas.*

275. *Já o Sr. Vanderlei Aparecido Pereira, CPF 602.958.488-04, era sócio apenas da SODON como explanado anteriormente, mas recebeu alguns recursos em rubricas em nome dos sócios Sr. Arlei e da Sra. Elizabeth.*

276. *Na escrituração da CONEMP e da BEAR (2010/2011) encontramos diversos de lançamentos em nome do Sr. Arlei e da Sra. Elizabeth e vários lançamentos em nome do Sr. Vanderlei e alguns do Sr. Gustavo, especificamente nas **contas contábeis 1.1.2.02.007 – Retirada – Arlei Antonio e 1.1.2.02.015 Retirada Elizabeth Hardman (CONEMP).***

277. *Exemplos de lançamentos em 2010 (CONEMP) em nome do Sr. Vanderlei e do Sr. Gustavo na **conta contábil 1.1.2.02.007 – Retirada – Arlei Antonio:** (...)*

278. *Exemplos de lançamentos em 2010 (CONEMP) em nome do Sr. Vanderlei e do Sr. Gustavo na **conta contábil 1.1.2.02.015 - Retirada Elizabeth Hardman:** (...)*

279. *Exemplos de lançamentos em 2011 da BEAR em nome do Sr. Gustavo na **conta contábil 1.1.2.02.006 – AGS Participações:** (...).*

280. *Da análise da escrituração da FAMIL, AGS e a HARDMAN de 2010 e 2011, encontramos vários lançamentos referente distribuição de lucros, principalmente para o Sr. Arlei e também para o Sr. Gustavo.*

281. *No Razão de 2010 da FAMIL, especificamente na **conta contábil 1.1.1.02.205 Banco Bradesco S/A**, encontramos os seguintes lançamentos:(...)*

282. *No Razão de 2011 da FAMIL, especificamente na **conta contábil 1.1.2.02.004 – Arlei Antonio**, encontramos os seguintes lançamentos: (...).*

283. *Também no Razão de 2011 da FAMIL, especificamente na **conta contábil 1.1.2.02.005 – Gustavo Polli Antonio**, encontramos o seguinte lançamento: (...).*

284. Também no Razão de 2010 da AGS, especificamente na conta contábil 1.1.2.06.001 – Dividendos - Conemp, encontramos os seguintes lançamentos: (...)

285. A totalidade dos lançamentos que comprovam as transferências de recursos para o Sr. Arlei Antonio, a Sra. Elizabeth C. Hardman, o Sr. Gustavo P. Antonio e o Sr. Vanderlei Aparecido Pereira, se encontram apostas nos Razões Contábeis de 2010 e 2011 da CONEMP, BEAR, FAMIL, AGS e HARDMAN.

286. Também, devido aos recursos que foram transferidos a título de distribuição de lucros ao longo dos anos, a AGS, a FAMIL e a HARDMAN possuem cerca de 28 imóveis e cerca de cinco automóveis.

(...)

Como visto, as empresas terceirizadas, contratadas pela COOPUS, são pessoas jurídicas pertencentes aos próprios dirigentes da Cooperativa. A CONEMP (responsável pela gestão dos Planos de Saúde) e a BEAR (responsável pela captação de clientes aderentes ou adquirentes dos Planos de Saúde da COOPUS) são empresas terceirizadas e custam/consomem, em média, 20% (vinte por cento) do faturamento ou das receitas auferidas, anualmente, pela COOPUS.

O Diagrama, - representação gráfica do fluxo que os recursos originados a partir da COOPUS percorreram - rede intrincada de empresas pertencentes aos dirigentes da COOPUS - até chegar ou configurar a distribuição/remuneração indireta -, está transcrito no relatório, conforme já relatado.

A violação do art. 182 do RIR/99 (remuneração indireta dos dirigentes da COOPUS), implica, inexoravelmente, a tributação total das receitas da Cooperativa pelo IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, quanto aos anos-calendário 2010 e 2011.

No caso, como visto, os fatos restaram apurados, narrados adequadamente no TVF e demonstrados pelo fisco nos autos, não configurando vício algum que pudesse macular o lançamento fiscal de nulidade por cerceamento do direito de defesa.

Portanto, para efeito tributário não há que se objetar receitas auferidas de ato cooperativo, em face da caracterização, sobejamente demonstrada pela Fiscalização, de violação do art. 182 do RIR/99 pela distribuição indireta de recursos da COOPUS aos dirigentes, mediante terceirização de serviços, com utilizando empresas de titularidade dos próprios dirigentes da Cooperativa.

2-2 - COOPUS. Desvirtuamento da legislação do cooperativismo, ausência de affectio societatis dos adquirentes/aderentes do Plano de Saúde da Cooperativa e modus operandi da Cooperativa que implicou remuneração indireta doa seus dirigentes:

Primeiro, convém distinguir Cooperativa de Trabalho (serviços médicos) e Cooperativa de Consumidores/Usuários de serviços de saúde.

Quanto à cooperativa de trabalho (serviços médicos), cabe distinguir o objeto social:

a) cooperativa de trabalho (serviços médicos) com comercialização de planos de saúde, em nome próprio, para terceiros (**não cooperados**);

b) cooperativa de trabalho (sem comercialização de plano de saúde).

A jurisprudência dos tribunais superiores e do CARF, como se verá a seguir, são concordes de que a **cooperativa de trabalho** (serviços médicos) que comercializa, em nome próprio, Planos de Saúde (planos privados de seguro social) a terceiros, configura atividade mercantil, lucrativa, cujas receitas auferidas são tributadas normalmente (receitas de ato não cooperativo)..

Então, o que seria ato cooperativo na Cooperativa de Serviços Médicos?

Na essência, quando a **cooperativa de trabalho** (serviços médicos) utiliza sua estrutura para captação de clientela para os médicos cooperados, isso é ato cooperativo, nesse tipo de cooperativa.

Ou seja, o serviço de captação de clientela, seguida de direcionamento dos usuários do serviço de assistência à saúde aos médicos cooperados, é ato cooperativo; é insuscetível de tributação o ato cooperativo, pois se desenvolve entre a cooperativa e seus cooperados. Porém, o valor recebido pelo médico, pela prestação do serviço ao paciente, é rendimento do médico, sendo tributável (ato não cooperativo).

A captação de clientela pela cooperativa é ato cooperativo, porém a execução, prestação do serviço médico pelo profissional cooperado aos pacientes não é ato cooperativo, pois o serviço é prestado a terceiros, pacientes não cooperados (não sócios da cooperativa).

Assim, as cooperativas de trabalho quando se limitam a prestar aos cooperados os serviços de intermediação de clientes celebrando convênios com órgãos, empresas ou hospitais praticam ato cooperativo. Porém quando comercializam planos de saúde próprio, em nome próprio, para terceiros praticam ato não cooperativo.

A jurisprudência dos tribunais superiores e do CARF estão em consonância, ou seja, no mesmo sentido quanto à tributação das receitas de venda de planos de saúde pelas Cooperativas de Trabalho - Serviços Médicos- para terceiros (não cooperados) bem como a contratação de terceiros para prestação de serviços a terceiros adquirentes dos Planos de Saúde, *in verbis*:

a) STJ:

(...)

RECURSO ESPECIAL Nº 237.348 SC (1999/01003660)

RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: RICARDO PY GOMES DA SILVEIRA E OUTROS

RECORRIDO: UNIMED DE FLORIANÓPOLIS COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO LTDA

ADVOGADO : LECYAN MENDES SLOVINSKI E OUTROS

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. COOPERATIVA MÉDICA. ATOS NÃO-COOPERATIVOS.

1. A UNIMED presta serviços privados de saúde, ficando evidenciada, assim sua natureza mercantil na relação com seus associados, ou seja, vende, por meio da intermediação de terceiros, serviços de assistência médica aos seus associados.

2. O fornecimento de serviços a terceiros e de terceiros não-associados, caracteriza-se como atos não-cooperativos, sujeitando-se, portanto, à incidência do Imposto de Renda.

3. Recurso especial provido.

(...)

b) CARF:

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. RECEITA DA VENDA DE PLANOS DE SAÚDE. ATO NÃO COOPERATIVO.

Não são considerados atos cooperados aqueles praticados pela cooperativa de serviços médicos que, atuando como operadora de plano de saúde, aufera precipuamente receitas decorrentes de operações com terceiros voltadas à comercialização de produtos e serviços. (...). (Acórdão nº 1301-002.819 - 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, sessão de 12/03/2018, Relator e Presidente Cons. Fernando Brasil de Oliveira Pinto).

(...)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica -IRPJ.

Exercício: 2007, 2008 IRPJ.

CSLL. SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. RECEITA PROVENIENTE DA VENDA DE PLANOS DE SAÚDE A TERCEIROS (PACIENTES). ATO NÃO COOPERATIVO.

Os resultados de atos não-cooperativos, caracterizados pelo fornecimento de serviços a terceiros não cooperados, não estão abrigados pela não-incidência do imposto de renda e da

contribuição social sobre o lucro. Precedentes do E. Superior Tribunal de Justiça, inclusive sob a sistemática do art. 543-C do CPC.(Acórdão 1102-000.936).

COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. COMERCIALIZAÇÃO, EM NOME PRÓPRIO, DE PLANOS DE SAÚDE (SEGURO SAÚDE) PARA TERCEIROS NÃO COOPERADOS. ATOS PRATICADOS COM TERCEIROS QUE GERAM RECEITA E LUCRO. NATUREZA MERCANTIL. NECESSIDADE DE SEGREGAÇÃO DAS RECEITAS, CUSTOS, DESPESAS E RESULTADOS DO ATO COOPERATIVO E DO ATO NÃO COOPERADO.

*[...] No caso, a Unimed, que comercializa **planos de saúde**, que tem traços de seguro saúde, presta serviços privados de saúde, caracterizando-se assim sua natureza mercantil na relação entre seus associados, ou seja, vende, por meio da intermediação de terceiros, serviços de assistência médica aos seus associados.(Acórdão 1802-001.354).*

(...)

No concerne à cooperativa de consumidores ou usuários de serviços de saúde, também, tem-se duas situações:

- i) com comercialização de planos de saúde próprios, em nome próprio, exclusivamente para seus sócios (os adquirentes, **segundo a COOPUS**, a partir da adesão, aquisição do Plano de Saúde da COOPUS passam a ser denominados sócios cooperados);
- ii) sem comercialização de plano de saúde da cooperativa.

Inicialmente, cabe abordar as cooperativas de usuários, consumidores, de serviços de saúde que não operam plano de saúde próprio. Elas atuam como contratantes de serviços médicos hospitalares e laboratoriais no mercado, ou seja, serviços de terceiros. As cooperativas de usuários atuam, assim, no mercado como intermediárias, barganhando preços mais em conta para os sócios, tidos como cooperados que pagam os serviços contactados pela Cooperativa.

O discurso é o seguinte: "nas cooperativas de usuários (consumidores), o usuário não é um cliente, é um cooperado". A entidade contrata serviços de terceiros de acordo com as necessidades de seus associados (a cooperativa de consumo atua como intermediária no mercado, no sentido de reduzir o custo do serviço de saúde a ser prestado ao seu sócio por terceiros). O cooperado paga, em última análise, o serviço contratado (a cooperativa de consumo foi mera intermediária da operação de contratação do prestador de serviços de saúde). O ato cooperativo está em encontrar, disponibilizar, o melhor fornecedor do serviço ao cooperado para ele tenha o menor custo possível na utilização do serviço de saúde.

As cooperativas de consumidores (usuários) que operam, comercializam, planos de saúde próprio, em nome próprio. Nesse caso, os aderentes (adquirentes do Plano de Saúde), segundo o ato constitutivo das cooperativas, seriam "sócios cooperados" pelo fato da aquisição, adesão ao plano de saúde da Cooperativa.

Entretanto, os aderentes/adquirentes do Plano de Saúde da Cooperativa não são sócios cooperados pela falta de *affectio societatis*; são meramente consumidores (clientes).

Em outras palavras, **a situação é diversa, muda de figura, quando a sociedade cooperativa de consumidores de serviços de saúde é operadora do seu próprio Plano de Saúde.**

Ela vende, comercializa, explora, em nome próprio, Planos de Saúde (seguro saúde) no mercado e, ao captar ou capturar o cliente (sistema agressivo, arrojado de captação de clientes), transforma, de forma "forçada", o adquirente ou aderente ao Plano de saúde em "sócio cooperado". Há vício de vontade. O adquirente visa tão somente a adquirir o plano de saúde, e não se tornar sócio cooperado da sociedade cooperativa.

Nessa situação de **cooperativa de consumidores de serviços de saúde, que faz a gestão do seu próprio Plano de Saúde (opera e comercializa)**, onde estaria o ato cooperativo?

Quando a Cooperativa de Consumidores comercializa seu próprio plano de saúde, em nome próprio, denominando os adquirentes ou aderentes do plano de saúde como "sócios cooperados", surge a distorção já mencionada antes, ou seja, falta a *affectio societatis* do adquirente ou aderente ao plano de saúde para ser cooperado ou sócio cooperado. Há abuso desse tipo de sociedade cooperativa para efeito tributário, pois a rigor não existe ato cooperativo, justamente, pela falta de *affectio societatis* do aderente ao plano de saúde para ser, de fato e de direito, sócio cooperado. No caso, o adquirente do plano de saúde da Cooperativa de Usuários ou Consumidores é mero consumidor (cliente).

Por isso, em face desse abuso a cooperativa de consumo perdeu a não-incidência do IRPJ, não tem benefício fiscal (Lei 9.532/97, art. 69).

A propósito, cabe citar o comentário de Hiromi Higuchi *in* Imposto de Renda das Empresas. Interpretação e Prática. Edição 2017, *in verbis*.

(...)

COOPERATIVAS DE CONSUMO

As sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas (art. 69 da Lei no 9.532/97). Com isso, as cooperativas de consumo perderam toda isenção tributária. O termo "consumidores", referido no art. 69 da Lei no 9.532/97, abrange tanto os não associados como também os associados das sociedades cooperativa de consumo (ADN nº 4 de 25-02-99). O ato normativo esclarece ainda que não se aplica às sociedades cooperativas mistas o disposto naquele artigo. A isenção tributária das cooperativas de consumo não tinha sentido mas o problema agravou-se pelos abusos praticados por algumas delas que chegaram a fazer propaganda na televisão. As cooperativas que abriram as portas de suas lojas para todos os transeuntes das ruas desvirtuaram a finalidade delas. Assim, quando uma pessoa entra na loja ainda não é cooperada, mas ao passar no

Caixa assina a ficha de cooperada, ainda que essa pessoa nunca mais volte à loja.

(...)

Como visto nas cooperativas de consumo não há o *affectio societatis* entre a cooperativa e o adquirente/consumidor.

No caso da COOPUS, sociedade cooperativa autuada, a Fiscalização narra, descreve e comprova nos autos, sobejamente, que a autuada não cumpre a legislação do cooperativismo; que sob o manto do cooperativismo a autuada esconde-se do fisco, ou seja, burla o fisco. Não há *affectio societatis* entre o adquirente do Plano de Saúde e Cooperativa.

A COOPUS não pratica atos cooperativos, pois opera em nome próprio Plano de Saúde, onde todo aderente/adquirente do citado seguro saúde (Plano de Saúde) é guindado, elevado, à condição de sócio ("cooperado") e ainda contrata terceiros para fornecer os serviços de saúde.

Essa situação, esse *modus operandi* ajusta-se às denominadas Cooperativas de Consumo, as quais não têm benefício fiscal quanto aos tributos federais, a partir da edição da Lei 9.532/97, art. 69), pela falta de *affectio societatis* dos denominados "sócios cooperados".

Mas, não é só isso.

A administração da COOPUS é realizada por duas empresas terceirizadas, as quais pertencem aos próprios dirigentes da Cooperativa:

- CONEMP (Administração, gestão, dos Planos de Saúde) e BEAR (divulgação, ou seja, angaria clientes para a Cooperativa, responsável pela captação de clientes, comercialização dos Planos de Saúde)

Essa situação da COOPUS vem desde sua instituição, há pelos menos duas décadas.

A Fiscalização encontrou desvirtuamento das atividades da autuada que, mesmo que fosse, em tese, fosse Cooperativa, ainda assim não faria jus a benefício tributário algum, em relação aos tributos federais. Primeiro, a questão do Estatuto Social.

A propósito, convém transcrever o **objeto da COOPUS, consoante Estatuto Social**, de **28/03/2007** - a versão mais atualizada disponibilizada à Fiscalização pela fiscalizada e constante dos autos (e-fls. 554/594, 607/629, 1360/1382 e 44385/44405), *in verbis*:

(...)

CAPÍTULO II

DOS OBJETIVOS SOCIAIS

ART.2º. A COOPERATIVA tem por objetivo, exercer, nos termos da Lei n.º 9.656/98 e suas Resoluções, ou legislação que venha a substituir, a função exclusiva de Operadora de Planos de

Assistência à Saúde através da modalidade de Medicina de Grupo.

ART.3º. A COOPERATIVA condicionará a prestação de serviços aos Cooperados, à capacidade física e financeira de sua infraestrutura.

CAPÍTULO III

DOS COOPERADOS

ART.4º. Podem integrar o quadro da COOPERATIVA, pessoa física capaz e na livre administração de sua pessoa e bens, bem como pessoas jurídicas sem fins lucrativos e que não exerçam atividades contrárias ao objeto social da COOPERATIVA.:

I- Para se associar, o Cooperado apresentará proposta de admissão acompanhada de todos os documentos relacionados no Regimento Interno, a qual será assinada, por ele e por dois outros Cooperados em situação regular junto à COOPERATIVA.

II- Aprovado o pedido de ingresso, a admissão do Cooperado se complementará com a subscrição e correspondente integralização de quotas-partes do capital social da COOPERATIVA e a assinatura no Livro de Matrícula, após o que, o Cooperado adquire os direitos e assume os deveres impostos pela Lei e pelo presente Estatuto.

Par. 1º. O Conselho de Administração poderá prescindir da exigência constante do inciso I do presente artigo, quando tal decisão visar a segurança dos objetivos sociais da COOPERATIVA (...)

ART.5º. O Cooperado tem direito a:

I- utilizar todos os serviços prestados pela COOPERATIVA, em seu próprio estabelecimento ou fora dele, de acordo com os termos do Contrato de Assistência optado pelo mesmo segundo as normas estabelecidas na Legislação em vigor, Estatuto Social e Regimento Interno;

II- participar de todas as atividades que constituem, objeto da COOPERATIVA, com ela operando, de acordo com as normas baixadas pelo Conselho de Administração e que constituírem o Regimento Interno;

III- votar e ser votado para os cargos sociais;

IV- solicitar, por escrito, esclarecimentos sobre as atividades da COOPERATIVA, podendo ainda, dentro do mês que anteceder a Assembléia-Geral Ordinária, consultar na sede social, o Balanço Geral e Livros Contábeis;

VI- recorrer para a Assembléia Geral da decisão que determinar sua eliminação;

VII- participar das sobras líquidas colocadas à disposição da Assembléia Geralna proporção de suas operações realizadas com a COOPERATIVA

ART.6º. *São obrigações do Cooperado:*

I - subscrever e integralizar quotas-partes de Capital Social nos termos deste/ Estatuto e contribuir com as taxas de serviços e encargos operacionais que lhe(y) forem estabelecidos.

II - acatar os reajustamentos do capital subscrito, submetendo-se aos descontos e retenções das quantias correspondentes;

(...)

ART.7º. *A responsabilidade do Cooperado pelos compromissos da COOPERATIVA será sempre subsidiária e limitada ao valor Capital Social.*

ART.8º. *A demissão do Cooperado, que não poderá ser negada, dar-se-á, unicamente, a seu pedido e será requerida ao Diretor-Presidente da COOPERATIVA, sendo por ele levada ao conhecimento do Conselho de Administração, em sua primeira reunião e averbada no Livro de Matrículas mediante termo assinado pelo Diretor-Presidente.*

(...)

CAPÍTULO IV CAPITAL SOCIAL

ART.12. *O Capital Social da COOPERATIVA, constituído de quotas-partes no valor de R\$ 1,00 (Hum real) cada uma, ilimitado quanto ao máximo, é variável conforme o número de Cooperados e de quotas subscritas, não podendo ser inferior a R\$ 500,00 (Quinhentos reais).*

Par. 1º. - Quando de sua admissão, o Cooperado deverá subscrever, o mínimo de 25 (vinte e cinco) quotas-partes, devendo integralizá-las em até 5 (cinco) parcelas mensais consecutivas.

Par. 2º: A quota-parte é indivisível, intransferível a não Cooperado e não poderá ser negociada de nenhum modo nem dada em garantia e todo seu movimento,subscrição, realização, transferência e restituição será escriturado no Livro de Matrículas.

Par. 3º. - As quotas-partes, depois de integralizadas, poderão ser transferidas entre associados, mediante autorização da Assembleia Geral e o pagamento da taxa de 5% (cinco por cento) sobre o seu valor, respeitando o limite máximo de 1/3 (um terço) do valor do capital subscrito, para cada Cooperado.

Par. 4º. - O valor correspondente à atualização monetária do Capital Social, efetuada em observância à legislação vigente, será mantido em Reserva de Equalização, tornando-se indivisível

para fins de distribuição, não podendo servir para integralização de quotas subscritas.

ART.13. *Anualmente, será feita a atualização do valor da quota parte, mediante proposta do Conselho de Administração, submetida à Assembléia Geral, a qual estabelecerá o percentual a ser adotado para tal cálculo.*

ART.14. *A restituição do Capital Realizado e de proventos de quaisquer natureza, nos casos de demissão, eliminação ou exclusão, dar-se-á depois da aprovação das contas do exercício pela Assembléia Geral.*

(...)

CAPÍTULO V DA ADMINISTRAÇÃO E FISCALIZAÇÃO

(...)

II - DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO ART.

19. *A COOPERATIVA é administrada por um Conselho de Administração composto de 05 (cinco) membros, todos Cooperados, eleitos em Assembléia Geral por maioria de votos dos presentes, para um mandato de quatro (4) anos, sendo obrigatório ao final de cada mandato, a renovação de no mínimo um terço (1/3) de seus membros.*

(...)

ART.20. *Os integrantes do Conselho de Administração e Diretoria Executiva não são, pessoalmente, responsáveis pelos compromissos que assumirem em nome da COOPERATIVA, mas responderão solidariamente, pelos prejuízos resultantes de seus atos, se procederem com culpa ou dolo.*

(...)

IV - DO CONSELHO FISCAL

ART.29. *O Conselho Fiscal é constituído por três (03) membros efetivos e três (03) membros supletivos, quaisquer destes para substituir quaisquer daqueles nas reuniões, especialmente convocados, todos Cooperados, eleitos pela Assembléia Geral, para mandato de um ano, sendo permitido a reeleição, para o período imediato, de apenas um membro efetivo e um membro suplente.*

(...)

Obs: Consta dos autos, ainda, a versão do Estatuto Social da Cooperativa de 05/02/1993 (e-fls. 1220/1235, 1240/1251 e 1384/1395) e versão de 17/11/1998 (e-fls. 1397/1420), nessas épocas não fazia parte do objeto social a comercialização de planos de saúde.

Ora, como já dito antes, a Fiscalização da RFB encontrou desvirtuamento das atividades da autuada que não se enquadram como Cooperativa para efeito tributário pela falta de *affectio societatis* dos aderentes (clientes compradores de plano de saúde) e da distribuição

indireta de recursos da COOPUS aos seus dirigentes, mediante contratação de empresas terceirizadas, as quais pertencem aos dirigentes da própria COOPUS.

Nesse sentido, cabe transcrever a constatação da Fiscalização, ou seja, o descumprimento frontal da legislação do cooperativismo e tributária, conforme Termo de Ação Fiscal que, nessa parte, transcrevo (e-fls. 44094/44178), *in verbis*:

(...)

IV.I – DA COOPUS – COOPERATIVA DOS USUÁRIOS DO SISTEMA DE SAÚDE DE CAMPINAS E REGIÃO.

205. *Conforme documentos encaminhados, a COOPUS foi fundada em 05/02/1993 através de pessoas físicas “contratantes” dos serviços da CONEMP – Consultoria Empresarial e Administração de Serviços Ltda.*

206. *Dentre as 25 pessoas fundadoras estavam o Sr. Arlei Antonio, que secretariou os trabalhos e a Sra. Elizabeth Cristovam Hardman, sócios proprietários da CONEMP desde 1992.*

207. *Conforme o Estatuto da fundação (1993), a sede social da COOPUS ficou estabelecida na Rua Rafael Sampaio, 198, Guanabara, Campinas, SP, que era o mesmo endereço da CONEMP (naquela época) e é o mesmo endereço atual da sede social das empresas AGS Participações Ltda., FAMIL Participações Ltda. e HARDMAN Participações Ltda., que são sócias da CONEMP e da BEAR.*

208. *Além do endereço ser o mesmo (entre a COOPUS e a CONEMP), várias cláusulas em sua fundação foram direcionadas para a CONEMP.*

209. *O artigo 2º (Objetivo) especificava que “ A cooperativa coordenará, em nome de seus associados..., através de contratos, credenciamentos, empreendimentos e controles específicos, que serão administrados pela CONEMP – Consultoria Empresarial e Administração de Serviços Ltda.” (Nosso Grifo)*

210. *Já o artigo 3º disciplinava que “Poderão associar-se a Cooperativa todas as pessoas físicas e seus dependentes, bem como as pessoas jurídicas sem fins lucrativos, enquanto forem contratantes dos serviços da CONEMP – Consultoria Empresarial e Administração de Serviços Ltda., e que concordem com o presente Estatuto, sem restrições”. (Nosso Grifo)*

211. *Já o parágrafo 4º do artigo 17, determinou:*

“OPERACIONALIZAÇÃO – A cargo da empresa CONEMP – Consultoria Empresarial e Administração de Serviços Ltda., contratada pelos cooperados fundadores, e que na qualidade de Superintendente, terá funções, exclusivamente executivas, sendo responsável, em nome do Conselho de Administração, pela

aplicação das normas administrativas, da Lei, deste Estatuto, do Regimento Interno e das deliberações das Assembléias Gerais, bem como pelo fornecimento de toda a mão de obra direta ou indireta, necessárias ao pleno desenvolvimento da cooperativa.”
(Nosso Grifo)

212. *Como pode-se inferir, já em sua fundação, 100% da administração da COOPUS foi delegada para a CONEMP.*

213. *Nos demais Estatutos aprovados e, inclusive o de 2007 que está em vigor, não houve mais qualquer menção à CONEMP.*

214. *Na primeira Assembléia Geral Extraordinária 001 de 21/06/1993, foi feita alteração do Estatuto e a contratação formal da CONEMP através de votação e empossada no cargo de Superintendente da COOPUS, através de seu Diretor Sr. Arlei.*

215. *Em algumas das demais Assembléias somente houve a ratificação ou menção do Sr. Arlei como Diretor Superintendente da COOPUS.*

216. *Neste ponto é mister esclarecer que o Sr. Arlei é o Diretor Superintendente da COOPUS vitalício desde a sua fundação em 1993 até hoje.*

217. *Entretanto, conforme o artigo 47 da Lei 5.764/71 (Lei do Cooperativismo), os membros da Diretoria ou do Conselho de Administração, não poderiam ter mandato superior a 04 anos:*

“Art. 47. A sociedade será administrada por uma Diretoria ou Conselho de Administração, composto exclusivamente de associados eleitos pela Assembléia Geral, com mandato nunca superior a 4 (quatro) anos, sendo obrigatória a renovação de, no mínimo, 1/3 (um terço) do Conselho de Administração.”
(Nosso Grifo)

218. *Também, infringindo o mesmo dispositivo legal, o Sr. Vanderlei Aparecido Pereira já aparecia como Diretor Presidente da COOPUS na Assembléia Extraordinária de 02/1998 até a presente data (Assembléia de 2013).*

219. *Neste ponto é mister esclarecer, novamente, que o Sr. Vanderlei e o Sr. Arlei são sócios da empresa SODON – Serviços Odontológicos Ltda., CNPJ 02.212.834/000-96.*

220. *E, conforme informações das DIRFs (AC 2010/2011), a empresa SODON – Serviços Odontológicos Ltda. recebeu de rendimentos provenientes da COOPUS (por serviços prestados) a quantia de R\$ 251.677,88 em 2010 e R\$ 177.325,35 em 2011.*

221. *Conforme escrituração da COOPUS, foram constatadas as seguintes transferências para a CONEMP e a BEAR, apenas nos anos-calendário 2010 e 2011:*

• **CONEMP 2010:** R\$ 2.255.445,08 (conta 46211.9400.02) + R\$ 1.408.422,55 (conta 46211.9400.08) = **R\$ 3.663.867,63;**

• **CONEMP 2011:** R\$ 1.958.070,98 (conta 46211.9400.02) + R\$ 811.459,24 (conta 46211.9400.08) = **R\$ 2.769.530,22;**

• **BEAR 2010:** **R\$ 240.574,65** (conta 46211.9400.09);

• **BEAR 2011:** **R\$ 181.609,72** (conta 46211.9400.09);

IV.II – DA CONEMP CONSULTORIA EMPRESARIAL E ADIMINISTRAÇÃO DE SERVIÇOS LTDA

222. Visando coletar informações, em 16/05/2014 a CONEMP foi cientificada do Termo de Diligência Fiscal 00310/14/01, tendo sido solicitado a apresentação do Contrato Social Consolidado, Livros Diário/Razão/Caixa 2010/2011, Balancetes mensais 2010/2011 e DRE 2010/2011.

223. Em 13/06/2014, o contribuinte apresentou os documentos solicitados.

224. Inicialmente, cumpre destacar que a CONEMP foi fundada pelos sócios Arlei e Elizabeth em 1992 e, posteriormente, os mesmos transferiram as cotas do capital social para a FAMIL, AGS e HARDMAN, mas jamais deixaram de gerenciar a CONEMP, bem como, essas empresas.

225. Conforme Contrato Social de 01/01/2011, a **CONEMP** possui por sócios a empresa **FAMIL Participações Ltda.**, CNPJ 07.662.393/0001-48 (**sócio administrador Sr. Arlei Antonio**), a empresa **AGS Participações Ltda.**, CNPJ 07.136.346/0001-60 (**sócio administrador Sr. Arlei Antonio**) e **HARDMAN Participações Ltda.**, CNPJ 07.162.519/0001-15 (**sócia administradora Sra. Elizabeth C. Hardman**).

226. Conforme cláusula 7ª e 8ª do Contrato Social, o Sr. Arlei é o Diretor Geral e o responsável pela administração da CONEMP e a Sra. Elizabeth é a Diretora de Marketing.

227. Conforme análise das DIRFs dos anos-calendário 2010/2011 e anteriores, bem como a sua escrituração de 2010/2011, a CONEMP apenas prestou serviços para a COOPUS e, portanto, **todo o lucro obtido neste período foi proveniente deste contrato (com a COOPUS).**

228. Ao analisarmos o Livro Razão e os Balancetes dos anoscalendário 2010 e 2011 da CONEMP, constatamos os seguintes fatos:

• A **CONEMP** possuía em 31/12/2010, um saldo de aplicação financeira no valor de **R\$ 4.258.820,36** no Banco Bradesco S/A, conforme conta contábil 1.1.1.05.505 – Aplicação Bco. Bradesco;

• Em 2010, a **FAMIL** recebeu de distribuição de Lucros da **CONEMP** a quantia de **R\$ 893.849,62;**

• Em 2010, a **AGS** recebeu de distribuição de Lucros da **CONEMP** a quantia de **R\$ 67.288,15;**

- *O saldo de Lucros a distribuir em 2010 era de R\$ 7.379.032,68;*
- *A CONEMP possuía em 31/12/2011, um saldo de aplicação financeira no valor de R\$ 3.139.237,39 no Banco Bradesco S/A, conforme conta contábil 1.1.1.05.505 – Aplicação Bco. Bradesco*
- *Em 2011, a FAMIL recebeu de distribuição de Lucros da CONEMP a quantia de R\$ 3.545.887,41;*
- *Em 2011, a AGS recebeu de distribuição de Lucros da CONEMP a quantia de R\$ 93.623,92;*
- *Em 2011, a HARDMAN recebeu de distribuição de Lucros da CONEMP a quantia de R\$ 36.968,22;*
- *O saldo de Lucros a distribuir em 2011 era de R\$ 3.742.940,76;*

229. Mesmo a FAMIL tendo recebido cerca de três milhões e meio de reais de distribuição de lucros do saldo de sete milhões e quatrocentos mil reais ainda havia disponível para distribuição a quantia de três milhões e setecentos mil reais em 2011, e todo esse lucro era proveniente da COOPUS.

IV.III – DA BEAR CAPTAÇÕES LTDA

230. Visando coletar informações, em 16/05/2014 a BEAR foi cientificada do Termo de Diligência Fiscal 00309/14/01, tendo sido solicitado a apresentação do Contrato Social Consolidado, Livros Diário/Razão/Caixa 2010/2011, Balancetes mensais 2010/2011 e DRE 2010/2011.

231. Em 13/06/2014, o contribuinte apresentou os documentos solicitados.

232. Inicialmente, cumpre destacar que a BEAR foi fundada pelos sócios Arlei e Elizabeth em 2001 e, posteriormente, os mesmos transferiram as cotas do capital social para a FAMIL, AGS e HARDMAN, mas jamais deixaram de gerenciar a BEAR e as demais empresas.

233. Conforme Contrato Social de 16/12/2009, a **BEAR** possui por sócios a empresa **FAMIL Participações Ltda.**, CNPJ 07.662.393/0001-48 (**sócio administrador Sr. Arlei Antonio**), a empresa **AGS Participações Ltda.**, CNPJ 07.136.346/0001-60 (**sócio administrador Sr. Arlei Antonio**) e **HARDMAN Participações Ltda.**, CNPJ 07.162.519/0001-15 (**sócia administradora Sra. Elizabeth C. Hardman**).

234. As cotas de capital social foram transferidas (naquela data) do Sr. Arlei e a Sra. Elizabeth para as empresas retromencionadas.

235. Conforme cláusula 7ª e 8ª do Contrato Social, o Sr. Arlei é o Diretor Geral e o responsável pela administração da BEAR e a Sra. Elizabeth é a Diretora de Marketing.

236. *Conforme análise das DIRFs dos anos-calendário 2010/2011 e anteriores, bem como a sua escrituração de 2010/2011, a BEAR apenas prestou serviços para a COOPUS e, portanto, todo o lucro obtido neste período foi proveniente deste contrato.*

237. *Ao analisarmos o Livro Razão e os Balancetes dos anos-calendário 2010 e 2011 da BEAR, constatamos os seguintes fatos:*

- *A BEAR possuía em 31/12/2010, um saldo de aplicação financeira no valor de **R\$ 730.534,06** no Banco Bradesco S/A, conforme conta contábil 1.1.1.05.505 – Aplicação Bco. Bradesco;*
- *Em 2010, a FAMIL recebeu de distribuição antecipada de Lucros da BEAR a quantia de R\$ 165.734,77;*
- *Em 2010, a AGS recebeu de distribuição antecipada de Lucros da BEAR a quantia de R\$ 3.417,22;*
- *Em 2010, a HARDMAN recebeu de distribuição de Lucros da BEAR a quantia de R\$ 1.708,60;*
- *O saldo de Lucros a distribuir em 2010 era de R\$ 758.877,99;*
- *A BEAR possuía em 31/12/2011, um saldo de aplicação financeira no valor de R\$ 622.460,70 no Banco Bradesco S/A, conforme conta contábil 1.1.1.05.505 – Aplicação Bco. Bradesco;*
- *Em 2011, a FAMIL recebeu de distribuição de Lucros da BEAR a quantia de R\$ 522.221,64;*
- *Em 2011, a AGS recebeu de distribuição de Lucros da BEAR a quantia de R\$ 10.676,95;*
- *Em 2011, a HARDMAN recebeu de distribuição de Lucros da BEAR a quantia de R\$ 5.388,47;*
- *O saldo de Lucros a distribuir em 2011 era de R\$ 700.899,83.*

IV.IV – DA FAMIL PARTICIPAÇÕES LTDA

238. *Desde 2008 se declara INATIVA apesar de possuir um saldo de Lucros a distribuir em 2011 de R\$ 4.262.136,09, possuir aplicações financeiras de cerca de R\$ 2,5 milhões e de ter adquirido bens neste período: (...).*

241. *Conforme Contrato Social de 10/05/2005, a **FAMIL** possui por sócios a empresa **AGS Participações Ltda.**, CNPJ 07.136.346/0001-60 (sócio administrador Sr. Arlei Antonio) e a empresa **HARDMAN Participações Ltda.**, CNPJ 07.162.519/0001-15 (sócia administradora Sra. Elizabeth C. Hardman).*

242. Conforme cláusula 6ª e 7ª do Contrato Social, o Sr. Arlei é o Diretor Presidente e o responsável pela administração da FAMIL.

(...)

244. É um verdadeiro círculo de empresas terceirizadas e administradas pelo Sr. Arlei com um mesmo objetivo: auferir os lucros provenientes da COOPUS.

(...).

IV.V – DA AGS PARTICIPAÇÕES LTDA

246. Desde 2005 se declara INATIVA apesar de possuir um saldo de Lucros a distribuir em 2011 de **R\$ 145.101,65** e ter adquirido diversos bens neste período: (...).

249. Conforme Contrato Social de 05/02/2011, a **AGS** possui por sócios o Sr. Arlei Antonio, CPF 504.654.308-72, o Sr. Gustavo Polli Antonio, CPF 264.121.558-64 e a Sra. Samanta Polli Antonio, CPF 205.514.558-64.

250. Conforme cláusula 7ª do Contrato Social, o Sr. Arlei é o sócio administrador responsável pela administração da AGS.

(...)

IV.VI – DA HARDMAN PARTICIPAÇÕES LTDA 253.

Desde 2005 se declara INATIVA apesar de possuir um saldo de Lucros a distribuir em 2011 de R\$ 98.225,80 e ter adquirido bem neste período: (...).

256. Conforme Contrato Social de 16/11/2004, a **HARDMAN** possui por sócios a Sra. Elizabeth Christovam Hardman, CPF 096.775.978-17, a Sra. Simone Cristina de Assis Bueno, CPF 105.290.748-26 e o Sr. Gustavo Polli Antonio, CPF 264.121.558-64.

257. Conforme cláusula 7ª do Contrato Social, a Sra. Elizabeth Christovam Hardman é a sócia administradora responsável pela administração da Hardman.

(...)

263. Portanto, o Sr. Arlei na qualidade de sócio administrador de quase todas essas pessoas jurídicas possuía a quantia de cerca de R\$ 9.000.000,00 (NOVE MILHOES DE REAIS) em 2011 para serem distribuídos (lucros isentos) entre ele e os demais sócios.

(...)

VI – DA INCOMPATIBILIDADE ENTRE O EXERCÍCIO DO COOPERATIVISMO E A COMERCIALIZAÇÃO DE PLANOS DE SAÚDE

287. Conforme já explanado anteriormente, verificamos que o contribuinte não apresentou a documentação hábil e idônea dos cooperados como, por exemplo, a comprovação da aquisição e da alienação das quotas parte do capital quando da entrada e saída do cooperado, livro de matrículas devidamente assinado, etc

288. Além da não comprovação do regular exercício do cooperativismo, constatamos pela incompatibilidade entre a comercialização de planos de saúde efetuada pelo contribuinte e a atividade cooperativista.

289. Por exemplo, com relação aos Contratos dos usuários que foram apresentados, verificamos várias contradições incompatíveis com o cooperativismo.

290. Os Contratos Coletivos Empresariais, Contratos Empresariais e os Coletivos por Adesão são contratos de adesão tipicamente mercantis, na modalidade específica de comercialização de planos de planos de saúde.

291. A não ser a menção da qualificação da “operadora”, de se tratar de Sociedade de Cooperativa, todas as demais cláusulas são típicas de vendas de planos de saúde, corroborada pelo próprio registro na ANS.

292. Não há sequer a menção das cotas do capital social, das Assembléias ou informação de que o “cooperado” se tornaria sócio da COOPUS e seria responsável pela alocação de recursos (ingresso) e eventuais prejuízos em nenhum dos contratos encaminhados.

293. A própria cláusula quarta dos Contratos – Da Natureza do Contrato é bastante elucidativa:

“A COOPUS, na condição de operadora de planos de saúde privados de assistência à saúde, de acordo com o inciso I, do parágrafo 1, do art. 1, da Lei 9.656/98, firma o presente contrato coletivo empresarial para o cumprimento de seu objeto, segundo as cláusulas contratuais estabelecidas, obedecendo os princípios gerais do direito, amparado na legislação civil em vigor, especialmente pela Lei 9.656/98, cujo teor foi aprovado pela Agência Nacional de Saúde Suplementar – ANS, órgão que regulamenta e fiscaliza o setor.” (Nosso Grifo)

294. A COOPUS apenas afirma que é uma operadora de planos de saúde e sequer menciona o exercício do cooperativismo.

295. Com efeito, se ela fosse uma cooperativa típica não precisaria ser cadastrada e fiscalizada pela ANS, obrigada por esta a aumentar o capital social, etc., a COOPUS é, em tese, uma comercializadora de planos de saúde.

296. Uma cooperativa verdadeira não vende planos de saúde, e sim, reúne os recursos dos cooperados para fazer face às

despesas (com saúde) que são rateadas proporcionalmente por eles.

(...)

299. Como se vê, a fixação de valores por tabelas controladas totalmente pela ANS – Agência de Saúde Suplementar é incompatível com o exercício do cooperativismo, eis que os valores mensais que os cooperados iriam contribuir (rateio) não seriam sempre iguais e dependeriam de eventos futuros e incertos, inclusive poderiam até diminuir se houvesse a redução das despesas da sociedade cooperativa.

(...)

301. Já numa operadora de plano de saúde como é o caso da COOPUS os valores mensais são fixos e seguem todas as regras da ANS, com reajustes anuais, reajustes por faixa de idade, etc.

(...)

303. Em verdade os contratos coletivos são incompatíveis com o exercício do cooperativismo, eis que os beneficiários (os “cooperados”) sequer participam da negociação entre as partes e o contratante é o responsável pelo pagamento das mensalidades, não o “cooperado”.

304. As cláusulas são dirigidas para a empresa contratante: é um típico contrato de comercialização de planos de saúde na modalidade coletiva.

(...)

307. A legislação é bem clara, o contrato de uma sociedade cooperativa é celebrado por pessoas e a adesão é voluntária. No caso da COOPUS os contratos eram celebrados principalmente entre pessoas jurídicas sem a participação do “cooperado” (beneficiário), sem a característica de adesão voluntária.

(...)

310. Consoante a jurisprudência do STJ – Superior Tribunal de Justiça os atos praticados pela cooperativa com terceiros são considerados atos não cooperados, (...).

(...)

VII – DAS ASSEMBLÉIAS DA COOPUS

312. Conforme já explanado anteriormente, o contribuinte informou que no que tange a comunicação das datas das Assembléias, conforme dispõe o artigo 16, parágrafo único, item 4, do Estatuto da Contribuinte, as datas das Assembléias correriam por meio de publicação do Edital de Convocação em jornal de grande circulação, bem como afixação nas dependências da Cooperativa.

313. E que a participação dos Cooperados não era obrigatória e que (sic) “Talvez alguns cooperados deixem de comparecer a todas as Assembléias em razão da gestão bem avaliada e sem litígios não havendo grandes assuntos que mobilizem a participação dos Cooperados”.

314. Bem, após análise minuciosa das últimas Assembléias e dos demais documentos e elementos é que pudemos entender o real motivo do baixíssimo quórum: quase a totalidade dos votantes eram pessoas diretamente ligadas ao Sr. Arlei, o que permitia ao mesmo ter o controle absoluto das Assembléias e, por conseguinte, da administração da COOPUS.

(...)

319. Também, além do número irrisório de “cooperados” nas Assembléias, verificamos que são praticamente as mesmas pessoas que compareciam nas Assembléias desde 2010.

(...)

317. Qual seria o motivo de se manter apenas a publicação em jornais se sabidamente ela não conseguia trazer mais cooperados para as Assembléias? Só compareciam em média 20 pessoas por Assembléia apesar de serem 20.000 cooperados.

318. Já havíamos verificado inicialmente que a tomada de decisões centralizada em um pequeno grupo de pessoas (incluindo os Diretores e Conselheiros) nas Assembléias de 2011 (21 pessoas) e 2012 (20 pessoas) que representam apenas 0,1% do número total de cooperados (20.000) era algo incompatível.

319. Também, além do número irrisório de “cooperados” nas Assembléias, verificamos que são praticamente as mesmas pessoas que compareciam nas Assembléias desde 2010.

320. Para uma melhor visualização elaboramos o demonstrativo a seguir:

Quadro Completo de Comparecimento das Assembléias

Nome	2010	2011	2012	2013
Andréa Holanda Ferreira	X	X	X	X
Arlei Antonio	X	X	X	X
Antonio Saroa Neto	X	X	X	X
Carlos Alberto Moinha Gagliardi	X	X	X	X
Cícero Luiz da Silva	X	X	X	X
Cristiane de Nóbile Cristóvão	X	X	X	X
Elizabeth C. Hardman	X	X	X	X
Geraldo Marcos dos Santos	X	X	X	X
Gizele de Cássia Porto	X	X	X	X
Guerino Antonio	X	N/C	N/C	N/C
Gustavo Normanha Biagi Camargo	X	X	N/C	N/C
Gustavo Polli Antonio	X	X	X	X
Lucineide M. da Silva de Moraes	X	X	X	X
Maria de Lourdes Belozo	X	X	X	X

Maria do Carmo dos Santos	X	X	X	N/C
Nirma Salvussi Barbieri	X	X	X	X
Paulo José de Oliveira	X	X	X	X
Rosely Aparecida Moreira	X	X	X	X
Tânia Mara Machado Antonio	X	X	X	N/C
Vanderlei Aparecido Pereira	X	X	X	X
Vânia Aparecida Mira dos Santos	X	X	X	X
Viviane Cristina de Camargo	X	X	X	X
Gisele Fernanda Cunha	N/C	N/C	N/C	X

321. Não é demais dizer que, dentro desse grupo, estavam presentes em todas as Assembléias o **Sr. Arlei Antonio**, a **Sra. Elizabeth** e o **Sr. Gustavo Polli Antonio**, pessoas cujas empresas em que são sócios receberam recursos da **CONEMP** e da **BEAR** que foram provenientes da **COOPUS**.

322. Também compareceu nas Assembléias de 2010, 2011 e 2012 como “cooperada” e votante a **Sra. Tânia Mara Machado Antonio** advogada e representante legal da **CONEMP**, **BEAR**, **HARDMAN**, **AGS** e **FAMIL**, todas as empresas que receberam recursos proveniente da **COOPUS**.

323. E também comparecia o **Sr. Vanderlei**, que auferiu alguns recursos dessas empresas e era sócio da **SODON** juntamente com o Sr. Arlei.

324. Quando fomos verificar quem eram os “cooperados” que compareciam nas Assembléias de 2010, 2011, 2012 e 2013 aí começamos a compreender o real motivo do baixo quórum o porquê da administração da **COOPUS** jamais se esforçar em aumentar o número de “cooperados” das Assembléias.

325. A intenção sim era o controle absoluto do quórum.

326. Quase a totalidade das pessoas que compareceram nas Assembléias eram na verdade funcionários de uma única empresa: **CONEMP**.

327. Para uma melhor visualização também elaboramos o quadro a seguir baseado nas informações prestadas à **RFB** através das **DIRF**:

Quadro Completo dos Participantes das Assembléias

NOME	CARGO/EMPRESA
Andréa Holanda Ferreira	CONEMP
Arlei Antonio	DIRETOR SUPERINTENDENTE COOPUS
Antonio Saroa Neto	CONEMP
Carlos Alberto Moinha Gagliardi	CONSELHEIRO Sócio da Empresa AMAC CORRETORA DE PLANOS DE SAÚDE LTDA Empresa em que o Sr. Arlei também é sócio
Cícero Luiz da Silva	CONEMP
Cristiane de Nóbile Cristóvão	CONEMP

<i>Elizabeth C. Hardman</i>	<i>Sócia das empresas sócias da BEAR e da CONEMP</i>
<i>Geraldo Marcos dos Santos</i>	<i>CONEMP</i>
<i>Gizele de Cássia Porto</i>	<i>Funcionária da CMI - CENTRO MEDICO INDEPENDENTE Empresa em que o Sr. Arlei também é sócio</i>
<i>Guerino Antonio</i>	<i>CONEMP</i>
<i>Istavo Normanha Biagi Camargo</i>	<i>CONEMP</i>
<i>Gustavo Polli Antonio</i>	<i>Sócio das empresas sócias da BEAR e da CONEMP</i>
<i>Lucineide M. da Silva de Moraes</i>	<i>Funcionária da CMI - CENTRO MEDICO INDEPENDENTE Empresa em que o Sr. Arlei também é sócio</i>
<i>Maria de Lourdes Belozo</i>	<i>CONEMP</i>
<i>Maria do Carmo dos Santos</i>	<i>CONEMP</i>
<i>Nirma Salvussi Barbieri</i>	<i>CONEMP</i>
<i>Paulo José de Oliveira</i>	<i>Foi sócio da COOPUS de Itapira</i>
<i>Rosely Aparecida Moreira</i>	<i>CONEMP</i>
<i>Tânia Mara Machado Antonio</i>	<i>Procuradora da CONEMP, BEAR, AGS, HARDMAN e FAMIL</i>
<i>Vanderlei Aparecido Pereira</i>	<i>DIRETOR PRESIDENTE Sócio da SODON SERVIÇOS ODONTOLÓGICOS SOC.SIMPLES LTDA -Empresa em que o Sr. Arlei também é sócio</i>
<i>Tânia Aparecida Mira dos Santos</i>	<i>CONEMP</i>
<i>Viviane Cristina de Camargo</i>	<i>CONEMP</i>
<i>Gisele Fernanda Cunha</i>	<i>CONEMP</i>

328. Portanto, do quórum de 20/21 pessoas, **quatorze eram funcionários da CONEMP, dois funcionários de empresas em que o Sr. Arlei é sócio, somados com o próprio, a Sra. Elizabeth e o Sr. Gustavo Polli Antonio, a Sra. Tânia Mara Machado Antonio, o Sr. Vanderlei Aparecido Pereira (sócio do Sr. Arlei na SODON) e o Sr. Carlos Alberto M. Gagliardi (sócio do Sr. Arlei na AMAC), teríamos um quórum de 95% dos presentes para a APROVAÇÃO DAS CONTAS DOS EXERCÍCIOS sem nenhum questionamento.**

329. Neste ponto é mister esclarecer que o Conselheiro Paulo José de Oliveira foi sócio da COOPUS de Itapira.

330. Portanto, dos 100% dos votantes - toda Diretoria Executiva e quase todo o Conselho Fiscal – mais de 95% são pessoas ligadas diretamente ao Sr. Arlei.

331. Em verdade verificamos que os “cooperados” que foram eleitos para o **Conselho Fiscal**, que tem atribuições precípua de **FISCALIZAR** as atividades da COOPUS, eram **todos funcionários da CONEMP**.

332. Sem sombra de dúvida verifica-se que o Sr. Arlei tem o controle absoluto da administração da COOPUS: é Diretor Superintendente vitalício desde a fundação da COOPUS, os membros da Diretoria Executiva são sócios do Sr. Arlei em outras empresas, o Conselho Fiscal é formado exclusivamente por seus funcionários da CONEMP e somente pessoas ligadas a ele (Sr. Arlei) votaram nas Assembléias de 2010, 2011, 2012 e 2013, aprovando todos os tópicos sempre por unanimidade.

333. A CONEMP (do Sr. Arlei e outros) gerencia a COOPUS na qual o mesmo é Diretor Superintendente, a Diretoria Executiva é composta pelo Sr. Arlei e seus sócios em outras empresas e a aprovação das contas é efetuada exclusivamente por pessoas diretamente ligadas ao Sr. Arlei.

334. A CONEMP que tem a responsabilidade de administrar a COOPUS é a mesma entidade responsável pela sua própria fiscalização.

335. E qual seria motivo de se querer ter sempre o quórum absoluto das Assembléias para a aprovação das contas sem questionamentos, senão a ocultação dos valores transferidos para a CONEMP e a BEAR e posteriormente para as demais empresas e depois para as pessoas físicas.

336. É toda uma obra de engenharia societária através da utilização de empresas de participação que se declaram inativas, visando utilizar-se indevidamente da isenção de tributos no exercício irregular cooperativismo e a sua posterior ocultação dos Lucros originados da prestação de serviços para a COOPUS.

(...)

Por fim, a questão do desvirtuamento da atividade da Cooperativa já foi enfrentada - muito bem - pela decisão recorrida, cuja fundamentação do voto condutor transcrevo, no que pertinente, *in verbis*:

(...)

Do desvirtuamento das atividades da cooperativa.

A questão inicial a ser decidida neste voto diz respeito à acusação, feita pelo agente fiscal, no sentido de que a COOPUS não atendia a pré-requisitos para o pleno exercício do cooperativismo.

De sua parte, o impugnante rechaça tal argumento afirmando que exerce suas atividades de forma regular, conforme os preceitos que regulam as sociedades cooperativas.

(...)

O contribuinte se qualifica como “cooperativa de usuários de serviço de saúde”, tendo como atividade “o credenciamento e a contratação de pessoas e entidades prestadoras de serviços na área da saúde para atendimento das necessidades do grupo de cooperados associados, em melhores condições e pelo menor custo possível”.

Entretanto o que se verifica é que a entidade, apesar de apresentar requisitos formais inerentes às cooperativas, efetivamente não atua como tal. Explica-se.

Em primeiro lugar, em função da natureza dos serviços prestados aos beneficiários associados, qual seja de oferta de plano de saúde, serviços esses oferecidos nos mesmos moldes das demais operadoras desses planos, fato que demonstra a característica meramente comercial desenvolvida.

O agente fiscal comprova, com elementos coletados durante a fiscalização, que a imensa maioria dos contratos de planos de saúde firmados com os ditos cooperados, são dos tipos “coletivo” ou “empresarial”, por adesão, ou seja, ofertados para grupo de funcionários de pessoas jurídicas (as cláusulas dos contratos são dirigidas para a empresa contratante). Tal fato, por si só já indica que a COOPUS atua como uma mera empresa operadora de planos de saúde, igualmente a outras que existem no mercado.

Reforça essa constatação a necessidade da existência de um serviço de “captação de novos cooperados”, praticado pela empresa BEAR CAPTAÇÕES.

A atividade de “captação de novos cooperados”, que na prática visa angariar mais adeptos para os planos de saúde, se mostra incompatível com a essência do cooperativismo, a qual contempla que a agregação de pessoas deve ser de forma voluntária e deliberada visando o atendimento dos objetivos comuns a todos os membros da cooperativa.

Conforme apurado no curso da auditoria fiscal, o procedimento de “captação de novos cooperados” se constituía em uma atividade empresarial, terceirizada de forma disfarçada, que se destinava a angariar (no mercado) potenciais clientes para os planos de saúde oferecidos.

Ademais, mostra-se incompatível com o exercício do cooperativismo a não subscrição das quotas-parte quando do ingresso dos cooperados (beneficiários dos planos de saúde), nem tampouco a sua baixa quando da sua saída, fato que demonstra que não havia o mínimo controle sobre o quadro social da entidade.

Outra constatação que vai de encontro à legislação das cooperativas é o fato de que os contratos firmados, apesar de citarem que a entidade contratada se constitui em uma sociedade cooperativa, não esclarecem ao pretendente ao benefício, que este estaria ingressando como “sócio” da entidade, sujeitando-se aos direitos e deveres decorrentes do exercício do cooperativismo.

Da mesma forma, os contratos pactuados contemplam prazo mínimo para a participação do beneficiário no plano de saúde, dispositivo incompatível com a legislação do cooperativismo, visto que é garantido ao cooperado sair a qualquer momento da cooperativa, se assim desejar (art. 32, da Lei nº 5.764/1971).

Outro desrespeito à Lei 5.764/1971 é o fato de os planos de saúde pactuados não exigirem que as despesas com os serviços

sejam rateadas proporcionalmente à fruição dos serviços prestados, conforme disposto no art. 80 daquele diploma legal. Pelo contrário, os planos de saúde ofertados registram apenas que o beneficiário (cooperado) contribua com a prestação mensal fixada no contrato, independentemente do valor de serviço que venha a demandar.

(...)

O agente fiscal atesta que vários livros obrigatórios para a existência das sociedades cooperativas, conforme dispõe o art. 22 da Lei nº 5.764/1971, não foram apresentados pelo contribuinte, situação que também indica que a sociedade não atendia a requisitos mínimos de controle de suas atividades.

É difícil de acatar a justificativa defendida na impugnação no sentido de que a COOPUS se constituiria em uma “cooperativa de pessoas”; se aceita como válida a tese esboçada, não haveria sentido a existência de empresas comerciais prestadoras de serviços ofertados de maneira coletiva (como empresas telefônicas, academias de ginástica, provedores de acesso à INTERNET, dentre outras). Nesse passo, bastaria para tanto que fossem criadas “cooperativas” visando “reunir” os clientes (interessados), desvirtuando-se assim a característica essencialmente empresarial desempenhada por tais companhias, que atuam em atividades essencialmente voltadas para o mercado, sempre visando o lucro.

Pelo que foi apurado durante a fiscalização, a COOPUS, apesar de indiscutivelmente deter a personalidade jurídica de sociedade cooperativa, não cumpre os requisitos necessários para o pleno exercício do cooperativismo.

Reunindo todas as evidências aqui coletadas, é possível concluir que o agente fiscal agiu corretamente ao asseverar que o contribuinte não atuava como “sociedade cooperativa”, visto que, apesar da COOPUS ser constituída sob a forma de cooperativa e atender a certas formalidades próprias dessas entidades, na prática, exerce atividade equivalente à de uma empresa prestadora de serviços, na qualidade de operadora de planos de saúde.

(...)

Da relação da COOPUS com as demais empresas a ela vinculadas

O agente fiscal assevera em seu relatório que existe um esquema de sonegação fiscal, montado com a utilização de várias empresas agregadas à COOPUS visando desta escoar lucros de forma indevida.

Já o impugnante combate tal argumento alegando a total lisura nas operações realizadas entre as empresas.

A solução desta questão passa pela análise da estrutura societária, bem como as inter-relações entre as empresas citadas no procedimento fiscal, o que é feito a seguir.

Compulsando-se o relatório fiscal em suas fls. 44091/44110, as quais contemplam os elementos colhidos durante o trabalho de auditoria, percebe-se a existência de um complexo sistema de encadeamento societário (resumido no diagrama da fl. 44091 – já reproduzido nesta decisão), envolvendo diretamente as empresas CONEMP e BEAR que prestam serviço para a COOPUS, bem como as demais empresas que compõem seus quadros societários (FAMIL, AGS E HARDMAN).

Daquele relato é possível sintetizar alguns fatos relevantes que apontam claramente para a existência de uma grande simulação visando encobrir a verdadeira natureza dos negócios praticados pela COOPUS. Senão vejamos:

A COOPUS foi criada em 05/02/1993 e desde este momento já contratou a empresa CONEMP (fundada em 07/12/1992) para realizar a gestão administrativa de seus negócios, ou seja, a COOPUS já teria “nascido” sob o controle gerencial da CONEMP, uma empresa recém fundada e sem experiência no mercado. Cabe registrar que a COOPUS foi criada tendo como sede o mesmo endereço onde já funcionava a CONEMP.

As empresas CONEMP e BEAR (que atualmente funcionam no mesmo endereço) prestam serviço exclusivamente para a COOPUS, sendo que essas empresas têm como sócios outras pessoas jurídicas que atualmente são estabelecidas no mesmo endereço onde antes havia sido instalada a COOPUS (rua Rafael Sampaio, 198, Guanabara, Campinas -SP), e onde atualmente funcionam a FAMIL, a AGS e a HARDMAN (fls 44.014/44015).

A coincidência quanto ao domicílio das empresas envolvidas no esquema descoberto no procedimento de auditoria fiscal apresenta indiscutível indício da existência da combinação de negócios relatada pelo agente tributário.

Já o elemento que confirma a tese da simulação perpetrada envolvendo a participação das diversas empresas, reside no fato de que todas as sociedades interligadas à COOPUS são administradas pelo Sr Arlei Antonio ou pela Sra. Elizabeth Cristóvão Hardman, que são membros da COOPUS, cabendo ressaltar aqui que o Sr Arlei Antonio é o diretor superintendente da cooperativa desde a sua fundação, e que a CONEMP foi originalmente fundada pelo Sr Arlei Antonio e pela Sra. Elizabeth Cristóvão Hardman.

Não há como justificar a existência de independência entre as pessoas jurídicas envolvidas no esquema revelado pela autoridade fiscal. Os fatos por si só revelam-se suficientes para caracterizar que as empresas foram criadas de forma a dar a aparência de validade para os negócios da cooperativa, bem

como para evitar o oferecimento à tributação das receitas obtidas com a venda dos planos de saúde.

Cabe registrar que as empresas FAMIL, AGS e HARDMAN (proprietárias das empresas que recebem os recursos da COOPUS) declaram-se inativas para a Receita Federal, apesar de terem recebido quantias vultosa a título de dividendos nos períodos fiscalizados.

Outro fato que merece atenção diz respeito ao “monopólio” com relação aos membros presentes às assembleias promovidas pela COOPUS, relatado na informação fiscal. Registra o autuante que, em média, apenas vinte pessoas participavam das assembleias da COOPUS, apesar da entidade contar com cerca de vinte mil cooperados, e mais, que eram as mesmas pessoas que sempre se faziam presentes (fls. 44127/44128).

A ocorrência, em princípio, não teria tanta relevância para a questão aqui abordada, entretanto não há como deixar de destacar que todas as pessoas (cooperados) regularmente presentes às assembleias são ligadas direta ou indiretamente ao Sr. Arlei Antonio. O quadro de fls. 44129/44130, aqui reproduzido, demonstra essa coincidência.

Como se vê, não há dúvidas de que sempre as mesmas pessoas participavam das decisões de interesse da COOPUS, fato que atesta o monopólio dos negócios da entidade por um número reduzido de seus membros, ferindo a essência do cooperativismo o qual prima pela participação democrática dos cooperados nas decisões da sociedade. O fato também confirma que os cooperados adquirentes dos planos de saúde, na verdade não tinham conhecimento de que seriam sócios da COOPUS.

Por tudo o que foi dito, fica caracterizada a existência de um engenhoso esquema envolvendo a participação de empresas, entre si interligadas, e geridas pelos administradores da COOPUS, o qual tinha por objetivo final evitar o pagamento de tributos.

(...)

Como visto, além de tudo, no caso, houve violação do disposto no art. 182 do RIR/99.

Vantagens indevidas foram auferidas indiretamente pelos dirigentes da COOPUS através de um complexo sistema societário com a utilização de empresas terceirizadas pertencentes aos próprios dirigentes da Cooperativa.

Portanto, a COOPUS, à luz da legislação tributária, não tem benefício fiscal; não faz jus a tratamento tributário favorecido; está sujeita à tributação normal: IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, assim como qualquer outra pessoa jurídica de direito privado.

Por tudo que foi exposto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada, pela inexistência vício no lançamento fiscal que pudesse gerar cerceamento do direito de defesa e macular de nulidade os autos de infração.

3 - Desconsideração de personalidade jurídica e grupo econômico:

Diversamente do alegado pela recorrente, não houve desconsideração da pessoa jurídica (CC, art. 50) e também não houve imputação de Grupo Econômico.

Conforme já dito alhures, os fatos imputados estão narrados, de forma clara, objetiva e suficiente, bem como a capitulação legal, o que permitiu ao sujeito passivo e aos responsáveis solidários o pleno entendimento e compreensão da acusação fiscal, não restando comprovado o alegado prejuízo à defesa.

Nesse sentido, também precedentes do CARF, *in verbis*:

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA. Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no artigo 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do lançamento em questão. (Acórdão nº 1402-002.522 - 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, sessão de 17/05/2017, Paulo Mateus Ciccone - Relator).

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário:2006 NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS ESSENCIAIS. Tendo sido regularmente oferecida a ampla oportunidade de defesa, com a devida ciência do auto de infração, e não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, restam insubsistentes as alegações de nulidade do auto de infração e do procedimento Fiscal. (Acórdão nº 1401-001.884 - 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, sessão de 18/05/2017, Antonio Bezerra Neto—Presidente e Relator).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2009 a 30/09/2012 AUTO DE INFRAÇÃO. FORMALIDADES LEGAIS. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Auto de Infração lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando adequada motivação jurídica e fática, goza dos pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigido nos termos da lei. (Acórdão nº 2202-004.663—2ª Câmara/2ª Turma Ordinária, sessão de 07/08/2018, Rosy Adriane da Silva Dias-Relatora).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2012 NULIDADE.CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE MOTIVAÇÃO. INEXISTÊNCIA. Descabe a declaração de nulidade, por cerceamento do direito de defesa, quando o relatório fiscal e seus anexos contêm a descrição pormenorizada dos fatos imputados ao sujeito passivo, indicam os dispositivos legais que ampararam o lançamento e expõem de forma clara e objetiva os elementos que levaram a fiscalização a concluir pela efetiva ocorrência dos fatos jurídicos desencadeadores do liame obrigacional.(Acórdão nº 2401-005.668—4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, sessão de 07/08/2018, Cleberson Alex Friess - - Relator).

ASSUNTO:IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração:01/01/2007a30/09/2008 AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Rejeita-se a preliminar de nulidade do auto de infração que foi lavrado legitimamente em conformidade com o art.142 do CTN e com o art.10 do Decreto nº 70.235/72 e sem que tenha ocorrido qualquer situação especificada no art. 59 desse Decreto. ACÓRDÃO RECORRIDO. NULIDADE .INEXISTÊNCIA. Descabida a alegação de nulidade de acórdão constituído por relatório resumido do processo, dispositivo e fundamentação, com o debate de todos os argumentos relevantes apresentados, sem qualquer cerceamento do direito de defesa da contribuinte. (Acórdão nº 3402005.560-4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, sessão de 30/08/2018, Maria Aparecida Martins de Paula-Relatora).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. Ano-calendário:2011 FASE PROCEDIMENTAL. AUSÊNCIA DE CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. IMPUGNAÇÃO. INÍCIO DE FASE LITIGIOSA. Durante o procedimento fiscal, em regra, não há que se falar em direito à ampla defesa e ao contraditório.O litígio instaura-se com a apresentação de impugnação, momento a partir do qual deve ser observado o amplo direito à defesa e ao contraditório. Ausente prejuízo ao contribuinte, não há que se falar em nulidade do lançamento. (Acórdão nº 1301-003.292-3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, sessão de 15/08/2018, Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente e Relator).

Na verdade, houve por parte do sujeito passivo, conforme descrição e narrativa dos fatos na acusação fiscal, violação do art. 182 do RIR/99 (remuneração indireta de dirigentes da cooperativa) e violação da legislação do cooperativismo (Lei 5764/71, arts. 4º, 22 e 79) pela comercialização de plano de saúde em nome próprio com prestação de serviços de saúde por terceiros e para terceiros (clientes adquirentes do Plano de Saúde são meros consumidores, ou seja, não são sócios cooperados). Inexistência de *affectio societatis* dos adquirentes/aderentes do Plano de Saúde da Cooperativa, existência de vício de vontade na adesão com exigência de prazo mínimo de um ano de permanência. A adesão à Cooperativa deve ser por vontade própria, livre, soberana e sem limite de tempo, que não é o caso.

Vale dizer, o *modus operandi* do sujeito passivo, seus dirigentes (grupo fechado em torno de 20 pessoas e quase uma dezena de empresas de titularidade dos dirigentes da sociedade cooperativa criadas para escoar os lucros da cooperativa), nas duas últimas décadas e sempre as mesmas pessoas (sem alternância de poder na administração da cooperativa - nos postos chaves, são os verdadeiros donos), foi burlar o fisco federal, utilizando indevidamente o manto do cooperativismo para esconder-se do fisco, utilizando de prerrogativas da legislação do cooperativismo (benefícios fiscais) que nunca fez jus.

Por tudo que foi exposto, rejeito a preliminar de nulidade pela inexistência de vício que pudesse macular o lançamento fiscal de nulidade.

IV- DECISÃO RECORRIDA. NULIDADE. PRELIMINAR REJEITADA

A recorrente argumentou nas razões de defesa, em diversas passagens, que a decisão *a quo* não teria enfrentado, em todos os pormenores, as questões suscitadas na Impugnação à luz da legislação de regência e das provas constantes dos autos, implicando prejuízo à defesa e que, portanto, deveria ser declarada sua nulidade.

Não procede a alegação do sujeito passivo.

A decisão recorrida enfrentou, de forma fundamentada, as razões fundamentais de defesa suscitadas e analisou as provas, sendo suficiente a fundamentação, pois enfrentou todos os pontos capitais (Acórdão e-fls. 45411/45453).

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida. Assim, não há que se falar em nulidade de decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada. Inteligência da 1ª Seção do STJ no julgamento dos EDCL no MS 21.315DF.

Nesse sentido, também precedentes do CARF:

ASSUNTO:IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA-IRPF Ano-calendário:2000,2001,2002,2003,2004 DECISÃO RECORRIDA. NULIDADE. INAPLICABILIDADE. No caso de o enfrentamento das questões na peça de defesa de notar perfeita compreensão da descrição dos fatos que ensejaram o procedimento e estando a decisão motivada de forma explícita, clara e congruente, não há que se falar em nulidade dos atos em litígio.(Acórdão nº 2402-006.599-4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, sessão de 13/09/2018, Mauricio Nogueira Righetti-Redator).

ASSUNTO:PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário:2011, 2012, 2013 NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO ENFRENTAMENTO DE TODAS AS TESES DE DEFESA. MOTIVAÇÃO SUFICIENTE.INOCORRÊNCIA. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida. Mesmo após a vigência do CPC/2015, não há que se falar em nulidade de decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada. Inteligência da 1ª Seção do STJ no julgamento dos EDCL no MS 21.315-DF.(Acórdão nº 1301-003.360-3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, sessão de 19/09/2018, Fernando Brasilde Oliveira Pinto- Presidente e Relator).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 NULIDADE. A mera discordância dos fundamentos da decisão recorrida pelo contribuinte não é causa de nulidade, que apenas ocorre se demonstrada qualquer das hipóteses do artigo 59 do Decreto-lei nº 70.235/72. (Acórdão nº 1202-00.076 — 2ª

Câmara ir Turma Ordinária, sessão de 17/06/2009, Karem Jureidini Dias, Relatora).

Por tudo que foi exposto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

MÉRITO:

A recorrente rebela-se, nas razões de defesa, contra o arbitramento do lucro, argumentando que:

a) que seria sociedade cooperativa que gozaria de não-incidência tributária;

b) que a Fiscalização aplicou o regime de apuração do Lucro Arbitrado, de forma totalmente equivocada, pois deveria ter aplicado para apuração do IRPJ e da CSLL o lucro real anual e em relação à Contribuição para o PIS e à Cofins o regime cumulativo.

Passo a enfrentar esses pontos controvertidos.

Em relação à incidência dos tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins), anos-calendário 2010 e 2011, períodos objeto do lançamento fiscal, a matéria já foi sobejamente enfrentada em sede das preliminares suscitadas.

Ou seja:

As sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e o fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas (Lei nº 9.532/97, art. 69).

A cooperativa de consumidores ou usuários de serviços de saúde, que comercializa plano de saúde próprio, em nome próprio, cujos serviços de saúde são prestados por terceiros contratados (rede credenciada ou conveniada), explora atividade econômica com fins lucrativos e os adquirentes ou aderentes do plano de saúde comercializado pela cooperativa são meramente consumidores (clientes), não configurando a condição de sócios cooperados pela inocorrência de *affectio societatis*, ferindo a legislação de regência do Cooperativismo e não fazendo jus a benefício fiscal, conforme demonstrado e comprovado pelo fisco.

A remuneração indireta dos dirigentes de cooperativa de usuários de serviços de saúde, a falta de alternância de poder na administração da cooperativa de usuários ou consumidores de serviços de saúde (dirigentes, sempre os mesmos, que se perpetuam indefinidamente na administração, são os verdadeiros donos), são distorções decorrentes da falta de controle e de participação dos adquirentes de planos de saúde na administração efetiva da cooperativa de usuários de serviços de saúde (falta de *affectio societatis*), conforme demonstrado e comprovado pelo fisco, implicam inarredável violação do art. 182 do RIR/99 e a cooperativa fica sujeita às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Portanto, a COOPUS, à luz da legislação tributária, não tem benefício fiscal; não faz jus a tratamento tributário favorecido; está sujeita à tributação normal: IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, assim como qualquer outra pessoa jurídica de direito privado.

Resta, portanto, quanto ao mérito, apenas a apreciação do regime de tributação que a Fiscalização aplicou.

LUCRO ARBITRADO INCABÍVEL. ELEMENTOS DE PROVA FORNECIDOS À FISCALIZAÇÃO SUFICIENTES PARA APURAÇÃO DO LUCRO REAL TRIMESTRAL. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO FISCAL.

Quanto ao arbitramento do lucro, os reclamos do sujeito passivo, nas razões do recurso, procedem.

Intimada a contribuinte apresentou:

a) Livros Diário e Razão dos anos-calendário 2010 e 2011 (e-fls. 39/501, 2300/2326, 2365/2593, 4264/4325, 4369/4436 e 4482/4998);

b) Balancetes contábeis mensais (e-fls. 650/1052, 2594/2633, 4326/4365 e 4437/4476);

c) Balancetes de Suspensão/Redução mensais de apuração do IRPJ e da CSLL, anos-calendário 2010 e 2011. Informou adições e exclusões, DRE e ainda, apresentou o Balancetes Anuais (e-fls. 2212/2224 e 2252/2264);

d) Balancetes Mensais de apuração da Cofins e PIS mensais, anos-calendário 2010 e 2011 (e-fls. 2285/2299 e 2336/2347);

e) Fluxo de Caixa reapresentado (e-fls. 44431/44454/44457).

f) Balanço Patrimonial 2010, 2011 e 2012 (e-fls 1821/1826, 2634/2637, 4366/4368 e 4477/4480);

g) Relação de receitas 2010 e 2011 (e-fl. 44421 e 44553).

Entretanto, a Fiscalização da RFB, por fim, intimou a contribuinte a apresentar os Balancetes de apuração do IRPJ e CSLL, Lucro Real (trimestral), bem como fazer a transcrição deles no Livro Lalur.

A contribuinte, em resposta, argumentou que a Fiscalização já estava de posse de todos os dados para fazer apuração trimestral do Lucro Real, e não fez os Balancetes Trimestrais e, por conseguinte, não transcreveu para o Lalur.

Então, a Fiscalização -argumentando que não tinha condições de fazer os Balancetes (trimestrais), imputou o Arbitramento do Lucro, de ofício, para os citados anos-calendário.

Nesse sentido, consta do Termo de Ação Fiscal quanto ao Arbitramento do Lucro de Ofício (e-fls. 3211/), *in verbis*:

(...)

IX – DO ARBITRAMENTO DO LUCRO

338. *Conforme já explanado anteriormente, o Superintendente da COOPUS, o Sr Arlei Antonio, a Sra Elizabeth C. Hardman (cooperada), o Sr. Gustavo Polli Antonio (cooperado) e o Sr. Vanderlei Aparecido Pereira (Diretor Presidente da COOPUS) auferiram rendimentos provenientes da COOPUS indiretamente, através de empresas que prestavam serviços para a mesma em que todos tinham participação societária, exceto o Sr. Vanderlei.*

339. *Conforme o disposto artigo 182, § 3º do RIR/99, é vedado qualquer espécie de benefício ou vantagem em favor de quaisquer associados, violação que impede que uma cooperativa possa se beneficiar da isenção tributária, ficando submetida às mesmas normas de incidência do imposto aplicáveis às demais pessoas jurídicas.*

340. *E o regime geral de apuração é o Lucro Real Trimestral conforme a legislação de regência.*

341. *Visando a correta apuração dos valores devidos de IRPJ/CSLL/PIS/COFINS, a fiscalizada foi intimada várias vezes a refazer sua escrita para o Lucro Real Trimestral, apresentando os Livros Diário e Razão devidamente assinados, os balanços trimestrais devidamente assinados, o LALUR, o DACON acompanhado de demonstrativos detalhados de apuração do PIS/COFINS não cumulativos, etc.*

342. *Até a presente data, não apresentou os livros e documentos solicitados pela sistemática do Lucro Real, se limitando a dizer que entende ser isento desses tributos por ser uma cooperativa e que por isso não irá refazer sua escrita.*

343. *Neste ponto é mister esclarecer que a escrituração apresentada é bastante simplificada (feita para uma cooperativa) e contribuinte disponibilizou apenas os balancetes mensais e não trimestrais.*

344. *Ademais, é mister esclarecer que há várias rubricas extra contábeis de adições, exclusões e valores com efeitos em exercícios futuros, a serem computados ao lucro líquido.*

345. *Com efeito, existem valores que devido a sua natureza fiscal não devem constar da escrituração contábil, ou estão em valores diferentes dessa escrituração e devem ser apurados exclusivamente em Livros ou registros contábeis auxiliares, mas deverão constar obrigatoriamente no LALUR.*

346. *Mas mesmo que fosse possível utilizar essa escrituração há vários requisitos previstos na legislação tributária para que uma pessoa jurídica possa efetuar a sua tributação pela sistemática do Lucro Real.*

347. *Para que possamos fazer um estudo técnico bastante elucidativo, trazemos à presente, partes do brilhante voto do Conselheiro Francisco Alexandre dos Santos Linhares, proferido no Acórdão 1102-001.191, no Processo 10830.720848/2012-81*

do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda.

348. Assim, a seguir transcrevemos partes do brilhante voto do Conselheiro e grifamos algumas explicações bastante elucidativas: (...).

349. Conforme é cediço, mesmo após várias intimações, o contribuinte não fez a sua escrita, ou seja, não apresentou o Livro Diário e o Livro Razão pela sistemática do Lucro Real trimestral, também não apresentou balanços trimestrais e nem, tampouco, apresentou o LALUR dos anos-calendário 2010 e 2011.

350. Portanto, conforme muito bem explanado pelo ilustre Conselheiro do CARF, há três requisitos imprescindíveis para a apuração pela sistemática do Lucro Real :

i. existência de regular escrituração contábil, em livros revestidos de formalidades legais que permitam a verificação pela autoridade tributária;

ii. a elaboração de demonstrações financeiras (balanços ou balancetes) com a apuração dos resultados contábeis em período coincidente com o período de apuração adotado para a apuração do IRPJ;

iii. a demonstração do Lucro Real, mediante escrituração de todos os ajustes extra contábeis no livro próprio denominado LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real).

351. Quanto ao item “i.”, os livros Diários (2010/2011) apresentados a esta fiscalização não foram registrados na Junta Comercial e não houve a transcrição do balanço trimestral nos mesmos, nem tampouco, apresentou a Escrituração Contábil Digital através do SPED.

352. Quanto ao item “ii. ”, não houve a apresentação dos balanços trimestrais de 2010/2011.

353. Quanto ao item “iii. ”, não houve a apresentação do LALUR de 2010 e 2011, que deveria conter a demonstração do lucro real e os ajustes extra contábeis.

354. Portanto, esses vícios insanáveis, quais sejam, a escrituração apresentada sem as devidas formalidades legais, a falta de apresentação de balanços trimestrais e ausência de seu respectivo registro no Diário ou no LALUR, bem como, a falta de apresentação do LALUR, impedem a apuração do Lucro Real Trimestral como exige a legislação tributária.

355. Assim, portanto, não sendo possível a apuração do Lucro Real Trimestral em vista dos vícios insanáveis, torna-se imperativo o arbitramento do lucro, com a consequente apuração do PIS/COFINS no sistema cumulativo tendo em vista art. 10, inciso II da Lei nº 10.833/2003 (Lucro Arbitrado).

356. Para um melhor esclarecimento, transcrevemos abaixo o artigo 530 do RIR/99:(...).

357. Portanto, ao apresentar o Livro Diário sem o devido registro na Junta Comercial (e sem a transcrição do balanço), a falta de apresentação do LALUR, e a falta de apresentação das demonstrações financeiras – balanço trimestral – se amoldam perfeitamente nos incisos I e VIII (LALUR) do artigo 530 do RIR/99.

358. O lançamento far-se-á de acordo com o artigo 532 do RIR/99, sendo o lucro arbitrado tomando-se por base os valores apostos no demonstrativo do item “46-”: (...)

359. Conforme o disposto no artigo 518 e 519 do RIR/99 (art. 15 e 16 da Lei 9.249/95), o percentual a ser aplicada sobre a receita bruta conhecida para a apuração do Lucro Arbitrado será de **38,4% (32% acrescidos de 20%)**, tendo em vista tratar-se de atividade de prestação de serviços em geral.

X – DOS MONTANTES TRIBUTÁVEIS

360. Para o cálculo dos valores devidos, serão utilizados os saldos mensais dos balancetes apresentados pelo contribuinte no curso desta fiscalização, sintetizados nos balancetes de 2010 e 2011:

• Classificação 3 – Descrição - RECEITAS – CONTRAPRESTAÇÕES EFETIVAS DE PLANOS - contas contábeis de níveis 31111, 31211, 32111, 33114, 34118 e 34211.

361. Os valores do presente lançamento serão apurados através da sistemática pelo Lucro Arbitrado, de acordo com os demonstrativos de apuração do IRPJ/CSLL/PIS/COFINS, a seguir discriminados:

R\$	Receita Bruta -Balancetes Mensais (R\$)	IRPJ Coeficiente arbitramento 38,4% Alíquota 15% + adicional 10% (R\$)	CSLL Coeficiente arbitramento 32% Alíquota 9% (R\$)	COFINS cumulativo alíquota 3% (R\$)	PIS cumulativo alíquota 0,65% (R\$)
jan/10	2.374.606,13	554.127,27	168.038,18	71.238,18	15.434,94
fev/10	1.724.365,58			51.730,97	11.208,38
mar/10	1.735.687,38			52.070,62	11.281,97
abr/10	1.785.357,38	513.432,92	155.829,88	53.560,72	11.604,82
mai/10	1.849.300,93			55.479,03	12.020,46
jun/10	1.776.101,32			53.283,04	11.544,66

Processo nº 10830.726440/2015-66
Acórdão n.º 1301-003.468

S1-C3T1
Fl. 46.353

jul/10	2.043.386,80	53.685,77	167.905,73	61.301,60	13.282,01
ago/10	1.922.377,56			57.671,33	12.495,45
set/10	1.864.295,76			55.928,87	12.117,92
out/10	1.601.715,69	467.936,97	142.181,09	48.051,47	10.411,15
nov/10	1.684.861,67			50.545,85	10.951,60
dez/10	1.650.266,07			49.507,98	10.726,73
	22.012.322,27	R\$ 2.089.182,94	R\$ 633.954,88	R\$ 660.369,67	R\$ 143.080,09

R\$	Receita Bruta -Balancetes Mensais (R\$)	IRPJ Coeficiente arbitramento 38,4% - Alíquota 15% + 10%adicional (R\$)	CSLL Coeficiente arbitrament o 32% - Alíquota 9% (R\$)	COFINS cumulativo alíquota 3% (R\$)	PIS cumulativo alíquota 0,65% (R\$)
jan/11	1.616.487,60	467.271,05	141.981,31	\$ 48.494,63	10.507,17
fev/11	1.664.806,79			\$ 49.944,20	10.821,24
mar/11	1.648.612,37			\$ 49.458,37	10.715,98
abr/11	1.835.418,44	493.938,29	149.981,49	55.062,55	11.930,22
mai/11	1.678.416,59			50.352,50	10.909,71
jun/11	1.693.855,45			50.815,66	11.010,06
jul/11	1.337.675,07	447.951,85	136.185,55	40.130,25	8.694,89
ago/11	1.697.561,45			50.926,84	11.034,15
set/11	1.693.428,57			50.802,86	11.007,29
out/11	1.681.757,29	481.728,23	146.318,47	50.452,72	10.931,42
nov/11	1.688.446,87			50.653,41	10.974,90
dez/11	1.710.298,25			51.308,95	11.116,94
	19.946.764,74	1.890.889,42	574.466,82	598.402,94	129.653,97

Obs: Nesses valores, em ambos os anos-calendário, não estão computados a multa de ofício de 150% e os juros de mora.

(...)

Data venia, as razões da Fiscalização para o Arbitramento do Lucro não merecem prosperar.

No caso, conforme Balancetes Mensais a fiscalizada - cumprindo intimação fiscal (e-fls. 2282/2284) - apurou IRPJ, CSLL, PIS (regime não cumulativo) e Cofins (regime não cumulativo), entregando os Balancetes à Fiscalização (e-fls. 2285/2299).

A Fiscalização tinha, possuía, condições plenas, elementos suficientes, de apurar o lucro real trimestral com base nos livros e documentos apresentados pela contribuinte durante o procedimento de fiscalização.

Houve precipitação da Fiscalização na adoção do Lucro Arbitrado.

Ora, se a escrituração contábil, os Balancetes Mensais de Suspensão/redução, lucro real anual, serviram para o Fisco extrair a Receita Bruta Tributável, pelo não qual não serviram para apuração do Lucro Real Trimestral? Nos Balancetes Mensais constam os valores das despesas, das adições e das exclusões.

Quando o Fisco aproveita a receita bruta a partir da escrituração contábil, balancetes mensais e anual, também deveria aproveitar as despesas, desde que demonstradas, comprovadas pelo sujeito passivo; deveria ter intimado, especificamente, para comprovação das despesas que poderia ter dúvida. Mas não! Simplesmente procedeu a mudança do regime de tributação, aplicando o regime de apuração, de ofício, mais gravoso.

O sujeito passivo, de forma veemente, levanta-se contra o Lucro Arbitrado e com razão.

A propósito, transcrevo as razões da defesa do sujeito passivo, que resumem, de forma veemente, a irresignação, pugnando pela inaplicabilidade, no caso, do Lucro Arbitrado, *in verbis*:

(...)

6. ARBITRAMENTO COMO MEDIDA EXTREMA: CONTABILIDADE DA COOPERATIVA PERMITE APURAÇÃO DO LUCRO REAL

(...)

Com efeito, sendo certo que a regra geral para a tributação do lucro pelo IRPJ e CSLL, aberta a qualquer pessoa jurídica independente de porte econômico ou atividade, é a sistemática conhecida como Lucro Real que tem sua apuração partindo do resultado apurado na contabilidade, não poderia a fiscalização desprezar o conteúdo da escrituração contábil sem trazer prova cabal da sua imprestabilidade. Lamentavelmente, não foi o que fez o Fisco!

Compulsando as primeiras mil páginas do processo disponibilizado em arquivos digitais (as 40.000 seguintes são

desprezíveis), encontra-se cópia do Livro Diário da Impugnante dos anos de 2010 e 2011 (pág. 39/163). Nas páginas seguintes, foram acostados pelo próprio Agente do Fisco as cópias do Livro Razão (pág. 164/501) contendo o registro de todas as operações de todo o período fiscalizado.

*Para que não se tenha dúvida, reiterando o pedido da fiscalização esses mesmos documentos (**Livro Diário, Livro Razão e Balancetes dos anos de 2010 e 2011**) foram novamente apresentados e juntados aos autos (pag. 4.260 até pag. 4.993) de forma repetida, contendo a regular escrituração contábil da Cooperativa que, como é do conhecimento geral, além de ser submetida à Auditoria Externa Independente (DOCs. 04 e 05), essas demonstrações financeiras são encaminhadas regularmente para a Agência Reguladora (ANS) (DOC. 06). Como se isso não bastasse, as demonstrações financeiras depois de auditadas são publicadas em jornal de circulação nacional (DOC. 07).*

Portanto, ao contrário do que consta na (...) fundamentação adotada nos Autos de Infração, a escrituração contábil existe e os documentos comprobatórios foram entregues pela fiscalizada e recebidos pelo Fisco, examinados e acostados aos autos sem qualquer ressalva.

Além desses documentos, veja-se a expressa intimação do Fisco (pág. 639):

"II - Visando confirmar as informações prestadas,** apresentar, no prazo de 30 dias, relativos aos anos-calendário de **2010 e 2011:

- **Balancetes mensais** ou equivalentes (analíticos e sintéticos);*
- Cópia das **Demonstrações de Resultado do Exercício** anuais ou equivalentes (analíticas e sintéticas): (grifos conforme o original).*

*Sublinhou e negritou o próprio agente do Fisco o conteúdo relevante da sua Intimação, qual seja, a apresentação dos "Balancetes Mensais" e das "Demonstrações de Resultado do Exercício **anuais ou equivalentes**", tudo isso "visando confirmar as informações prestadas" que estavam registradas no **Livro Diário e Livro Razão** que já haviam sido apresentados.*

*Essa intimação foi prontamente atendida pela Fiscalizada, tanto que os **Balancetes Mensais** foram inicialmente acostados nas págs. 650/1.052 (e novamente incluídos em duplicidade na escrituração acostada nas págs. 4.260/4.993) dos quais é possível destacar o resultado contábil apurado em cada mês, aqui indicados a título de exemplo os **resultados** apontados em cada mês do primeiro trimestre de 2010:*

JANEIRO/2010 - resultado positivo... R\$ 547.598,50 - pag. 663

FEVEREIRO/2010 - resultado positivo....R\$ 442.620,77 - pág. 670/677

MARÇO/2010 - resultado positivo..... R\$ 212.553,94 - pág. 684/692

Seria enfadonha a transcrição de todos os resultados mensais do período fiscalizado, mas os documentos indicados são suficientes para demonstrar: (i) a existência de consistente escrituração contábil; (ii) existência de balancetes com apuração de resultados mensais; e (iii) a ampla possibilidade de apurar o "Lucro Real", até mesmo tomando o **resultado contábil** positivo sem ajustes, se entendia o Fisco pela tributação dos resultados da Cooperativa; e (iv) (...).

Essas apurações de resultados MENSAIS aparecem consolidadas em demonstrativos que indicam também os **resultados anuais**, como se vê na pág. 842 (**R\$ 1.697.912,50 - resultado positivo** do ano de 2010. Na pág. 4.452 aparecem todos os resultados mensais de 2011 e **resultado anual negativo de (R\$ 51.304,74)**, resultado que se confirma no balanço anual completo e assinado que está acostado nas págs. 4.473/4.475 (balanço anual de 2011), apontando **resultado negativo** no valor arredondado de (R\$ 51.305).

Como já anotado, a (...) acusação do Fisco pode ser contrastada, também, pelo fato das demonstrações financeiras da Impugnante serem submetidas à auditoria externa, por meio de Auditoria Independente registrada na CVM por exigência da Agência Nacional de Saúde. Desde o ano 2.001, os Pareceres da Auditoria externa atestam a regularidade da escrituração contábil da cooperativa, como também aconteceu com a escrituração e balanços dos anos de 2010 e 2011, como atestam os Pareceres ora juntados (DOCs. 04 e 05).

Portanto, é inverídica a acusação de que a pessoa jurídica fiscalizada "não possui escrituração na forma das leis comerciais e fiscais", como indevidamente aparece no fundamento para o Auto do IRPJ, assim como é condenável a indicação do Fisco que consta no Auto da CSLL, com a falsa acusação de que "o contribuinte, notificado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, **conforme Termo de Início de Fiscalização** e termo (s) de intimação em anexo, deixou de apresentá-los" (grifos acrescidos). Os documentos referidos neste tópico são suficientes para comprovar o FALSO RELATO DO FISCO!

Ainda mais, se o objetivo era lavrar Auto de Infração a qualquer custo, ao desconsiderar a escrituração da pessoa jurídica e insistir na tributação dos seus resultados, o contraditório procedimento fiscal deveria avançar para a apuração do "Lucro Real" (e também a base de cálculo da CSLL) em cada período de apuração, mediante ajustes extracontábeis específicos que entendesse pertinentes (por exemplo, glosa de pagamentos de serviços à CONEMP e BEAR), e não partir para o precipitado arbitramento escorado em falso fundamento. É o que determina o art. 249 do RIR/99:

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração:

[...]

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

*Assim, o indevido e precipitado arbitramento dos lucros, aliado à falsa acusação de inexistência de escrituração contábil sobejamente demonstrada, assim como à contraditória acusação de inexistência de **balancetes** que, ao contrário da acusação, estão juntados pelo próprio Fisco e foram confessadamente utilizados para extração dos "montantes tributáveis", são vícios que exigem o pronto cancelamento dos questionados Autos de Infração pelas Autoridades Julgadoras.*

7. DÚVIDAS E TITUBEIOS DA FISCALIZAÇÃO SOBRE O REGIME DE TRIBUTAÇÃO - LUCRO REAL DEMONSTRADO NÃO PODE SER IGNORADO

Pelo Termo de Intimação Fiscal nº 00504/13/11, lavrado em 18/11/2014 (item 174 do Relatório de Ação Fiscal), o Agente do Fisco deixou registrada a sua própria incerteza quanto à possibilidade de exigir o IRPJ e a CSLL da pessoa jurídica fiscalizada, cuja contabilidade era objeto de exaustivo exame. No referido documento de Intimação, escreveu o Agente do Fisco (pág. 2.201):

Nesse ponto, preliminarmente é mister esclarecer que ainda não se sabe se haverá valores a serem lançados de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sob a sistemática do Lucro Real. (grifos acrescidos)

De fato, somente o contribuinte possui todas as informações em sua contabilidade que poderiam sanear essas dúvidas e estaria exercendo seu direito à AMPLA DEFESA, (grifos são do original).

O relato da fiscalização, além de confirmar as dúvidas e titubeios no encadeamento da investigação das operações de sociedade cooperativa, é mais uma prova inequívoca da pré-disposição do Agente do Fisco em insistir na acusação com falsa premissa.

(...)

No entanto, quer a Impugnante destacar que, embora não pudesse concordar com a exigência abusiva que estava sendo solicitada na Intimação, sob protestos apresentou sua resposta anexando novamente os "balancetes dos anos-calendário de 2010 e 2011", assim como preparou e apresentou à fiscalização a solicitada "DIPJ dos anos-calendário de 2010 e 2011", conforme se vê da petição anexada na pág. 2.206. Esses documentos foram

recebidos pelo Agente do Fisco, conforme consta do expresso registro no item 175 do "Relatório de Ação Fiscal", nos seguintes termos:

175. Em petição protocolada em 17/12/2014, a fiscalizada prestou esclarecimentos e apresentou o Balancete dos anos calendário de 2010 e 2011, bem como as DIPJ dos mesmos anos- calendário. (grifos acrescidos)

Conforta verificar que, nesse ponto, zelou o Auditor Fiscal para que esses documentos, tempestivamente apresentados pela Fiscalizada, viessem todos para os autos, estando anexados a partir da pág. 2.212.

No entanto, merece repúdio constatar que mesmo tendo cumprido a intimação contra a sua vontade, apresentando "as planilhas de apuração do IRPJ/CSLL, balancetes dos anos de 2010 e 2011 e DIPJ AC 2010 e 2011", como está confirmado no item 179 do "Relatório de Ação Fiscal", esses documentos foram sumariamente ignorados pela fiscalização, sem qualquer justificativa ou outra consideração.

Se o objetivo do Fisco era apurar o denominado "Lucro Real", tanto que intimou a pessoa jurídica para essa apuração, não poderia sumariamente ignorar a demonstração feita pela Fiscalizada que está juntada aos autos. Com efeito, na **página 2.212** há quadro demonstrativo com detalhamento da apuração da **base de cálculo do IRPJ (lucro real) em todos os meses do ano calendário de 2010, tanto na forma mensal, como acumulada em 31.12.2010 (anual)**, contendo

- a) O resultado contábil de cada período;
- b) As adições exigidas pela legislação tributária;
- c) As exclusões autorizadas pela legislação;
- d) O **LUCRO REAL** (base de cálculo do IRPJ);
- e) O Imposto devido (IRPJ) devido pela alíquota de 15%
- f) O adicional calculado pelo percentual de 10%
- g) O valor do **IRPJ A RECOLHER** em cada mês (estimativas) e no final do período base (31/12/2010)

Essas mesmas informações estão detalhadas na página seguinte (pág. 2.213) no tocante à apuração da **CSLL** do mesmo ano calendário (**2010**), assim como nas páginas 2.218 em diante estão anexadas as apurações da base de cálculo do **IRPJ** (Lucro Real) e da **CSLL**, relacionadas com o ano calendário de **2011**.

Não contente a Fiscalização com todas essas apurações fiscais, **realizadas pela Autuada** (..), avançou o Fisco para também exigir as apurações de COFINS e PIS do mesmo período, alertando que "**é facultado (poderá) ao contribuinte deduzir custos da apuração do PIS e da COFINS**" (pelo regime não

cumulativo), "mas se o contribuinte não quiser exercer o seu direito de deduzir esses valores na apuração do PIS e da COFINS, que é facultativo, não há problema algum" (Item 179 do Relatório de Ação Fiscal - Pág. 2.249 dos autos). Pela Intimação Fiscal nº 00504/13/14, reiterou a fiscalização o pedido para que fossem apresentados (pág. 2.349):

"Demonstrativos detalhados de apuração do PIS e da COFINS anos -calendário 2010 e 2011, na sistemática de apuração da não -cumulatividade, com alíquota de 7,6%."

*Parece até enfadonho repetir, mas o equívoco e o titubeio da fiscalização são estonteantes e por demais evidentes! No entanto, a despeito de não concordar com a indevida exigência, apressou-se a Fiscalizada mais uma vez em apresentar as apurações mensais da **COFINS** e do **PIS** dos anos de 2010 e 2011, com a indicação de créditos da não-cumulatividade na forma indicada na Intimação, documentos que estão anexados nas págs. **2.285 até 2.299**, acompanhados de novas cópias de contas do Livro Razão (pag. 2.300/2.326), e que também foram sumariamente ignorados, sem qualquer justificativa.*

Ora, não parece crível que depois de todos esses desacertos e titubeios por parte da Fiscalização, viesse o Agente do Fisco a enveredar por outro caminho, tendo a ousadia de intimar a fiscalizada para que fosse refeita a sua escrituração contábil e, agora, para que fosse apresentada a apuração na forma de "Lucro Real Trimestral". Mais repugnante, ainda, a justificativa relatada no item 189 do mencionado "Relatório de Ação Fiscal", grifado e sublinhado nos seguintes termos:

189. Ora, o que se intencionava, até aquele momento, era não onerar desnecessariamente o contribuinte com a solicitação de Livros/documentos que sabidamente não seriam usados" (grifos conforme o original)

*Não é necessário maior esforço para reconhecer que o relato do Fisco atenta contra os princípios da moralidade e da lealdade que devem nortear a administração tributária, além de revelar juízo de incerteza do próprio Fisco ao demonstrar que não estava se pautando pela aplicação de qualquer lei, mas por procedimento cuja intenção declarada "era não onerar desnecessariamente o contribuinte". No entanto, o procedimento adotado foi exatamente outro, **onerando demasiadamente** a pessoa jurídica com sucessivas idas e vindas, com solicitação de documentos comprovadamente não utilizados e inúteis, culminando com o abusivo e indevido arbitramento na forma onerosa em que foi consumado!*

*Sim, abusivo e indevido o arbitramento, na medida em que a Fiscalizada, atendendo o Termo de Início de Fiscalização, já havia apresentado a regular escrituração do Livro Diário dos anos de 2010 e 2011, "em arquivo digital (PDF) compactados em um CD", conforme consta da petição levada ao protocolo da DRF-Campinas dois anos antes, ou seja, em **28/08/2013** (pág.*

2.644), assim como novamente reproduzidos e digitalizados para serem duplicados nos autos (pág. 4.260/4.993).

Mais repugnante é a simplória alegação para a desconsideração sumária da escrituração contábil, cuja acusação, registrada em diferentes passagens, merece ser aqui transcrita para correta formação do juízo dos julgadores:

"Entretanto, a escrituração apresentada não é hábil para a apuração do Lucro Real Trimestral e não é hábil para apuração do PIS e da COFINS não cumulativos", (pág. 2.657).

Quais seriam essas razões de imprestabilidade, aqui não reveladas? Continua a acusação:

"Assim, visando o atendimento da AMPLA DEFESA e para que o contribuinte não seja eventualmente PREJUDICADO COM A APURAÇÃO INCORRETA DE IRPJ/CSLL/PIS/COFINS, em vista da sua escrituração não ser adequada para apuração do Lucro Real por seguir o padrão da ANS, é necessário que a sua escrituração, referente ao ano-calendário 2010/2011, sejam refeitas", (grifos conforme o original)

(...)

Ora, bastaria aplicar a legislação tributária (RIR/99, art.335) e adicioná-las para apuração do Lucro Real, como fez a Fiscalizada nos demonstrativos apresentados de apuração do IRPJ (Lucro Real) e da CSLL, em atendimento de Intimações da própria Fiscalização, conforme se vê dos documentos anexados nas págs. 2.212 a 2.223 que foram sumariamente ignorados, sem qualquer análise do Fisco.

Os subseqüentes relatos da fiscalização acenam exatamente para essa possibilidade, como se vê do tópico 193 do "Relatório de Ação Fiscal", aqui reproduzido:

193.Na verdade, existem valores (rubricas) que devido a sua natureza fiscal não devem constar da escrituração contábil, ou estão em valores diferentes dessa escrituração e devem ser apurados exclusivamente em Livros ou registros contábeis auxiliares, mas deverão constar obrigatoriamente no LALUR. (grifos conforme o original)

*Ora, se a fiscalização insiste na tributação dos resultados da Cooperativa e atesta que identificou "valores (rubricas) que devido a sua natureza fiscal não devem constar da escrituração contábil", caberia discriminá-los e, ato contínuo, promover o ajuste ao resultado contábil mediante simples **adição**, para apuração do Lucro Real nos termos do art. 249 do RIR/99 já mencionado. Mas, não basta escrever que "existem valores (rubricas)" e sublinhar e negritar o texto, pois a acusação não pode ser vaga! Quais seriam essas "rubricas" e quais seriam esses "valores"? Quem acusa tem o ônus de indicar e comprovar*

Portanto, se alguma precariedade pode ser extraída do exame dos autos, essa precariedade está direcionada seguramente para a qualidade do trabalho fiscal, não para a escrituração do contribuinte.

(...)

Portanto, tendo a fiscalização ignorado a demonstração de Lucro Real apresentada sob intimação, sem qualquer justificativa ou apreciação, é discricionário e arbitrário o precipitado arbitramento do lucro, impondo-se o pronto cancelamento dos questionados Autos de Infração.

8. IMPOSSÍVEL ELEIÇÃO DISCRICIONÁRIA DE FORMA DE TRIBUTAÇÃO MAIS GRAVOSA IMPOSTA PELO FISCO

Como se viu das transcrições das intimações em tópicos precedentes, utilizou-se o Fisco da técnica do arbitramento de forma precipitada, indevida, arbitrária e discricionária.

Se não bastassem todas as razões de contrariedade já oferecidas, é preciso insistir que não é admissível que venha o Fisco escolher a medida extrema do arbitramento como forma de tributação, principalmente quando não descartada a escrituração contábil e, ainda que a contragosto, foi apresentada pela Fiscalizada a demonstração do Lucro Real, de forma mensal e anual. Diante desse quadro, a opção pelo Fisco de forma de tributação mais gravosa é vício incontornável que condena todo o procedimento fiscal.

Tomando-se somente o IRPJ como exemplo, não é preciso maior esforço para essa demonstração, como se extrai do quadro que segue

<i>Tributos e formas de Tributação</i>	<i>2010 R\$</i>	<i>2011 R\$</i>	<i>TOTAL R\$</i>
<i>IRPJ - Lucro Real (mensal, anual ou trimestral)</i>	<i>370.837,03</i> <i>(pág. 2.212)</i>	<i>0,00</i> <i>(pág. 2.218)</i>	<i>370.837,03</i>
<i>IRPJ - Arbitramento (Auto de Infração)</i>	<i>2.089.182,94</i>	<i>1.890.189,41</i>	<i>3.980.072,35</i>

(...)

Sem dúvida, inaplicável no caso o Arbitramento do Lucro.

Durante o curso da fiscalização sempre restou patente à fiscalizada que o regime de apuração do IRPJ e da CSLL seria com base no lucro real.

Em momento algum no procedimento de fiscalização e antes do término da ação fiscal, o sujeito passivo foi intimado (alertado) que poderia sofrer Arbitramento do Lucro se não apresentasse os balancetes de suspensão/redução trimestrais (lucro real trimestral) e que o PIS e Cofins seriam apurados no regime cumulativo.

O sujeito passivo, no caso, é operadora de Planos de Saúde, cujos custos são altos e demonstrados.

Inaplicável o arbitramento do lucro, pois implicou, obliquamente, glosa substancial dos custos/despesas, sem que a escrituração contábil fosse imprestável.

O regime de apuração do lucro por excelência é o lucro real, inclusive nos termos da lei é o lucro real trimestral, se não houver opção formalizada do contribuinte pelo lucro real anual.

Existe discrepância grande, gritante, de apuração com base no lucro real trimestral e no lucro arbitrado, ficando patente que o Fisco optou pelo resultado mais gravoso, pois tinha condições técnicas plenas de fazer o lançamento fiscal no regime do lucro real trimestral.

Ora, o arbitramento do lucro não é opcional nem para o Fisco, nem para o contribuinte (autoarbitramento).

O arbitramento do lucro é excepcional, e cabível apenas nas hipóteses do art. 47 da Lei 8981/95 (base legal dos arts. 530 e 531 do RIR/99), devendo ser demonstrada a imprestabilidade da escrituração contábil, que não é o caso.

Assim, deve-se afastar o Arbitramento do Lucro, pois a Fiscalização tinha condições plenas, elementos da escrituração, suficientes, para apurar o Lucro Real trimestral com base na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, livros contábeis, Balancetes e documentos fornecidos pela contribuinte durante o procedimento de fiscalização. Aliás a própria contribuinte apurou os tributos mensalmente, conforme balancetes de suspensão/redução apresentados à fiscalização, após intimação fiscal.

Nesse sentido também são os precedentes da jurisprudência do CARF, ou seja, pela inaplicabilidade do arbitramento do lucro e que transcrevo, a título ilustrativo, as seguintes ementas:

ASSUNTO:IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário:2011 ARBITRAMENTO. INVESTIGAÇÃO PARCIAL DOS CUSTOS/DESPESAS. Restringindo-se a investigação fiscal a somente alguns itens de custos e despesas e que representam pouco mais de um sexto dos dispêndios informados em DIPJ e dos quais uma parte restou comprovada, descabe o arbitramento procedido Pelo Fisco, posto que não demonstrada a imprestabilidade da escrituração que pudesse levar à medida extrema. Tendo a Autoridade Fiscal se limitado a aferir, apenas parcialmente, os custos/despesas escriturados pela contribuinte e em relação aos quais não encontrou documentação que lhes desse suporte, deveria ter mantido o regime de tributação adotado pela recorrente, no caso, o Lucro Real, e procedido à glosa de tais dispêndios (Acórdão nº 1402-003.424 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, sessão de 19/09/2018, Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator).

ASSUNTO:IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA- IRPJ Ano-calendário:2012 ARBITRAMENTO DO LUCRO. NÃO CABIMENTO. Incabível o arbitramento do lucro quando a fiscalização possuir meios hábeis de apuração direta do Lucro Real.(Acórdão nº 1201-002.262–2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, sessão de 14/06/2018, Luis Henrique Marotti Toselli-Relator).

ASSUNTO:IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário:2008 LUCRO ARBITRADO. Incabível o lançamento do IRPJ mediante arbitramento do lucro quando a autoridade tributária não demonstrar que os vícios, erros ou deficiências contidos na escrituração contábil do sujeito passivo a torna imprestável para identificar a movimentação financeira da empresa ou para determinar o lucro real (Acórdão nº 1201-001.227–2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, sessão de 09/12/2015, Marcelo Cuba Netto - Presidente e Relator).

ASSUNTO:PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. Ano-calendário:2008 ARBITRAMENTO. VÍCIO FORMAL EM ARQUIVOS MAGNÉTICOS. REGISTROS CONTÁBEIS QUE MATERIALMENTE PERMITIAM DETERMINAR O LUCRO REAL.IMPOSSIBILIDADE DE ARBITRAR O LUCRO. 1.É incabível o arbitramento do lucro quando a autoridade fiscal dispõe dos elementos necessários para determinar o lucro real. A existência de vício formal na escrita contábil, seja no Livro Diário ou Razão ou em arquivo magnético, não se constituiem causa para desconsiderar a escrita e tampouco arbitrar o lucro nos casos em que o contribuinte demonstra os meios pelos quais apurou o lucro real.Precedentes acórdão 1402-001.291,j.05/12/2012; acórdão 1055.030/1990, 1º Conselho de Contribuintes, publicado no D.O.U em 22.02.1991, acórdão 103-10.805, Sessão de 12 de novembro de 1990; acórdão nº 108-07.265, Sessão de 29 de janeiro de 2003). 2. Nos casos em que o contribuinte apresenta livros fiscais e arquivos digitais, não pode a autoridade fiscal aproveitar esta contabilidade para efeitos de apuração da receita tributável e desconsiderar os custos e despesas presentes nestes mesmos documentos. 3. Entendendo a autoridade fiscal que determinados custos não estão devidamente comprovados, nestes casos, o procedimento é a glosa destes e não o arbitramento do lucro. Recurso Voluntário Provido. (Acórdão nº 1402-001.879–4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, sessão de 26/11/2014, Moises Giacomelli Nunes da Silva - Relator).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Exercício:2009 ARBITRAMENTO DE LUCRO Incabível o arbitramento do lucro quando não comprovados os requisitos taxativos do art. 530, inciso II, do RIR/99, ou seja, a falta de escrituração pelo contribuinte na forma da legislação e/ou a demonstração pela autoridade fiscal de evidentes indícios de fraudes, vícios, erros ou deficiências suficientes a torná-la imprestável. (Acórdão nº 1302-001.449–3ª Câmara/2ª Turma Ordinária, sessão de 29/07/2014, MARCIO RODRIGO FRIZZO - Relator).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. Ano-calendário: 2006 ARBITRAMENTO. VÍCIOS NA ESCRITA. REGISTROS CONTÁBEIS QUE MATERIALMENTE PERMITIAM DETERMINAR O LUCRO REAL. IMPOSSIBILIDADE DE ARBITRAR O LUCRO. É incabível o arbitramento do lucro quando a autoridade fiscal dispõe de todos os elementos necessários para determinar o lucro real. A existência de vício formal na escrita contábil, seja no Livro Diário ou Razão, não se constitui, por si só, em causa para desconsiderar a escrita e tampouco arbitrar o lucro nos casos em que o contribuinte demonstra os meios pelos quais apurou o lucro real. Caso a autoridade fiscal entenda que deve ser glosadas determinados custos ou incluir receita na base de cálculo, nada impede que assim proceda. Recurso de Ofício Negado. (Acórdão nº 1402-001.291-4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, sessão de 05/12/2012, Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2005 ARBITRAMENTO DO LUCRO. FORMA DE APURAÇÃO DO RESULTADO.DESCABIMENTO. O arbitramento do lucro não é penalidade, sendo apenas mais uma forma de apuração da base de cálculo do imposto devido. Não configurada a hipótese legal de falta de apresentação de livros e documentos, incabível a figura do arbitramento. (Acórdão nº 1803-01.391-3ª Turma Especial, sessão de 04/07/2012, Selene Ferreira de Moraes – Presidente e Relatora).

LUCRO ARBITRADO — O arbitramento é medida extrema que só se justifica no caso de absoluta falta de condição de apurar o imposto devido no período base. Quando não há deficiências na escrituração, sendo a escrituração suficiente para determinar o lucro real, incabível o arbitramento do lucro. Recurso voluntário negado. (Acórdão nº 1401-00.248 — 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão 21/05/2010, Alexandre Antonio Alkmim Teixeira — Relator).

A não apresentação de balancetes trimestrais de suspensão/redução e a não transcrição no livro Lalur, por si só, não são razões suficientes para o arbitramento do lucro. Inclusive, a Súmula CARF nº 93 dispensa a transcrição dos balancetes de suspensão/redução no Lalur.

Portanto, é improcedente o arbitramento do lucro, no caso.

Prejudicados os lançamentos reflexos (CSLL, PIS e Cofins) bem como as sujeições passivas solidárias imputadas.

Prejudicado, também, o recurso de ofício.

Por tudo que foi exposto, voto para:

Processo nº 10830.726440/2015-66
Acórdão n.º **1301-003.468**

S1-C3T1
Fl. 46.365

a) rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, DAR provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo para cancelar integralmente o crédito tributário e, como consequência, considerar prejudicados os recursos dos coobrigados;

b) negar provimento ao recurso de ofício.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Nelso Kichel