



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16095.720155/2013-17
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.847 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 09 de novembro de 2021
Recorrente UNIMED DE GUARULHOS-COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

ATO COOPERATIVO. RECEITAS DE INTERCÂMBIO.

As receitas de intercâmbio, por consistirem em valores transferidos entre cooperativas associadas, encaixam-se na definição legal de ato cooperativo do artigo 79 da Lei 5.764/1971, não podendo ser alcançadas pela tributação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Edeli Pereira Bessa que votou pelo não conhecimento. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por dar-lhe provimento parcial com retorno dos autos à turma a quo. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Caio Cesar Nader Quintella.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo em face do acórdão 1201-001.414, que deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a inexistência de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada (o que resultou no cancelamento da infração 001, mantendo-se a infração 002, relativa à revisão da apuração do lucro real por inobservância dos requisitos para a classificação de atos cooperativos). A decisão foi assim ementada e decidida:

Acórdão recorrido 1201-001.414

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

AUSÊNCIA DE NULIDADES.

Não houve cerceamento do direito de defesa do contribuinte e o lançamento se encontra devidamente motivado e enquadrado nos dispositivos legais pertinentes.

COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. ATOS NÃO COOPERATIVOS.

O encaminhamento de usuários da cooperativa a terceiros não associados, mesmo que complementar ou indispensável à boa prestação do serviço profissional médico, constitui ato não cooperado.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INSUFICIÊNCIA DE PROVAS.

No âmbito da presunção legal do art. 42 da Lei 9.430/1996, cabe ao contribuinte o ônus da prova da origem dos depósitos, bem como do correto oferecimento da respectiva receita à tributação ou da circunstância de não se tratar de receita ou de se tratar de receita não tributável ou isenta. Contudo, no caso, a intimação fiscal não deixou claramente definido quais os depósitos que a fiscalizada deveria comprovar, referindo-se apenas à necessidade de comprovação da diferença entre o total dos valores creditados/depositados e o montante das receitas declaradas em DIPJ, e, ademais, não analisou corretamente a resposta da contribuinte à intimação fiscal, em que foi apresentada a comprovação da escrituração e da origem de montante inclusive superior àquele que foi objeto da intimação.

LANÇAMENTO REFLEXO: CSLL.

Aplica-se ao lançamento da CSLL, no que couber, a mesma solução que foi dada ao IRPJ.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar integralmente as exigências decorrentes da infração 0001 do auto de infração. Vencido o Relator que dava parcial provimento em menor extensão para afastar apenas parte da infração 0001. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro João Thomé.

A Fazenda Nacional foi cientificada dessa decisão e informou que não interporia recurso (fl. 930).

Para contextualizar o tema, segue um resumo da autuação e das razões do acórdão recorrido:

Auto de infração

O auto de infração em discussão foi lavrado para a exigência de IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário de 2009, com multa de 75%. Conforme descreve o relatório da decisão recorrida, a autoridade fiscal entendeu que o sujeito passivo i) não comprovou a origem de R\$ 18 milhões depositados em sua conta bancária; e ii) considerou como ato cooperado o que não é.

Assim foram descritas as infrações no auto de infração do IRPJ (fl. 402):

001 – RECEITAS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS

RECEITAS OPERACIONAIS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS

Receitas operacionais escrituradas e não declaradas, apuradas conforme Termo de Verificação Fiscal e Constatação de Irregularidades em anexo.

[destrincha as datas e os valores apurados]

Enquadramento Legal:

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009:

art. 3º da Lei nº 9.249/95

Art. 247,248, 251 e parágrafo único, 277, 278, 279e 280 do RIR/99.

002 – EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

RESULTADOS DE SOCIEDADE COOPERATIVAS –

INOBSERVÂNCIA DE REQUISITOS

Valores relativos ao resultado de sociedade cooperativas excluídos indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, em razão da inobservância de requisito (s) legal (is) autorizador (es) da não incidência do imposto, conforme Termo de Verificação Fiscal e Constatação de Irregularidade em anexo.

[destrincha as datas e os valores apurados]

Enquadramento Legal:

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009:

art. 3º da Lei nº 9.249/95

Art. 182, 247, e 250 do RIR/99.

Decisão recorrida

Na decisão ora recorrida, o relator original votou por manter parte da autuação por omissão de receitas (infração 001), por entender que “a Contribuinte não se desincumbiu do

ônus de provar a origem dos R\$ 18 milhões, o que inviabiliza considera-lo proveniente de ato cooperado". Nessa parte, observou que, com fundamento no disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, estaria correto o procedimento adotado pela Administração Tributária, para considerar os valores creditados/depositados na conta corrente da Contribuinte como omissão de receita.

Em seguida, o redator original do acórdão recorrido passa a tratar da parcela do auto de infração referente ao ato cooperativo (infração 002), ocasião em que afirma que os resultados de intercâmbio seriam operações realizadas com terceiros não associados e, portanto, consubstanciariam "atos não-cooperativos" que deveriam integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Então, o relator original do acórdão recorrido observa que apenas parte do valor omitido deveria ser tratado como ato cooperativo. Ao constatar que o sujeito passivo não escriturou em separado os resultados das operações com não associados, conclui que autoridade fiscal deveria *"ratear os valores omitidos, considerando parte como oriundo de ato cooperado e parte não, na proporção do percentual de rateio encontrado pelo Sr. AFRF"*. Diante disso, assim orienta seu voto:

Em razão do exposto, deve ser desprovido o pedido para considerar a integralidade do valor omitido como ato cooperativo, mas os percentuais de rateios devem ser aplicados sobre o montante considerado omitido, fruto de depósito bancário de origem não comprovada.

VI. CONCLUSÃO

Dado o exposto, voto no sentido dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, haja vista o dever de a autoridade fiscal ratear os valores omitidos, considerando parte como oriundo de ato cooperado e parte não, na proporção do percentual de rateio encontrado pela autoridade fiscal.

O voto do relator original restou vencido quanto à infração 001, tendo o voto vencedor concluído que *"o valor integral das receitas lançadas pelo fisco como omitidas, tendo por fundamento o art. 42 da Lei 9.430/96, deva ser exonerado"*.

A autuação quanto à infração 002 foi mantida (com base nos fundamentos constantes do voto do relator original), e o presente recurso especial foi admitido para análise de tal exigência sob a ótica de se definir as receitas de intercâmbio seriam ou não atos cooperativos.

Contra a decisão ora recorrida (acórdão 1201-001.414), o sujeito passivo primeiramente opôs embargos de declaração, os quais foram rejeitados pelo despacho de fls. 1.122-1.128, nos seguintes termos:

(...)

Alega a Embargante que o acórdão embargado foi:

i-) omissa e contraditória em relação à necessidade de requantificação dos atos não cooperativos, vez que tendo sido fundamento da decisão que anulou a infração 001, o reconhecimento do erro material na contabilização do intercâmbio como redutor de despesa que em verdade é receita, por consequência, (i) resta reconhecido que as despesas são maiores que as consideradas no Auto de Infração, já que equivocadamente reduzidas pelo intercâmbio e (ii) sendo essas despesas elemento de quantificação do ato

não cooperativo pelo Auto de Infração, se alteradas as despesas, alteradas também tal quantificação do ato não cooperativo;

ii-) omissis e contraditório no que se refere à classificação das receitas dos atos cooperativos, em especial, do intercâmbio. Isto porque, fundamentando a anulação da infração 001, no reconhecimento de que (i) os valores de intercâmbio são receita necessária à sua classificação como ato cooperativo. A obscuridade se refere à menção feita de forma obscura à Recurso Repetitivo não aplicável ao caso em exame no tangente à infração 002.

Não obstante a longa peça de Embargos de Declaração, que faz menção a diversos elementos de prova trazidos aos autos, tenho que o que a ora Embargante considera como sendo omissões, contradições e obscuridades da decisão são, na realidade, inconformidade do Embargante com o racional adotado no acórdão recorrido.

Os Embargos apresentados combatem em toda a sua extensão supostas omissões, contradições e obscuridades decorrentes dos argumentos utilizados para anular a infração 001 e que, do ponto de vista do Embargante, deveria também ser aplicado na análise da infração 002.

Trata-se de clara discordância do julgado, contudo, os Embargos não servem para alterar o julgado embargado em seu mérito mas sim para corrigir eventuais omissões, contradições ou obscuridades. Na ausência de tais vícios, não é possível dar efeito infringente à decisão embargada como quer a Embargante.

Conclusão

Diante do exposto, os presentes Embargos não devem ser admitidos.

O sujeito passivo então interpôs recurso especial pleiteando o cancelamento também da infração 002, relativa à revisão da apuração do lucro real por inobservância dos requisitos para a classificação de atos cooperativos.

O recurso especial do sujeito passivo teve, em um primeiro momento, o seguimento negado, tendo sido admitido após agravo, para discussão da matéria “atos cooperativos e não cooperativos”, sob o aspecto da caracterização das receitas de intercâmbio como ato cooperativo, em relação ao paradigma nº 107-08.683, assim ementado:

Acórdão paradigma 107-08.683

IRPJ – SOCIEDADE COOPERATIVA SINGULAR – INTERMEDIÇÃO PRATICADA POR COOPERATIVA CENTRAL – DESCARACTERIZAÇÃO DAS ATIVIDADES PRATICADAS PELOS ASSOCIADOS COMO ATO COOPERATIVO – IMPROCEDÊNCIA - A prática de atos típicos previstos no estatuto de cooperativa singular por seus associados, realizados por intermédio de cooperativa central da qual é associada, quando não provado infrações à lei geral do cooperativismo, não tem o condão de descaracterizar os atos praticados como próprios de sociedade cooperativa e, portanto, não tributáveis pelo imposto de renda.

Transcrevo a seguir trechos do despacho em agravo de fls. 1.168-1.178, na parte em que admitiu o presente recurso especial:

(...)

O exame do acórdão recorrido evidencia que ali foram analisadas duas infrações, sendo cancelada aquela correspondente à presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada (infração 0001), nos termos do voto vencedor, e mantida aquela decorrente da exclusão de resultado de sociedades cooperativas em montante superior ao apurado pela Fiscalização (infração 0002), nos termos do voto do Conselheiro Relator.

(...)

(...) A infração 0002, ainda em litígio, foi mantida com base nos fundamentos expostos pelo Conselheiro Relator que, por sua vez, invoca a decisão do Superior Tribunal de Justiça em sede de recursos repetitivos para afirmar a incidência tributária sobre os valores auvuados.

(...)

Relativamente à exclusão indevida de resultado de sociedades cooperativas, o voto do Conselheiro Relator, condutor do julgado nesta parte, observa que por não ter a contribuinte destacado as receitas de atos não cooperados em sua escrituração, a Fiscalização promoveu o rateio de despesas e custos da sociedade, "utilizando os dados apresentados pelo próprio contribuinte". E, abordando a alegação de que o intercâmbio representaria ato cooperativo, consigna que:

No que tange à parcela do auto de infração referente ao ato cooperativo, a Contribuinte, em seu Recurso, fundamenta:

“Ora, o intercâmbio insere-se no conceito de ato cooperativo, razão pelas quais as despesas e créditos provenientes do referido sistema não podem ser levadas para fins de tributação, sob pena de preterir o cooperativismo, no qual se assenta a Recorrente...” – fl. 697.

Pois bem. Este capítulo do acórdão deve decidir o que consiste “ato cooperativo” e determinar se o montante fruto de depósito bancário de origem não comprovada deve ser enquadrado como ato cooperativo. Lembro que a Unimed não recorreu do critério de rateio adotado pelo Sr. AFRF.

Pois bem. O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp. nº 58.265/SP, submetido ao rito do art. 543C, da Lei nº 5.869/66, pacificou o entendimento que “as operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam ‘atos não-cooperativos’”.

Esse entendimento, sem nenhuma surpresa, vem sendo adotado pela Corte, e, em razão da semelhança com o caso em análise, merece transcrição a ementa do AgRg no AI nº 1.221.603/SP:

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. COOPERATIVA DE TRABALHO. UNIMED. SERVIÇOS PRESTADOS A TERCEIROS. ATOS NÃO COOPERATIVOS. INCIDÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL SOBRE OS ATOS NEGOCIAIS. TEMA JÁ JULGADO PELA SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543C, DO CPC EM RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. TRIBUTAÇÃO DE DESPESAS. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. APLICAÇÃO DAS SÚMULAS 282 E 356 DO STF.

1. Ato cooperativo é aquele que a cooperativa realiza com os seus cooperados ou com outras cooperativas, sendo esse o conceito que se

extrai da interpretação do art. 79 da Lei nº 5.764/71, dispositivo que institui o regime jurídico das sociedades cooperativas.

2. Na hipótese dos autos, a contratação, pela Cooperativa, de serviços laboratoriais, hospitalares e de clínicas especializadas, atos objeto da controvérsia interpretativa, não se amoldam ao conceito de atos cooperativos, caracterizando-se como atos prestados a terceiros.

3. A questão sobre a incidência tributária nas relações jurídicas firmadas entre as Cooperativas e terceiros é tema já pacificado na jurisprudência desta Corte, sejam os terceiros na qualidade de contratantes de planos de saúde (pacientes), os sejam na qualidade de credenciados pela Cooperativa para prestarem serviços aos cooperados (laboratórios, hospitais e clínicas), deve haver a tributação do IRPJ e CSLL normalmente sobre tais atos negociais.

4. Consoante o julgado no recurso representativo da controvérsia REsp. n. 58.265/SP, "[...] as operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam 'atos não-cooperativos', cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda" (REsp. n. 58.265/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 09.12.2009).

5. A tese de que se trata de tributação sobre uma despesa e não sobre uma receita da Cooperativa não foi apreciada pela Corte de origem, o que atrai o teor das Súmulas 282 e 356/STF. 6.

Agravo regimental não provido. (AgRg no AI nº 1.221.603/SP, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 06/06/2013, T2 SEGUNDA TURMA)

Ademais, a então 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção, ainda na vigência do antigo RICARF (Portaria MF nº 256/2009), em respeito ao art. 62-A do citado regimento, reproduziu, pelo menos em dois julgados recentes, o entendimento do STJ, sendo um, inclusive, da relatoria deste conselheiro:

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

Ano-calendário: 2008

COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. ATOS NÃO COOPERATIVOS.

O encaminhamento de usuários da cooperativa a terceiros não associados, mesmo que complementar ou indispensável à boa prestação do serviço profissional médico, constitui ato não cooperado”.

(Acórdão nº 1102-001.150, julgado em 30/07/2014, Relatoria Cons. João Carlos de Figueiredo Neto. Decisão por unanimidade)

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

Ano-calendário: 2008, 2009

COOPERATIVAS. OPERAÇÕES REALIZADAS COM TERCEIROS.

Em face da decisão contida no REsp nº 58.265/SP, admitido na sistemática dos recursos repetitivos, as situações que constituam operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam “atos não-cooperativos”, cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda.

Recurso Voluntário Negado

(Acórdão nº 1102-001.319, julgado em 24/03/2015, Relatoria Cons. Ricardo Marozzi Gregório. Decisão por unanimidade)

Em suma, nos termos da decisão proferida pelo eg. STJ no REsp nº 58.265/SP, admitido na sistemática dos recursos repetitivos, operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam “atos não-cooperativos”, cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda.

Sendo assim, a Unimed deveria ter escriturado em separado o “Os resultados das operações com não associados”, nos termos do art. 87, da Lei nº 5.764. Não o tendo feito, o Sr. AFRF agiu nos termos dos arts. 80 e 81 dessa Lei. Vejamos:

[...]

Conclui-se, do acima exposto, que o Conselheiro Relator superou a alegação acerca da repercussão das operações de intercâmbio na segregação dos resultados de atos cooperativos e não-cooperativos por dois motivos: primeiro por interpretar que a contribuinte não recorreu do critério de rateio adotado pelo Sr. AFRF e, segundo, por entender, a partir das citadas manifestações do Superior Tribunal de Justiça, que todos as receitas provenientes da comercialização de planos de saúde, porque advindas de terceiros, representariam resultados de atos não-cooperativos, ainda que destinados à consecução do objeto social da cooperativa, qual seja, o pagamento de serviços de médicos cooperados ou serviços auxiliares de hospitais, laboratórios e clínicas.

(...)

Importa anotar, ainda, que a interessada opôs embargos ao acórdão recorrido, mas foram eles rejeitados sob os seguintes fundamentos expostos às fls. 1012/1014:

Alega a Embargante que o acórdão embargado foi:

i-) omissis e contraditório em relação à necessidade de requantificação dos atos não cooperativos, vez que tendo sido fundamento da decisão que anulou a infração 001, o reconhecimento do erro material na contabilização do intercâmbio como redutor de despesa que em verdade é receita, por consequência, (i) resta reconhecido que as despesas são maiores que as consideradas no Auto de Infração, já que equivocadamente reduzidas pelo intercâmbio e (ii) sendo essas despesas elemento de quantificação do ato não cooperativo pelo Auto de Infração, se alteradas as despesas, alteradas também tal quantificação do ato não cooperativo;

ii-) omissis e contraditório no que se refere à classificação das receitas dos atos cooperativos, em especial, do intercâmbio. Isto porque, fundamentando a anulação da infração 001, no reconhecimento de que (i) os valores de intercâmbio são receita necessária à sua classificação como ato cooperativo. A obscuridade se refere à menção feita de forma obscura à Recurso Repetitivo não aplicável ao caso em exame no tangente à infração 002.

Não obstante a longa peça de Embargos de Declaração, que faz menção a diversos elementos de prova trazidos aos autos, tenho que o que a ora Embargante considera como sendo omissões, contradições e obscuridades da decisão são, na realidade, inconformidade do Embargante com o racional adotado no acórdão recorrido.

Os Embargos apresentados combatem em toda a sua extensão supostas omissões, contradições e obscuridades decorrentes dos argumentos utilizados para anular a infração 001 e que, do ponto de vista do Embargante, deveria também ser aplicado na análise da infração 002.

Trata-se de clara discordância do julgado, contudo, os Embargos não servem para alterar o julgado embargado em seu mérito mas sim para corrigir eventuais omissões, contradições ou obscuridades. Na ausência de tais vícios, não é possível dar efeito infringente à decisão embargada como quer a Embargante.

Nestes termos, constata-se que, em embargos, a interessada procurou discutir a inaplicabilidade ao presente caso da decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recursos repetitivos, bem como destacou a suposta contradição entre a anulação da infração 0001 sem a aplicação da repercussão do erro na contabilização do intercâmbio para redução das despesas consideradas no rateio a partir do qual foi determinada a base tributável, mormente tendo em conta que as receitas de intercâmbio seriam resultantes de atos cooperativos.

De outro lado, em seu recurso especial a interessada pleiteou que:

Diante do exposto, requer-se o provimento do presente Recurso, declarando-se a improcedência integral dos autos de infração de IRPJ/CSLL considerando-se:

(a) a necessidade de requantificação dos atos não cooperativos, eis que, sendo fundamento da decisão que anulou a infração 0001, o reconhecimento de erro material na contabilização do intercâmbio como redutor de despesa, que em verdade é receita, por consequência, resta reconhecido que as despesas são maiores que as consideradas no Auto de Infração, já que equivocadamente reduzidas pelo intercâmbio; e sendo estas despesas elemento de quantificação do ato não cooperativo pelo Auto de Infração, se alteradas as despesas, alterada também tal quantificação do ato não cooperativo;

(b) no que se refere à classificação das receitas de atos cooperativos, em especial do intercâmbio, eis que, como dito acima, fundamentando-se a anulação da infração 0001, no reconhecimento de que os valores de intercâmbio são receita, necessária é sua classificação como ato cooperativo, destacando-se que o acórdão, tomou por fundamento meritório em relação à infração 0002, Recurso Repetitivo que não se identifica com a realidade dos autos;

(c) em face do recálculo dos resultados de cada ato (ante o acréscimo das despesas e caracterização como ato cooperativo das receitas de intercâmbio), cancelar-se a infração 0002, visto que a cooperativa apurou verdadeiro prejuízo na prática de atos não cooperativos, não havendo resultado passível de tributação, conduzindo à improcedência da integralidade da exigência.

A integração da rejeição dos embargos ao acórdão recorrido para fins de prequestionamento, na forma do art. 1025 do Novo Código de Processo Civil, resulta na discussão acerca: 1) da vinculação do Colegiado à decisão do Superior Tribunal de Justiça em sede de recursos repetitivos; 2) da necessidade de retificação dos cálculos do rateio, em razão da indevida contabilização das receitas de intercâmbio como redutora dos custos a partir dos quais foram determinados os percentuais para apuração da

parcela submetida à tributação na infração 0002; e 3) do reconhecimento das receitas de intercâmbio como ato cooperativo.

Ao demonstrar analiticamente a divergência, a interessada em momento algum abordou a primeira discussão em face do que decidido nos paradigmas. De fato, ao apontar a decisão proferida no paradigma n.º 107-08.683 a interessada apenas destacou a caracterização de intercâmbio *como receita de ato cooperativo puro* e, quanto ao paradigma n.º 1103-000.587, somente enfatizou que referido julgado *não apenas reconhece o intercâmbio como ato cooperativo, bem como determina a proporcionalização somente das receitas indiretas (cuja segregação não seja possível sem o rateio) a partir da proporção da totalidade dos custos e não apenas dos custos líquidos (indevidamente reduzidos pela receita de intercâmbio)*.

Na medida em que o acórdão recorrido pautou-se, essencialmente, na manutenção dos valores exigidos porque decorrentes de *operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, em busca da consecução do objeto social da cooperativa)*, em observância ao que decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, a interessada deveria ter demonstrado que os paradigmas, apesar de proferidos após tal decisão em sede de recursos repetitivos, não a aplicaram às suas atividades.

Ao deixar de assim proceder, fica prejudicada a discussão acerca da necessidade de retificação dos cálculos de rateio, dado que o voto condutor do acórdão recorrido não adentrou a esta análise em razão do óbice antes apontado, acerca do qual não foi demonstrada a divergência.

Já com referência ao reconhecimento das receitas de intercâmbio como ato cooperativo, seu conteúdo afeta a premissa posta no voto condutor do acórdão recorrido para concluir pela aplicação da decisão do Superior Tribunal de Justiça, qual seja, a constatação de que a exigência em debate recai sobre *operações realizadas com terceiros não associados*. O paradigma, assim, não encontraria óbice no art. 67, §12, inciso II do Anexo II do RICARF nesta questão antecedente, qual seja, de que as operações com outras cooperativas não se caracterizariam como operações com terceiros não associados.

Sob esta ótica, deve ser reconhecida a divergência em face do paradigma n.º 107-08.683, que declarou ato cooperado a prática por intermédio de *cooperativa central da qual é associada, quando não provado infrações à lei geral do cooperativismo*. Referida decisão foi editada em face de procedimento fiscal no qual foram considerados tributáveis os resultados decorrentes de operações de intercâmbio, consoante exposto nos seguintes excertos de seu voto condutor:

Mas, não obstante tanto a autoridade de fiscalização quanto o douto Colegiado da DRJ em Belo Horizonte terem ventilado a possibilidade da inexistência de verdadeiro cooperativismo entre a Uniway Serviços e seus associados e a Uniway Ltda., a verdade é que, não desqualificando a Uniway Serviços e a Uniway Ltda. como entidades cooperativas, entenderam tributáveis as sobras líquidas da Uniway Serviços ora recorrente, ao argumento de que estas teriam sido derivadas da prática de atos não cooperativos.

Pois bem, a recorrente, quando intimada pela fiscalização quanto a sua forma de atuação em prol de seus cooperados, esclareceu que se tratava de cooperativa singular e que seus associados atuavam em face dos negócios captados pela cooperativa central da qual se associou, a Uniway Ltda.,

[...]

Neste passo, registre-se, não há nos autos do processo nenhuma evidência de que a Uniway Ltda. não teria praticado atos em favor de suas cooperativas associadas, muito menos que não teria sido constituída com a finalidade de

ampliar e otimizar as operações de suas filiadas, especialmente, no caso, as da ora recorrente.

[...]

Nesse contexto, o ato cooperativo praticado pelos associados da Uniway Serviços, a toda evidência, porque típico ao objeto social da recorrente, não vulnerou a lei do cooperativismo, porquanto, no dizer de Reginaldo Ferreira Lima, no caso concreto, se concretizou por intermédio de cooperativa da qual a recorrente era associada, sendo inaplicáveis ao caso, pois, os artigos 86 e 111 da Lei 5.764/71, tidos como vulnerados.

Ademais, não há provas, nos autos, de que Uniway Ltda., no dizer da fiscalização, teria servido como mera "Cortina de Fumaça" dos verdadeiros atos que teriam sido praticados, muito menos que os associados não teriam tido digna retribuição material, prova a 'cabo da fiscalização que, se certamente presentes, mudariam totalmente o foco da auditoria fiscal e, conseqüentemente, os dispositivos legais vulnerados e as infrações cometidas que poderiam (deveriam) ter sido objeto de distinta ação fiscal.

Na realidade, o que se vê dos autos são vários contratos de prestação de serviços intermediados pela Uniway Ltda. em favor dos associados da Uniway Serviços, sendo certo estes executaram trabalhos para empresas de grande porte, tais como os Bancos Itaú e Unibanco, certamente inatingíveis se não estivessem agrupados em tomo de uma sociedade, trabalhos estes, pelo menos formalmente, realizados em estrita consonância com o objeto social da cooperativa ora recorrente.

Por tudo isso, dou integral provimento ao recurso.

Já o paradigma nº 1103-000.587 apenas firma a razoabilidade de critério de rateio na apuração de receitas e de resultados de atos cooperativos e não cooperativos. De fato, em face de procedimento fiscal semelhante ao presente, no qual os resultados tributáveis da sociedade cooperativa foram determinados sem segregação de receitas, mas sim mediante rateio dos resultados a partir dos custos incorridos em razão de atos cooperativos e de atos não cooperativos, o litígio cingiu-se às arguições de decadência, de invalidade daquele método para determinação dos resultados tributáveis e de indevido arbitramento dos lucros. No que tange à parte destacada pela recorrente, consta do voto condutor do acórdão paradigma que:

Quer dizer, frente à impossibilidade de se imputar separadamente os custos correspondentes a cada espécie de receitas, a fiscalização apurou a proporção dos custos decorrentes de atos cooperativos e de atos não cooperativos e aplicou as referidas proporções sobre as receitas, para determinação das receitas de atos cooperativos e das receitas de atos não cooperativos.

Cuida-se de critério de rateio inverso ao previsto no Parecer Normativo CST 73/75.

No caso vertente, foram considerados como custos decorrentes de atos cooperativos os de cooperados pessoas físicas e os de intercâmbio. Esses custos representam, como se vê do Termo de Verificação Fiscal e do quadro a ele anexo (fls. 18, 19 e 25).:

[...]

Assim, a utilização de critério de rateio baseada na proporção de custos de atos cooperativos e de atos não cooperativos se me afigura perfeitamente razoável e adequada.

Note-se que, com o critério adotado pelo autuante, apurou-se, por proporção dos custos, receita de atos cooperativos contida também nas receitas com planos de saúde, pois a elas se aplicou a proporção já referida (para o ano-calendário de 2004, o percentual de 32,8554%).

De outra parte, não me parece despropositado reconhecer que parte das receitas com planos de saúde seja decorrência de atos cooperativos. Daí ter dito alhures que a recorrente ao vender os planos de saúde (receber mensalidades), no mínimo, não atua em nome só dos cooperados. E que o contratante (usuário), antes, paga preço (mensalidade) à cooperativa, de modo que as relações econômicas se instalam entre o contratante e a cooperativa, e não entre aquele e o cooperado.

Pelo que já ficou exposto, fica evidenciado que não há exigência sobre resultado global da recorrente.

[...]

Na hipótese em dissídio, diante das considerações deduzidas, o critério de rateio empregado expressa inteligência que não colide com a do Parecer Normativo CST 73/75, e que informa razoabilidade e adequação na quantificação de resultados e de receitas de atos cooperativos e de atos não cooperativos.

Logo, não vejo eiva de ilegalidade no emprego do critério de rateio dos resultados e das receitas tomando-se por base a proporção dos custos de atos cooperativos e de atos não cooperativos.

Como se vê, apenas constatou-se que no procedimento fiscal foram considerados como custos de atos cooperativos aqueles relativos a pessoas físicas e os de intercâmbio, sem qualquer debate acerca da regularidade desta classificação, razão pela qual este paradigma não se presta a demonstrar a divergência arguida pela agravante.

Por todo o exposto, apesar de o acórdão recorrido estar orientado pelo entendimento de que os resultados da cooperativa seriam tributáveis porque decorrentes de atos praticados com terceiros, fundamentando-se em decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recursos repetitivos, na forma do art. 543-C da Lei nº 5.689/73, o prequestionamento suscitado em sede de embargos acerca da caracterização das receitas de intercâmbio como ato cooperativo - aspecto que afeta o rateio promovido para determinação da base tributável e o alcance da decisão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça - presta-se a caracterizar a divergência em face do paradigma nº 107-08.683 que rejeitou a classificação dos resultados auferidos em intercâmbio como provenientes de terceiros não cooperados.

Constata-se, assim, a presença dos pressupostos de conhecimento do agravo e a necessidade de parcial reforma do despacho questionado. Propõe-se, dessa forma, que o agravo seja ACOLHIDO PARCIALMENTE para DAR seguimento ao recurso especial relativamente à matéria "atos cooperativos e não cooperativos", sob o aspecto da caracterização das receitas de intercâmbio como ato cooperativo, mas apenas em relação ao paradigma nº 107-08.683.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, em que questiona a admissibilidade e o mérito do recurso.

É o relatório.

Fl. 13 do Acórdão n.º 9101-005.847 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 16095.720155/2013-17

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. Passo a examinar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, a divergência, se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante.

Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Assim, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se a aplicação do racional exposto no paradigma seria capaz de levar à reforma do acórdão recorrido.

A Fazenda Nacional questiona o conhecimento do presente recurso, primeiramente sob o argumento de ausência de similitude fática entre o paradigma admitido (107-08.683) e o acórdão recorrido.

Nesse ponto, a Fazenda Nacional reproduz trechos do despacho do Presidente de câmara que, inicialmente, havia negado seguimento ao recurso especial, e argumenta que a situação fática analisada no acórdão paradigma 107-08.683 não teria similitude com os fatos

observados nos presentes autos porque, lá, examinou-se hipótese de atos realizados entre uma cooperativa central e uma cooperativa singular associada, atos estes para os quais existia previsão no estatuto social sendo que, no presente caso, estão em análise os atos realizados entre a cooperativa autuada e terceiros não associados. Sustenta que essa distinção fática revela-se de extrema relevância para a definição acerca da caracterização ou não como atos cooperados, nos termos do art. 79 da Lei 5.764/1971.

A questão restou esclarecida em sede de agravo, onde se reconheceu que, em seu recurso especial, o sujeito passivo não pleiteou a caracterização da relação com terceiros como ato cooperativo, mas o reconhecimento do intercâmbio como ato cooperativo, exatamente como restou reconhecido no precedente 107-08.683.

Oportuno destacar novamente os trechos do despacho em agravo que esclarecem o exato alcance da decisão recorrida:

(...) A infração 0002, ainda em litígio, foi mantida com base nos fundamentos expostos pelo Conselheiro Relator que, por sua vez, invoca a decisão do Superior Tribunal de Justiça em sede de recursos repetitivos para afirmar a incidência tributária sobre os valores autuados.

(...)

Relativamente à exclusão indevida de resultado de sociedades cooperativas, o voto do Conselheiro Relator, condutor do julgado nesta parte, observa que por não ter a contribuinte destacado as receitas de atos não cooperados em sua escrituração, a Fiscalização promoveu o rateio de despesas e custos da sociedade, "utilizando os dados apresentados pelo próprio contribuinte". E, abordando a alegação de que o intercâmbio representaria ato cooperativo, consigna que:

No que tange à parcela do auto de infração referente ao ato cooperativo, a Contribuinte, em seu Recurso, fundamenta:

“Ora, o intercâmbio insere-se no conceito de ato cooperativo, razão pelas quais as despesas e créditos provenientes do referido sistema não podem ser levadas para fins de tributação, sob pena de preterir o cooperativismo, no qual se assenta a Recorrente...” – fl. 697.

Pois bem. Este capítulo do acórdão deve decidir o que consiste “ato cooperativo” e determinar se o montante fruto de depósito bancário de origem não comprovada deve ser enquadrado como ato cooperativo. Lembro que a Unimed não recorreu do critério de rateio adotado pelo Sr. AFRF.

Pois bem. O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp. nº 58.265/SP, submetido ao rito do art. 543C, da Lei nº 5.869/66, pacificou o entendimento que “as operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam ‘atos não-cooperativos’”.

Esse entendimento, sem nenhuma surpresa, vem sendo adotado pela Corte, e, em razão da semelhança com o caso em análise, merece transcrição a ementa do AgRg no AI nº 1.221.603/SP:

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. COOPERATIVA DE TRABALHO. UNIMED. SERVIÇOS PRESTADOS A TERCEIROS. ATOS NÃO COOPERATIVOS. INCIDÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL SOBRE OS ATOS NEGOCIAIS. TEMA JÁ JULGADO PELA SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART.

543C, DO CPC EM RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. TRIBUTAÇÃO DE DESPESAS. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. APLICAÇÃO DAS SÚMULAS 282 E 356 DO STF.

1. Ato cooperativo é aquele que a cooperativa realiza com os seus cooperados ou com outras cooperativas, sendo esse o conceito que se extrai da interpretação do art. 79 da Lei nº 5.764/71, dispositivo que institui o regime jurídico das sociedades cooperativas.

2. Na hipótese dos autos, a contratação, pela Cooperativa, de serviços laboratoriais, hospitalares e de clínicas especializadas, atos objeto da controvérsia interpretativa, não se amoldam ao conceito de atos cooperativos, caracterizando-se como atos prestados a terceiros.

3. A questão sobre a incidência tributária nas relações jurídicas firmadas entre as Cooperativas e terceiros é tema já pacificado na jurisprudência desta Corte, sejam os terceiros na qualidade de contratantes de planos de saúde (pacientes), os sejam na qualidade de credenciados pela Cooperativa para prestarem serviços aos cooperados (laboratórios, hospitais e clínicas), deve haver a tributação do IRPJ e CSLL normalmente sobre tais atos negociais.

4. Consoante o julgado no recurso representativo da controvérsia REsp. n. 58.265/SP, "[...] as operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam 'atos não-cooperativos', cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda" (REsp. n. 58.265/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 09.12.2009).

5. A tese de que se trata de tributação sobre uma despesa e não sobre uma receita da Cooperativa não foi apreciada pela Corte de origem, o que atrai o teor das Súmulas 282 e 356/STF. 6.

Agravo regimental não provido. (AgRg no AI nº 1.221.603/SP, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 06/06/2013, T2 SEGUNDA TURMA)

Ademais, a então 2º Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção, ainda na vigência do antigo RICARF (Portaria MF nº 256/2009), em respeito ao art. 62-A do citado regimento, reproduziu, pelo menos em dois julgados recentes, o entendimento do STJ, sendo um, inclusive, da relatoria deste conselheiro:

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

Ano-calendário: 2008

COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. ATOS NÃO COOPERATIVOS.

O encaminhamento de usuários da cooperativa a terceiros não associados, mesmo que complementar ou indispensável à boa prestação do serviço profissional médico, constitui ato não cooperado”.

(Acórdão nº 1102-001.150, julgado em 30/07/2014, Relatoria Cons. João Carlos de Figueiredo Neto. Decisão por unanimidade)

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

Ano-calendário: 2008, 2009

COOPERATIVAS. OPERAÇÕES REALIZADAS COM TERCEIROS.

Em face da decisão contida no REsp nº 58.265/SP, admitido na sistemática dos recursos repetitivos, as situações que constituam operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam “atos não-cooperativos”, cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda.

Recurso Voluntário Negado

(Acórdão nº 1102-001.319, julgado em 24/03/2015, Relatoria Cons. Ricardo Marozzi Gregório. Decisão por unanimidade)

Em suma, nos termos da decisão proferida pelo eg. STJ no REsp nº 58.265/SP, admitido na sistemática dos recursos repetitivos, operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam “atos não-cooperativos”, cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda.

Sendo assim, a Unimed deveria ter escriturado em separado o “Os resultados das operações com não associados”, nos termos do art. 87, da Lei nº 5.764. Não o tendo feito, o Sr. AFRF agiu nos termos dos arts. 80 e 81 dessa Lei. Vejamos:

[...]

Conclui-se, do acima exposto, que o Conselheiro Relator superou a alegação acerca da repercussão das operações de intercâmbio na segregação dos resultados de atos cooperativos e não-cooperativos por dois motivos: primeiro por interpretar que a contribuinte *não recorreu do critério de rateio adotado pelo Sr. AFRF* e, segundo, por entender, a partir das citadas manifestações do Superior Tribunal de Justiça, que todas as receitas provenientes da comercialização de planos de saúde, porque advindas de terceiros, representariam resultados de atos não-cooperativos, ainda que destinados à *consecução do objeto social da cooperativa*, qual seja, o pagamento de serviços de médicos cooperados ou serviços auxiliares de hospitais, laboratórios e clínicas.

(...)

Temos, portanto, que enquanto o voto condutor do acórdão recorrido considerou que as receitas de intercâmbio, simplesmente por serem operações com terceiros não associados, se encaixariam no conceito de atos não cooperativos, no paradigma entendeu-se que a prática de atos por intermédio de cooperativa central não descaracterizaria a natureza do ato como cooperativo.

Assim, verifica-se que o racional utilizado pelo paradigma é capaz de, se aplicado ao caso dos autos, alterar o resultado a que chegou o voto condutor do acórdão recorrido nessa parte.

A Fazenda Nacional sustenta, também, que o recurso especial não pode ser conhecido porque o acórdão recorrido fundamentou sua decisão no acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) na sistemática dos recursos repetitivos, a saber, o REsp nº 58.265/SP. Sobre o tema, o despacho em agravo, reproduzido no relatório supra, bem observou

que o presente recurso especial pretende discutir questão antecedente, isto é, conteúdo que afeta a premissa posta no voto condutor do acórdão recorrido para concluir pela aplicação da referida decisão do STJ.

Por isso, sem razão a Fazenda Nacional quando argumenta que seria necessário que a Recorrente tivesse apresentado, a título de paradigma, acórdão proferido pelo CARF após a decisão tomada pelo STJ em sede de recurso repetitivo e que, diante da mesma situação fática, houvesse chegado a conclusão diversa à do acórdão recorrido. Como se verifica, o repetitivo do STJ não alteraria a conclusão a que chegou o voto condutor do paradigma, que resolveu questão antecedente à discussão ali travada.

Novamente fazendo-se referência ao despacho em agravo, verifica-se ausência de demonstração de divergência jurisprudencial apenas quanto à discussão acerca da necessidade de retificação dos cálculos de rateio, mas não da questão antecedente, sobre a não caracterização das receitas de intercâmbio como ato cooperativo.

Assim, não se verifica, quanto à matéria conhecida pelo despacho em agravo, o óbice do artigo 67, §12, II do Anexo II do RICARF/2015.

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial.

Mérito

O mérito do recurso especial consiste em definir se receitas de intercâmbio devem ou não ser consideradas resultados de atos cooperativos.

Quanto à infração 002, única em discussão no presente recurso especial, o Termo de Verificação Fiscal (TVF) menciona no seu item 3 a legislação acerca de atos cooperativos e então afirma que “*Como a tributação alcança apenas os resultados das operações com não cooperados, torna-se necessário o destaque, em separado, das receitas correspondentes a custos, despesas e encargos, relativos a essas operações*”. Em seguida, afirma que o sujeito passivo escriturou todas as suas movimentações financeiras como sendo atos cooperativos, para então contestar tal conduta ante a afirmação de que “resultados de aplicações financeiras” não poderiam ser considerados atos cooperativos.

Reproduz-se os respectivos trechos do TVF (fls. 390-393):

3) - Dos Atos Cooperativos e Não Cooperativos

A Lei nº 5.764/71, em seu art. 79, definiu os atos cooperativos como os atos praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais. Segundo o parágrafo único do mesmo artigo, o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Assim, podemos citar como exemplos de atos cooperativos, dentre outros, das cooperativas de médicos que praticam os serviços que buscam a captação de clientela; a oferta pública ou particular dos serviços dos associados; a cobrança e recebimento de honorários; o registro, controle e distribuição periódica dos honorários recebidos; a apuração e cobrança das despesas da sociedade, mediante rateio na proporção direta da fruição dos serviços pelos associados (cooperativas de prestação de serviços).

Os atos não cooperativos são aqueles que importam em operações com terceiros não associados. São exemplos, dentre outros, as aplicações financeiras e contratação de bens e serviços de terceiros não associados.

(...)

Como a tributação alcança apenas os resultados das operações com não cooperados, torna-se necessário o destaque, em separado, das receitas e correspondentes custos, despesas e encargos, relativos a essas operações.

Verificamos em sua contabilidade que o contribuinte não destacou, em sua escrituração contábil as receitas não compreendidas no conceito de ato cooperativo, bem como os correspondentes custos, despesas e encargos, a fim de permitir a apuração do lucro a ser tributado, ou seja, ele escriturou todas as movimentações financeiras como sendo atos cooperativos.

Por conseguinte, ela não apurou corretamente o resultado de cada período-base, com observância da legislação comercial e fiscal, apropriando os resultados não operacionais e os resultados das aplicações financeiras.

Os resultados de quaisquer operações estranhas à finalidade das sociedades cooperativas encontram-se dentro do campo de incidência do

imposto, conforme dispõe o art. 183 do RIR/99. Esse é, também, o entendimento contido no PN CST n.º 155/73. Assim, os resultados não operacionais, desde que positivos, deverão entrar no cômputo do resultado do exercício para fins de tributação;

Conforme o Parecer Normativo CST n.º 4 de 1.986, o resultado das aplicações financeiras, em qualquer de suas modalidades, efetuadas por sociedades cooperativas, inclusive as de crédito e as que mantenham seção de crédito, não está abrangido pela não incidência de que gozam tais sociedades, ficando sujeito à retenção, bem como a regra geral que rege o imposto de renda das pessoas jurídicas.

Ademais, o art. 65 da Lei n.º 8.981 de 1995, e art. 35 da Lei n.º 9.532 de 1997 estabelecem regras de incidência do imposto sobre o rendimento produzido, a partir de 1º de janeiro de 1998, por aplicação de renda fixa, auferido por qualquer beneficiário, inclusive pessoa jurídica imune ou isenta.

Ainda, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça aprovou, por unanimidade, a edição da Súmula n.º 262: "Incide o imposto de renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas aprovada em 25/04/2002".

Quanto a matéria em questão, o art. 111 da Lei n.º 5.764 de 16/12/1971 e o art. 183 do RIR/99 diz que:

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

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

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

Art. 88. Poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas para melhor atendimento dos próprios objetivos e de outros de caráter acessório ou complementar. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.168-40, de 24 de agosto de 2001)

Incidência do Imposto

Art. 183. As sociedades cooperativas que obedeceram ao disposto na legislação específica pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade, tais como (Lei nº 5.764, de 1971, arts. 85, 86, 88 e 111, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 2º):

(...)

Utilizamos o rateio nos moldes dos art. 80 e seu parágrafo e art. 81 desta mesma Lei que define o cooperativismo.

(...)

Percebe-se, assim, que a autoridade autuante considerou que todos os valores dos depósitos bancários seriam “resultados de aplicações financeiras” e, por isso, os considerou atos não cooperativos, sujeitos à tributação.

Já o voto condutor do acórdão recorrido (voto vencido quanto à conclusão acerca dos depósitos bancários de origem não comprovada – infração 001 --, mas vencedor quanto à manutenção da infração 002, ora em discussão), afirma que “*Este capítulo do acórdão deve decidir o que consiste “ato cooperativo” e determinar se o montante fruto de depósito bancário de origem não comprovada deve ser enquadrado como ato cooperativo.*”

Não obstante, o voto vencedor do acórdão recorrido (vencedor no aspecto em que cancela a autuação relativa à omissão de receitas) afirma que os valores dos depósitos bancários estariam comprovados e corresponderiam a receitas de intercâmbio.

De se notar que, já a ementa do julgado menciona ter havido “*resposta da contribuinte à intimação fiscal, em que foi apresentada a comprovação da escrituração e da origem de montante inclusive superior àquele que foi objeto da intimação.*” (grifamos). Destaca-se também o seguinte trecho do voto (fls. 923-924, grifamos):

Em síntese, alegou o contribuinte que foi equivocada a análise fiscal calcada na análise da DIPJ em confronto com os depósitos bancários, pelos seguintes motivos: (i) no que toca às receitas de intercâmbio, estas se encontravam registradas na sua contabilidade não como receitas, mas sim em conta redutora de despesas; e (ii) os efetivos ingressos de numerário referentes ao intercâmbio, recebidos de outras Unimed's, são, em regra, inferiores aos valores faturados contra aquelas outras Unimed's, em face do prévio procedimento de compensação existente entre as cooperativas.

Pelo primeiro motivo, demonstrou a contribuinte que o montante de lançamentos a crédito na conta de despesas, relativo ao intercâmbio, seria de R\$ 40.883.812,63, valor este que é muito superior à reclamada diferença de R\$18.226.630,51, identificada pelo fisco, entre a DIPJ e os extratos bancários. Já o segundo motivo, aliado ainda a diferenças intertemporais entre o reconhecimento da receita (embora em conta de despesa) e o seu efetivo recebimento (apenas pela diferença) justificaria a

aparente incongruência decorrente do fato de a receita total ser, afinal, superior à própria movimentação bancária.

O voto vencedor não se encontra mais em discussão nos presentes autos, de maneira que deve prevalecer a conclusão ali exposta, de que os valores em questão são receitas de intercâmbio, isto é, trata-se de valores repassados entre as cooperativas Unimed.

Tudo isso para afirmar que, no **presente voto**, esta Relatora **parte da premissa** de que **o presente recurso especial se presta a analisar se as receitas de intercâmbio, isto é, os valores recebidos de outras Unimeds, são ou não resultado de atos cooperativos.** Dito de outra forma, compreende-se que não é objeto de discussão no presente estágio da lide se tais valores seriam ou não receitas de intercâmbio, ou o alcance de tal conceito.

Com razão o sujeito passivo quando observa, em seu recurso especial, que “o provimento parcial do Recurso [voluntário], no sentido de admitir que não houve omissão de receitas e que estas referem-se ao intercâmbio entre cooperativas (classificadas como redutoras de despesas), objeto da infração 001, forçoso perquirir os impactos que necessariamente produzirão na reclassificação dos atos cooperativos, objeto da infração 0002.”

Pois bem. O sujeito passivo traz em seu recurso especial definição, bem como exemplo de situação que origina as receitas de intercâmbio (fl. 1046):

Conceituando o termo, o Manual de Relacionamento e Integração da Central Nacional Unimed define o intercâmbio como a “*negociação entre as Unimed's do país que gera relações operacionais específicas e normatizadas, para atendimento de usuários, na área de ação de uma cooperativa, contratados por outra do sistema*”, envolvendo a “*troca de sujeitos da obrigação contratual de atendimento dos usuários*”.

(...)

Exemplifique-se para melhor entendimento: um usuário paciente da Unimed São José dos Campos (Unimed Origem) poderá ser atendido, quando necessário, por um médico cooperado da Unimed Guarulhos (Unimed Destino) e vice-versa.

Trata-se, conforme se observa, de receitas atreladas a atendimentos realizados por uma determinada Unimed a usuários atrelados a outra Unimed.

O intercâmbio se efetiva entre cooperativas associadas, configurando portanto ato cooperativo, nos termos do artigo 59 da Lei 5.764/1971 (grifamos):

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

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

Como se percebe, as receitas de intercâmbio, por consistirem em valores transferidos entre cooperativas associadas, encaixam-se perfeitamente na definição legal de ato cooperativo, não podendo ser alcançados pela tributação do IRPJ e da CSLL.

Lembrando-se que, para a CSLL, este CARF aprovou a Sumula CARF 83:

Súmula CARF 83: O resultado positivo obtido pelas sociedades cooperativas nas operações realizadas com seus cooperados não integra a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, mesmo antes da vigência do art. 39 da Lei nº 10.865, de 2004.

Referido artigo 39 da Lei 10.865/2004 assim dispôs:

Art. 39. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, relativamente aos atos cooperativos, ficam isentas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. (Vide art.48 da Lei nº 10.865, de 2004)

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo não se aplica às sociedades cooperativas de consumo de que trata o art. 69 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

Não subsiste, assim, auto de infração que vise a tributar resultados de atos cooperativos, razão porque deve ser cancelado também o item relativo à infração 002 do auto de infração em discussão.

Conclusão

Ate o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial e, no mérito, dou-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira divergiu da I. Relatora para não conhecer do recurso especial da Contribuinte.

Referido recurso foi admitido parcialmente, em sede de agravo, com fundamento nos argumentos assim expostos por esta Conselheira, à época na assessoria da Presidência da CSRF:

Em face do Acórdão n.º 1201-001.414, que deu provimento parcial ao recurso voluntário, a Procuradoria da Fazenda Nacional informou que não haveria interposição de recurso (fl. 930). Já ao recurso especial do sujeito passivo, interposto depois de rejeitados os embargos por ele opostos (fls. 1012/1014) foi negado seguimento, conforme despacho de fls. 1122/1128.

[...]

O Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento decidiu que não restou caracterizada divergência relativamente à matéria denominada "**atos cooperativos e não cooperativos**" porque:

Com relação ao primeiro paradigma apontado (Acórdão n.º 1103-00.587, de 2011), **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por inexistir divergência de entendimento passível de uniformização.**

Tanto na decisão recorrida, quanto no acórdão paradigma apontado (Acórdão n.º 1103-00.587, de 2011), **chegou-se à mesma conclusão**, de que *operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam "atos não-cooperativos"* (acórdão recorrido), ou seja, *serviços prestados pela recorrente a terceiros (usuários, na comercialização de planos de saúde)* [...] *são atos não cooperativos* (acórdão paradigma).

No que se refere ao segundo paradigma apontado (Acórdão n.º 107-08.683, de 2006), também **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois se trata de situações fáticas distintas.**

Enquanto na decisão recorrida examinou-se a situação fática relativa ao *encaminhamento de usuários da cooperativa a terceiros não associados, mesmo que complementar ou indispensável à boa prestação do serviço profissional médico*, concluindo por se tratar de atos não cooperados, no acórdão paradigma apontado (Acórdão n.º 107-08.683, de 2006), ao contrário, examinou-se a situação fática relativa à *prática de atos típicos previstos no estatuto de cooperativa singular por seus associados, realizados por intermédio de cooperativa central da qual é associada*, concluindo por se tratar de atos cooperados.

São, pois, situações fáticas distintas, a demandarem, forçosamente, decisões diversas, insuscetíveis de uniformização por meio do Recurso Especial de divergência.

A agravante observa que não estava em discussão a não tributação de atos cooperativos e acrescenta:

O objeto do recurso é o reconhecimento da extensão de tais atos intributáveis, haja vista que a despeito da fiscalização e do próprio acórdão recorrido não afastaram do conceito de atos cooperativos a relação com outras cooperativas (intercâmbio) e com os médicos cooperados, na prática, não aplicaram a correta proporcionalização daqueles atos típicos sobre o resultado, cuja revisão, por si só

é suficiente para conduzir à improcedência integral dos autos de infração conforme planilhas apresentadas.

Afirma prequestionada a matéria, discorda do direcionamento da análise procedida no despacho agravado, assevera que não pleiteou *a caracterização da relação com terceiros como ato cooperativo (a despeito de entender que tratam-se de atos típicos, esse não foi o objeto do recurso)* e destaca recente decisão desta Presidência em outro processo administrativo, dando seguimento ao recurso especial acerca do *reconhecimento do intercâmbio como ato cooperativo e a necessidade de reproporcionalização dos atos tributáveis*.

O exame do acórdão recorrido evidencia que ali foram analisadas duas infrações, sendo cancelada aquela correspondente à presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada (infração 0001), nos termos do voto vencedor, e mantida aquela decorrente da exclusão de resultado de sociedades cooperativas em montante superior ao apurado pela Fiscalização (infração 0002), nos termos do voto do Conselheiro Relator.

Esclareça-se, por oportuno, que a agravante se equivoca ao fazer menção às razões de decidir expostas no voto vencedor acerca dos *valores recebidos de outras cooperativas (intercâmbio)*, porque referido voto se prestou, apenas, a fundamentar o cancelamento da infração 0001, correspondente à presunção de omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada. A infração 0002, ainda em litígio, foi mantida com base nos fundamentos expostos pelo Conselheiro Relator que, por sua vez, invoca a decisão do Superior Tribunal de Justiça em sede de recursos repetitivos para afirmar a incidência tributária sobre os valores auatados.

De fato, quanto à repercussão das ditas "receitas de intercâmbio" na infração de omissão de receitas, a abordagem do voto vencedor diz respeito, apenas, à defesa apresentada pela contribuinte no sentido de que tais valores justificariam a diferença identificada entre os depósitos bancários e as receitas escrituradas, especialmente porque tais montantes foram contabilizados a crédito de contas de despesa, e não em contas de receita.

Relativamente à exclusão indevida de resultado de sociedades cooperativas, o voto do Conselheiro Relator, condutor do julgado nesta parte, observa que por não ter a contribuinte destacado as receitas de atos não cooperados em sua escrituração, a Fiscalização promoveu o rateio de *despesas e custos da sociedade, "utilizando os dados apresentados pelo próprio contribuinte"*. E, abordando a alegação de que o intercâmbio representaria ato cooperativo, consigna que:

No que tange à parcela do auto de infração referente ao ato cooperativo, a Contribuinte, em seu Recurso, fundamenta:

"Ora, o intercâmbio insere-se no conceito de ato cooperativo, razão pelas quais as despesas e créditos provenientes do referido sistema não podem ser levadas para fins de tributação, sob pena de preterir o cooperativismo, no qual se assenta a Recorrente..." – fl. 697.

Pois bem. Este capítulo do acórdão deve decidir o que consiste "ato cooperativo" e determinar se o montante fruto de depósito bancário de origem não comprovada deve ser enquadrado como ato cooperativo. Lembro que a Unimed não recorreu do critério de rateio adotado pelo Sr. AFRF.

Pois bem. O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp. nº 58.265/SP, submetido ao rito do art. 543C, da Lei nº 5.869/66, pacificou o entendimento que *"as operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam 'atos não-cooperativos'"*.

Esse entendimento, sem nenhuma surpresa, vem sendo adotado pela Corte, e, em razão da semelhança com o caso em análise, merece transcrição a ementa do AgRg no AI nº 1.221.603/SP:

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. COOPERATIVA DE TRABALHO. UNIMED. SERVIÇOS PRESTADOS A TERCEIROS. ATOS NÃO COOPERATIVOS. INCIDÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL SOBRE OS ATOS NEGOCIAIS. TEMA JÁ JULGADO PELA SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543C, DO CPC EM RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. TRIBUTAÇÃO DE DESPESAS. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. APLICAÇÃO DAS SÚMULAS 282 E 356 DO STF.

1. Ato cooperativo é aquele que a cooperativa realiza com os seus cooperados ou com outras cooperativas, sendo esse o conceito que se extrai da interpretação do art. 79 da Lei nº 5.764/71, dispositivo que institui o regime jurídico das sociedades cooperativas.

2. Na hipótese dos autos, a contratação, pela Cooperativa, de serviços laboratoriais, hospitalares e de clínicas especializadas, atos objeto da controvérsia interpretativa, não se amoldam ao conceito de atos cooperativos, caracterizando-se como atos prestados a terceiros.

3. A questão sobre a incidência tributária nas relações jurídicas firmadas entre as Cooperativas e terceiros é tema já pacificado na jurisprudência desta Corte, sejam os terceiros na qualidade de contratantes de planos de saúde (pacientes), os sejam na qualidade de credenciados pela Cooperativa para prestarem serviços aos cooperados (laboratórios, hospitais e clínicas), deve haver a tributação do IRPJ e CSLL normalmente sobre tais atos negociais.

4. Consoante o julgado no recurso representativo da controvérsia REsp. n. 58.265/SP, "[...] as operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam 'atos não cooperativos', cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda" (REsp. n. 58.265/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 09.12.2009).

5. A tese de que se trata de tributação sobre uma despesa e não sobre uma receita da Cooperativa não foi apreciada pela Corte de origem, o que atrai o teor das Súmulas 282 e 356/STF. 6.

Agravo regimental não provido. (AgRg no AI nº 1.221.603/SP, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 06/06/2013, T2 SEGUNDA TURMA)

Ademais, a então 2º Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção, ainda na vigência do antigo RICARF (Portaria MF nº 256/2009), em respeito ao art. 62-A do citado regimento, reproduziu, pelo menos em dois julgados recentes, o entendimento do STJ, sendo um, inclusive, da relatoria deste conselheiro:

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

Ano-calendário: 2008

COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. ATOS NÃO COOPERATIVOS.

O encaminhamento de usuários da cooperativa a terceiros não associados, mesmo que complementar ou indispensável à boa prestação do serviço profissional médico, constitui ato não cooperado”.

(Acórdão nº 1102-001.150, julgado em 30/07/2014, Relatoria Cons. João Carlos de Figueiredo Neto. Decisão por unanimidade)

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

Ano-calendário: 2008, 2009

COOPERATIVAS. OPERAÇÕES REALIZADAS COM TERCEIROS.

Em face da decisão contida no REsp nº 58.265/SP, admitido na sistemática dos recursos repetitivos, as situações que constituam operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam “atos não-cooperativos”, cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda.

Recurso Voluntário Negado

(Acórdão nº 1102-001.319, julgado em 24/03/2015, Relatoria Cons. Ricardo Marozzi Gregório. Decisão por unanimidade)

Em suma, nos termos da decisão proferida pelo eg. STJ no REsp nº 58.265/SP, admitido na sistemática dos recursos repetitivos, operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam “atos não-cooperativos”, cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda.

Sendo assim, a Unimed deveria ter escriturado em separado o “Os resultados das operações com não associados”, nos termos do art. 87, da Lei nº 5.764. Não o tendo feito, o Sr. AFRF agiu nos termos dos arts. 80 e 81 dessa Lei. Vejamos:

[...]

Conclui-se, do acima exposto, que o Conselheiro Relator superou a alegação acerca da repercussão das operações de intercâmbio na segregação dos resultados de atos cooperativos e não-cooperativos por dois motivos: primeiro por interpretar que a contribuinte não recorreu do critério de rateio adotado pelo Sr. AFRF e, segundo, por entender, a partir das citadas manifestações do Superior Tribunal de Justiça, que todos as receitas provenientes da comercialização de planos de saúde, porque advindas de terceiros, representariam resultados de atos não-cooperativos, ainda que destinados à consecução do objeto social da cooperativa, qual seja, o pagamento de serviços de médicos cooperados ou serviços auxiliares de hospitais, laboratórios e clínicas.

Registre-se que esta ocorrência não se verificou no processo administrativo nº 13629.721169/2012-11, invocado pela agravante como referência para seguimento do recurso especial aqui interposto. No citado processo, como informado pela agravante, também se discutia o reconhecimento do intercâmbio como ato cooperativo e a necessidade de reproporcionalização dos atos tributáveis, porém a proporcionalização foi questionada e examinada sem que se suscitasse, como óbice para tanto, a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça em favor da tributação de todos os resultados auferidos pela interessada e provenientes de operações com terceiros.

Importa anotar, ainda, que a interessada opôs embargos ao acórdão recorrido, mas foram eles rejeitados sob os seguintes fundamentos expostos às fls. 1012/1014:

Alega a Embargante que o acórdão embargado foi:

i-) omissis e contraditório em relação à necessidade de requantificação dos atos não cooperativos, vez que tendo sido fundamento da decisão que anulou a infração 001, o reconhecimento do erro material na contabilização do intercâmbio como redutor de despesa que em verdade é receita, por

consequência, (i) resta reconhecido que as despesas são maiores que as consideradas no Auto de Infração, já que equivocadamente reduzidas pelo intercâmbio e (ii) sendo essas despesas elemento de quantificação do ato não cooperativo pelo Auto de Infração, se alteradas as despesas, alteradas também tal quantificação do ato não cooperativo;

ii-) omissis e contraditório no que se refere à classificação das receitas dos atos cooperativos, em especial, do intercâmbio. Isto porque, fundamentando a anulação da infração 001, no reconhecimento de que (i) os valores de intercâmbio são receita necessária à sua classificação como ato cooperativo. A obscuridade se refere à menção feita de forma obscura à Recurso Repetitivo não aplicável ao caso em exame no tangente à infração 002.

Não obstante a longa peça de Embargos de Declaração, que faz menção a diversos elementos de prova trazidos aos autos, tenho que o que a ora Embargante considera como sendo omissões, contradições e obscuridades da decisão são, na realidade, inconformidade do Embargante com o racional adotado no acórdão recorrido.

Os Embargos apresentados combatem em toda a sua extensão supostas omissões, contradições e obscuridades decorrentes dos argumentos utilizados para anular a infração 001 e que, do ponto de vista do Embargante, deveria também ser aplicado na análise da infração 002.

Trata-se de clara discordância do julgado, contudo, os Embargos não servem para alterar o julgado embargado em seu mérito mas sim para corrigir eventuais omissões, contradições ou obscuridades. Na ausência de tais vícios, não é possível dar efeito infringente à decisão embargada como quer a Embargante.

Nestes termos, constata-se que, em embargos, a interessada procurou discutir a inaplicabilidade ao presente caso da decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recursos repetitivos, bem como destacou a suposta contradição entre a anulação da infração 0001 sem a aplicação da repercussão do erro na contabilização do intercâmbio para redução das despesas consideradas no rateio a partir do qual foi determinada a base tributável, mormente tendo em conta que as receitas de intercâmbio seriam resultantes de atos cooperativos.

De outro lado, em seu recurso especial a interessada pleiteou que:

Diante do exposto, requer-se o provimento do presente Recurso, declarando-se a improcedência integral dos autos de infração de IRPJ/CSLL considerando-se:

(a) a necessidade de requantificação dos atos não cooperativos, eis que, sendo fundamento da decisão que anulou a infração 0001, o reconhecimento de erro material na contabilização do intercâmbio como redutor de despesa, que em verdade é receita, por consequência, resta reconhecido que as despesas são maiores que as consideradas no Auto de Infração, já que equivocadamente reduzidas pelo intercâmbio; e sendo estas despesas elemento de quantificação do ato não cooperativo pelo Auto de Infração, se alteradas as despesas, alterada também tal quantificação do ato não cooperativo;

(b) no que se refere à classificação das receitas de atos cooperativos, em especial do intercâmbio, eis que, como dito acima, fundamentando-se a anulação da infração 0001, no reconhecimento de que os valores de intercâmbio são receita, necessária é sua classificação como ato cooperativo, destacando-se que o acórdão, tomou por fundamento meritório em relação à infração 0002, Recurso Repetitivo que não se identifica com a realidade dos autos;

(c) em face do recálculo dos resultados de cada ato (ante o acréscimo das despesas e caracterização como ato cooperativo das receitas de intercâmbio), cancelar-se a infração 0002, visto que a cooperativa apurou verdadeiro prejuízo na prática de atos não cooperativos, não havendo resultado passível de tributação, conduzindo à improcedência da integralidade da exigência.

A integração da rejeição dos embargos ao acórdão recorrido para fins de prequestionamento, na forma do art. 1025 do Novo Código de Processo Civil, resulta na discussão acerca: 1) da vinculação do Colegiado à decisão do Superior Tribunal de Justiça em sede de recursos repetitivos; 2) da necessidade de retificação dos cálculos do rateio, em razão da indevida contabilização das receitas de intercâmbio como redutora dos custos a partir dos quais foram determinados os percentuais para apuração da parcela submetida à tributação na infração 0002; e 3) do reconhecimento das receitas de intercâmbio como ato cooperativo.

Ao demonstrar analiticamente a divergência, a interessada em momento algum abordou a primeira discussão em face do que decidido nos paradigmas. De fato, ao apontar a decisão proferida no paradigma nº 107-08.683 a interessada apenas destacou a caracterização de intercâmbio *como receita de ato cooperativo puro* e, quanto ao paradigma nº 1103-000.587, somente enfatizou que referido julgado *não apenas reconhece o intercâmbio como ato cooperativo, bem como determina a proporcionalização somente das receitas indiretas (cuja segregação não seja possível sem o rateio) a partir da proporção da totalidade dos custos e não apenas dos custos líquidos (indevidamente reduzidos pela receita de intercâmbio)*.

Na medida em que o acórdão recorrido pautou-se, essencialmente, na manutenção dos valores exigidos porque decorrentes de *operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, em busca da consecução do objeto social da cooperativa)*, em observância ao que decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, a interessada deveria ter demonstrado que os paradigmas, apesar de proferidos após tal decisão em sede de recursos repetitivos, não a aplicaram às suas atividades.

Ao deixar de assim proceder, fica prejudicada a discussão acerca da necessidade de retificação dos cálculos de rateio, dado que o voto condutor do acórdão recorrido não adentrou a esta análise em razão do óbice antes apontado, acerca do qual não foi demonstrada a divergência.

Já com referência ao reconhecimento das receitas de intercâmbio como ato cooperativo, seu conteúdo afeta a premissa posta no voto condutor do acórdão recorrido para concluir pela aplicação da decisão do Superior Tribunal de Justiça, qual seja, a constatação de que a exigência em debate recai sobre *operações realizadas com terceiros não associados*. O paradigma, assim, não encontraria óbice no art. 67, §12, inciso II do Anexo II do RICARF nesta questão antecedente, qual seja, de que as operações com outras cooperativas não se caracterizariam como operações com terceiros não associados.

Sob esta ótica, deve ser reconhecida a divergência em face do paradigma nº 107-08.683, que declarou ato cooperado a prática *por intermédio de cooperativa central da qual é associada, quando não provado infrações à lei geral do cooperativismo*. Referida decisão foi editada em face de procedimento fiscal no qual foram considerados tributáveis os resultados decorrentes de operações de intercâmbio, consoante exposto nos seguintes excertos de seu voto condutor:

Mas, não obstante tanto a autoridade de fiscalização quanto o douto Colegiado da DRJ em Belo Horizonte terem ventilado a possibilidade da inexistência de verdadeiro cooperativismo entre a Uniway Serviços e seus associados e a Uniway Ltda., a verdade é que, não desqualificando a Uniway Serviços e a Uniway Ltda. como entidades cooperativas, entenderam tributáveis as sobras

liquidadas da Uniway Serviços ora recorrente, ao argumento de que estas teriam sido derivadas da prática de atos não cooperativos.

Pois bem, a recorrente, quando intimada pela fiscalização quanto a sua forma de atuação em prol de seus cooperados, esclareceu que se tratava de cooperativa singular e que seus associados atuavam em face dos negócios captados pela cooperativa central da qual seda associada, a Uniway Ltda.,

[...]

Neste passo, registre-se, não há nos autos do processo nenhuma evidência de que a Uniway Ltda. não teria praticado atos em favor de suas cooperativas associadas, muito menos que não teria sido constituída com a finalidade de ampliar e otimizar as operações de suas filiadas, especialmente, no caso, as da ora recorrente.

[...]

Nesse contexto, o ato cooperativo praticado pelos associados da Uniway Serviços, a toda evidência, porque típico ao objeto social da recorrente, não vulnerou a lei do cooperativismo, porquanto, no dizer de Reginaldo Ferreira Lima, no caso concreto, se concretizou por intermédio de cooperativa da qual a recorrente era associada, sendo inaplicáveis ao caso, pois, os artigos 86 e 111 da Lei 5.764/71, tidos como vulnerados.

Ademais, não há provas, nos autos, de que Uniway Ltda., no dizer da fiscalização, teria servido como mera "Cortina de Fumaça" dos verdadeiros atos que teriam sido praticados, muito menos que os associados não teriam tido digna retribuição material, prova a 'cabo da fiscalização que, se certamente presentes, mudariam totalmente o foco da auditoria fiscal e, conseqüentemente, os dispositivos legais vulnerados e as infrações cometidas que poderiam (deveriam) ter sido objeto de distinta ação fiscal.

Na realidade, o que se vê dos autos são vários contratos de prestação de serviços intermediados pela Uniway Ltda. em favor dos associados da Uniway Serviços, sendo certo estes executaram trabalhos para empresas de grande porte, tais como os Bancos Itaú e Unibanco, certamente inatingíveis se não estivessem agrupados em tomo de uma sociedade, trabalhos estes, pelo menos formalmente, realizados em estrita consonância com o objeto social da cooperativa ora recorrente.

Por tudo isso, dou integral provimento ao recurso.

Já o paradigma nº 1103-000.587 apenas firma a razoabilidade de *critério de rateio na apuração de receitas e de resultados de atos cooperativos e não cooperativos*. De fato, em face de procedimento fiscal semelhante ao presente, no qual os resultados tributáveis da sociedade cooperativa foram determinados sem segregação de receitas, mas sim mediante rateio dos resultados a partir dos custos incorridos em razão de atos cooperativos e de atos não cooperativos, o litígio cingiu-se às arguições de decadência, de invalidade daquele método para determinação dos resultados tributáveis e de indevido arbitramento dos lucros. No que tange à parte destacada pela recorrente, consta do voto condutor do acórdão paradigma que:

Quer dizer, frente à impossibilidade de se imputar separadamente os custos correspondentes a cada espécie de receitas, a fiscalização apurou a proporção dos custos decorrentes de atos cooperativos e de atos não cooperativos e *aplicou as referidas proporções sobre as receitas*, para determinação das receitas de atos cooperativos e das receitas de atos não cooperativos.

Cuida-se de critério de rateio inverso ao previsto no Parecer Normativo CST 73/75.

No caso vertente, foram considerados como custos decorrentes de atos cooperativos os de cooperados pessoas físicas e os de intercâmbio. Esses custos

representam, como se vê do Termo de Verificação Fiscal e do quadro a ele anexo (fls. 18, 19 e 25).:

[...]

Assim, a utilização de critério de rateio baseada na proporção de custos de atos cooperativos e de atos não cooperativos se me afigura perfeitamente razoável e adequada.

Note-se que, com o critério adotado pelo autuante, apurou-se, por proporção dos custos, receita de atos cooperativos contida também nas receitas com planos de saúde, pois a elas se aplicou a proporção já referida (para o ano-calendário de 2004, o percentual de 32,8554%).

De outra parte, não me parece despropositado reconhecer que parte das receitas com planos de saúde seja decorrência de atos cooperativos. Daí ter dito alhures que a recorrente ao vender os planos de saúde (receber mensalidades), no mínimo, não atua em nome só dos cooperados. E que o contratante (usuário), antes, paga preço (mensalidade) à cooperativa, de modo que as relações econômicas se instalam entre o contratante e a cooperativa, e não entre aquele e o cooperado.

Pelo que já ficou exposto, fica evidenciado que não há exigência sobre resultado global da recorrente.

[...]

Na hipótese em dissídio, diante das considerações deduzidas, o critério de rateio empregado expressa *inteligência que não colide* com a do Parecer Normativo CST 73/75, e que informa *razoabilidade e adequação* na quantificação de resultados e de receitas de atos cooperativos e de atos não cooperativos.

Logo, não vejo eiva de ilegalidade no emprego do critério de *rateio* dos resultados e das receitas tomando-se por base a *proporção dos custos de atos cooperativos e de atos não cooperativos*.

Como se vê, apenas constatou-se que no procedimento fiscal foram considerados como custos de atos cooperativos aqueles relativos a pessoas físicas e os de intercâmbio, sem qualquer debate acerca da regularidade desta classificação, razão pela qual este paradigma não se presta a demonstrar a divergência arguida pela agravante.

Por todo o exposto, apesar de o acórdão recorrido estar orientado pelo entendimento de que os resultados da cooperativa seriam tributáveis porque decorrentes de atos praticados com terceiros, fundamentando-se em decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recursos repetitivos, na forma do art. 543-C da Lei nº 5.689/73, o prequestionamento suscitado em sede de embargos acerca da caracterização das receitas de intercâmbio como ato cooperativo - aspecto que afeta o rateio promovido para determinação da base tributável e o alcance da decisão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça - presta-se a caracterizar a divergência em face do paradigma nº 107-08.683 que rejeitou a classificação dos resultados auferidos em intercâmbio como provenientes de terceiros não cooperados.

Constata-se, assim, a presença dos pressupostos de conhecimento do agravo e a necessidade de parcial reforma do despacho questionado. Propõe-se, dessa forma, que o agravo seja ACOLHIDO PARCIALMENTE para DAR seguimento ao recurso especial relativamente à matéria "**atos cooperativos e não cooperativos**", sob o aspecto da caracterização das receitas de intercâmbio como ato cooperativo, mas apenas em relação ao paradigma nº 107-08.683.

Nestes termos, apesar de reconhecer que o Colegiado *a quo* superou a alegação acerca da repercussão das operações de intercâmbio na segregação dos resultados de atos cooperativos e não-cooperativos por interpretar que a contribuinte *não recorreu do critério de rateio adotado pelo Sr. AFRF*, bem como por entender que todos as receitas provenientes da

comercialização de planos de saúde, porque advindas de terceiros, representariam resultados de atos não-cooperativos, ainda que destinados ao pagamento de serviços de médicos cooperados ou serviços auxiliares de hospitais, laboratórios e clínicas, o agravo da Contribuinte foi parcialmente acolhido para reconhecer o dissídio jurisprudencial em face de paradigma que afirmou as receitas de intercâmbio como ato cooperativo, e isto em razão do prequestionamento ficto vislumbrado com a rejeição dos embargos opostos contra o acórdão recorrido.

É certo que a Contribuinte alegou, em embargos, omissão, contradição e contrariedade na decisão que, cancelando a omissão de receita presumida a partir de depósitos bancários, deixou de reconhecer o *erro material na contabilização do intercâmbio como redutor de despesa*, desconsiderando a sua repercussão, como receita de ato cooperativo, nos cálculos da autoridade fiscal. Contudo, tais embargos foram rejeitados sob o entendimento de que se tratava de *clara discordância do julgado*, inexistindo alegação de vícios passíveis de saneamento em sede de embargos.

E, diante de tal rejeição, esta Conselheira interpretou que o art. 1025 do Novo Código de Processo Civil permitiria concluir, a partir da rejeição dos embargos, pelo prequestionamento *do reconhecimento das receitas de intercâmbio como ato cooperativo*, propondo a admissibilidade do recurso especial neste ponto, vez que o paradigma nº 107-08.683 declarou ato cooperado a prática *por intermédio de cooperativa central da qual é associada, quando não provado infrações à lei geral do cooperativismo*, e o acórdão recorrido teria validado a exigência porque calculada *operações realizadas com terceiros não associados*. Ou seja, diante da alegação de que o acórdão recorrido seria omissor por não se manifestar quanto às receitas de intercâmbio (contabilizadas como redutora de despesas) que restaram integradas ao conceito de *operações realizadas com terceiros não associados*, e tendo sido manejados os necessários embargos que restaram rejeitados, o eventual reconhecimento daquela omissão por esta instância especial constituiria a decisão divergente em relação ao paradigma nº 107-08.683, e permitiria a solução do dissídio jurisprudencial alegado.

Contudo, melhor apreciando a questão, tem-se que a insurgência da Contribuinte reside na postura de o Colegiado *a quo* negar o exame de seus questionamentos, veiculados em embargos de declaração, acerca da alegada impropriedade cometida, no julgamento do recurso voluntário, ao se desconsiderar a repercussão das receitas de intercâmbio na proporcionalização dos resultados de atos cooperados e não cooperados. Assim, solucionar este dissídio jurisprudencial, eventualmente reafirmando a não tributação das operações de intercâmbio, não é suficiente para atender à pretensão recursal da Contribuinte que, na verdade, questiona a postura do Colegiado *a quo* de não notar, ao excluir a infração de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, que o registro das operações de intercâmbio como recuperação de despesas, e não como receitas, afetaria a determinação do resultado de atos cooperados e não cooperados, deixando de examinar as alegações postas neste sentido em sede de embargos de declaração.

Necessário seria, para tanto, adentrar ao exame de provas não apreciadas pelo Colegiado *a quo*, para atestar que as operações de intercâmbio geraram resultados positivos, que poderiam ser contabilizados como receitas, mas foram registrados como redutores de despesas, e assim deixaram de impactar os cálculos dos resultados de atos não cooperativos submetidos à incidência no lançamento veiculado nestes autos. Ou seja, seria necessário avançar, pela primeira vez, em aspectos que poderiam confirmar o eventual interesse da Contribuinte nestes autos em ver declarada a classificação das receitas de intercâmbio como atos cooperativos.

O que há aqui, em verdade, é a evidenciação da incompatibilidade entre a função do art. 1025 do Código de Processo Civil no âmbito do Poder Judiciário e a competência de julgamento específica atribuída pelo Regimento Interno do CARF a esta instância especial. Como se demonstrará adiante, aquela disposição processual civil somente permite o prequestionamento a partir da rejeição de embargos porque o órgão julgamento a quem cabe a apreciação do recurso contra esta decisão ficta tem competência para apreciar não só dissídios jurisprudenciais, mas também violação de lei independentemente da caracterização de divergência na sua aplicação.

No âmbito processual civil, o prequestionamento é requisito assente para interposição de recurso especial ou extraordinário, dada a competência atribuída ao Superior Tribunal de Justiça e ao Supremo Tribunal Federal de zelar, em linhas gerais, pela regular aplicação da Constituição, bem como de tratados e leis federais, nos termos da Constituição Federal:

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

[...]

III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

- a) contrariar dispositivo desta Constituição;
- b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;
- c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição.
- d) julgar válida lei local contestada em face de lei federal. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

[...]

Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça:

[...]

III - julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida:

- a) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência;
- b) julgar válido ato de governo local contestado em face de lei federal; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)
- c) der a lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal.

[...]

Está implícito, nessas disposições, o pressuposto de que as decisões passíveis de questionamento por meio de recurso especial e extraordinário veiculem interpretação acerca dos atos ali especificamente previstos.

A demonstração do cumprimento deste requisito deve ser consignada na petição dirigida ao Tribunal *a quo*, a quem cabe o juízo de admissibilidade do recurso extraordinário ou especial. A legislação processual civil, porém, não detalha a forma desta exposição, diversamente do que dispõe acerca da demonstração do dissídio jurisprudencial passível de questionamento por meio de recurso especial na forma do art. 105, III, "c" da Constituição Federal. Veja-se, neste sentido, o parágrafo único do art. 541 do antigo Código de Processo Civil (Lei nº 5.869/73), que pouco difere da disposição correspondente, integrada ao art. 1029, §1º do Novo Código de Processo Civil:

Parágrafo único. Quando o recurso fundar-se em dissídio jurisprudencial, o recorrente fará a prova da divergência mediante certidão, cópia autenticada ou pela citação do repositório de jurisprudência, oficial ou credenciado, em que tiver sido publicada a decisão divergente, mencionando as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados. (Incluído pela Lei nº 8.950, de 1994)

A doutrina, porém, majoritariamente concebe o prequestionamento como decisão efetiva acerca da questão que se pretende rediscutir perante os Tribunais Superiores. Neste sentido são as lições de Daniel Amorim Assumpção Neves¹:

O pressuposto de admissibilidade do prequestionamento, que para alguns na realidade não é propriamente um juízo de admissibilidade específico, fazendo parte do pressuposto genérico "cabimento", é alvo de inúmeras críticas e debates doutrinários. Entende-se majoritariamente que o prequestionamento constitui a exigência de que o objeto do recurso especial já tenha sido objeto de decisão prévia por tribunais inferiores, o que realça a atuação do Superior Tribunal de Justiça como mero revisor do que já foi decidido no pronunciamento judicial recorrido. A exigência do prequestionamento tem fundamentalmente a missão de impedir que seja analisada no recurso especial matéria que não tenha sido objeto de decisão prévia, vedando-se nesse recurso a análise de matéria de forma originária pelo Superior Tribunal de Justiça.

[...]

Da mesma forma que ocorre no recurso especial, a admissibilidade de todo recurso extraordinário exige o preenchimento do prequestionamento. Mais uma vez o objetivo é não permitir que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do recurso extraordinário, conheça de forma originária no processo de matéria alegada pelo recorrente, exigindo-se que a matéria tenha sido objeto de apreciação e solução pelo órgão hierarquicamente inferior que proferiu a decisão recorrida. Registre-se que tanto no recurso extraordinário como no especial, o prequestionamento exerce a mesma função impeditiva dos tribunais superiores de conhecerem matérias que não tenham sido anteriormente objeto de decisão.

A jurisprudência, por sua vez, definiu outros contornos para este requisito, dispensando a indicação expressa do dispositivo legal, desde que a matéria tenha sido efetivamente enfrentada no acórdão recorrido. É o chamado "prequestionamento implícito", fruto dos julgados consolidados na decisão de Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 162.608-SP, proferida em 16 de junho de 1999, e assim ementada:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL. PREQUESTIONAMENTO IMPLÍCITO. EMBARGOS ACOLHIDOS.

- O prequestionamento consiste na apreciação e na solução, pelo tribunal de origem, das questões jurídicas que envolvam a norma positiva tida por violada, inexistindo a exigência de sua expressa referência no acórdão impugnado.

¹ Manual de Direito Processual Civil. São Paulo: Editora Método, 2012, 4ª Edição, p. 739-746

Maior complexidade se apresenta quando, apesar de as partes suscitarem a questão, o órgão julgador deixa de sobre elas se manifestar. Neste sentido, desde 1963 o Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que:

O ponto omissso da decisão, sobre o qual não foram opostos embargos declaratórios, não pode ser objeto de recurso extraordinário, por faltar o requisito do prequestionamento. (*Súmula nº 356/STF*)

Todos os precedentes que sustentaram a edição da referida súmula (Recursos Extraordinários nº 42.662, 47.055, 48.815, 50.157, 53.484 e 53.962), proferidos nos anos de 1961 a 1964, reportavam situações nas quais a parte prejudicada deixou de apresentar embargos de declaração para apontar a omissão acerca da questão considerada relevante para a solução do litígio, reiterando-a diretamente ao Supremo Tribunal Federal por meio de recurso extraordinário. A referida Súmula, portanto, expressa o entendimento de que *o recurso extraordinário não é sucedâneo de embargos de declaração*, nos termos do voto condutor da decisão proferida no Recurso Extraordinário nº 47.055.

Em 1998, o Superior Tribunal de Justiça ampliou a abordagem acerca da questão, ao aprovar a Súmula nº 211/STJ, nos seguintes termos:

Inadmissível recurso especial quanto a questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal *a quo*.

Dentre os precedentes desta súmula, tem-se o Recurso Especial nº 36.996, proferido em 16 de outubro de 1995, que expressa o mesmo entendimento consolidado na Súmula nº 356/STF:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTO NA ALÍNEA A DO PERMISSIVO CONSTITUCIONAL. QUESTÃO NOVA. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. FUNDAMENTO NA ALÍNEA C DO AUTORIZATIVO CONSTITUCIONAL. LITIGÂNCIA DE MÁ-FÉ. CONDENAÇÃO DE OFÍCIO. EXEGESE DO ART. 18, CAPUT (ANTIGO), E DO ART. 125, III, AMBOS DO CPC. PRECEDENTES. RECURSO NÃO CONHECIDO PELA ALÍNEA A E IMPROVIDO PELA ALÍNEA C.

I - O recurso especial só prospera, com fulcro na alínea a, se a matéria jurídica tiver sido debatida na instância ordinária. Exige-se a interposição de embargos de declaração, para fins de prequestionamento, embora a alegada ofensa ao dispositivo legal tenha surgido apenas no acórdão recorrido. Para que o STJ conheça do recurso especial é necessário que a questão federal nova tenha sido tratada no aresto guerreado.

II - O magistrado pode aplicar de ofício, no próprio processo em que constatou a litigância de má-fé, a pena pecuniária do antigo caput do art. 18 do CPC.

III - O processo moderno, além de prestigiar o princípio da lealdade processual, tem caráter preponderantemente público, cabendo ao magistrado prevenir e reprimir qualquer ato contrário à dignidade e à administração da justiça (art. 125, III, CPC).

IV - Precedentes da Corte: EREsp n. 36.718-0/RS, REsp n. 17.608-0/SP e REsp n. 23.384-0/RJ.

V - Recurso especial não conhecido pela alínea a do permissivo constitucional. Conhecido pela alínea c, mas improvido. (*negrejou-se*)

Já os demais precedentes (AgRg no Ag 67.820-SP, AgRg no Ag 74.405-PA, AgRg no Ag 103.682-DF, AgRg no Ag 123.760-SP, REsp 6.720-PR, REsp 28.871-RJ, REsp 40.167-SP, REsp 43.622-SP e REsp 90.056-SP) expõem o entendimento de que, no âmbito da competência do Superior Tribunal de Justiça, a resposta insatisfatória a embargos de declaração representaria ofensa ao art. 535 do Código de Processo Civil, de modo que esta circunstância deveria ser, necessariamente, aventada no recurso especial para, se constatada a violação de lei federal, restituir-se os autos à instância *a quo* para manifestação acerca da questão omitida, sob pena de supressão de instância. A ementa do precedente AgRg no Ag 67.820-SP, proferido em 04 de setembro de 1995, reflete com clareza esta interpretação:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. OFENSA A LEI FEDERAL. PREQUESTIONAMENTO. IMPRESCINDIBILIDADE. EMBARGOS DECLARATÓRIOS. REJEIÇÃO. VIOLAÇÃO AO ARTIGO 536, INCISO II DO CPC. SÚMULAS 284/STF E 131/STJ.

É lícito à parte opor embargos declaratórios visando prequestionar matéria em relação à qual o acórdão recorrido quedou-se omissos, embora sobre ela devesse se pronunciar.

A rejeição destes embargos, se impertinente, determina a subsistência da falta de prequestionamento do tema cujo conhecimento se pretende devolver ao STJ, cumprindo ao recorrente, em se julgado prejudicado, interpor recurso especial calcado em violação aos termos do artigo 535, inciso II do CPC, porquanto a decisão dos embargos não teria suprido a omissão apontada.

A apreciação de questão não debatida, subverte o "iter" processual, ao tempo em que surpreende a parte adversa, suprimindo-lhe a prerrogativa do contraditório, e cria para a Corte Superior o ônus de apreciar tema inédito.

A procedência das alegações de violação ao artigo 535, II do CPC induz à nulidade do acórdão vergastado, impondo que outro seja proferido pelo Tribunal "a quo", contendo a apreciação da matéria preterida.

A referência genérica a violação de lei federal, sem indicação precisa do dispositivo supostamente ofendido, impede a exata compreensão da controvérsia (Súmula 284/STF).

Nas ações de desapropriação incluem-se no cálculo da verba advocatícia as parcelas relativas aos juros compensatórios e moratórios, devidamente corrigidas (Súmula 131/STJ).

Agravo regimental improvido, sem discrepância.

Sob esta ótica, os precedentes AgRg no Ag 67.820-SP, AgRg no Ag 74.405-PA, AgRg no Ag 103.682-DF, AgRg no Ag 123.760-SP, REsp 6.720-PR, REsp 43.622-SP e REsp 90.056-SP foram desfavoráveis ao interessado porque não foi alegada violação ao art. 535 do antigo Código de Processo Civil. Já nos precedentes REsp 28.871-RJ e REsp 40.167-SP, uma vez arguida e confirmada a violação a referido dispositivo legal, os autos retornaram à instância *a quo* para apreciação do aspecto omitido.

O Superior Tribunal de Justiça, assim, sustentou a inadmissibilidade do prequestionamento ficto, *que ocorre com a mera oposição de embargos declaratórios, sem que o Tribunal de origem tenha efetivamente emitido juízo de valor sobre as teses debatidas*, conforme consolidação exposta na Edição nº 31 de "Jurisprudência em teses", disponível em seu sítio (<http://www.stj.jus.br/SCON/jt/toc.jsp>). Como exemplo desta orientação decisória tem-se a

decisão proferida em 10 de fevereiro de 2015, no AgRg no Recurso Especial nº 1.366.052/SP, assim ementado:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA Nº 211/STJ. CONTRATO ADMINISTRATIVO. COBRANÇA DE VALORES NÃO PAGOS. PRESCRIÇÃO. ART. 4º DO DECRETO N. 20.910/32.

1. A tese veiculada nos artigos apontados como violados no recurso especial não foi objeto de debate pelas instâncias ordinárias, sequer de modo implícito. Embora opostos embargos de declaração com a finalidade de sanar omissão porventura existente, não foi indicada a contrariedade ao art. 535 do Código de Processo Civil, motivo pelo qual, ausente o requisito do prequestionamento, incide o disposto na Súmula 211 do STJ.

2. Esta Corte Superior não admite o chamado "prequestionamento ficto", que se daria com a mera oposição de aclaratórios, sem que o Tribunal de origem tenha efetivamente emitido juízo de valor sobre as teses debatidas. Precedentes: AgRg no REsp 1.240.646/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 24/5/2011; AgRg no REsp 1.303.693/AM, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 21/5/2013; AgRg no AREsp 265.139/DF, Rel. Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, Terceira Turma, DJe 12/6/2013; AgRg no AREsp 180.224/RJ, Rel. Ministro Luis Felipe Salomão, Quarta Turma, DJe 23/10/2012.

3. Omissão no acórdão recorrido, sem indicação de ofensa ao art. 535 do Código de Processo Civil, não enseja interposição de recurso especial.

Agravo regimental improvido. *(negrejou-se)*

A doutrina confirmou este direcionamento jurisprudencial, consoante se vê nas lições de Daniel Amorim Assumpção Neves²:

Proferido acórdão omisso quanto à matéria que se pretende impugnar em sede de recurso especial, caberá à parte ingressar no tribunal de segundo grau com embargos de declaração para sanar o vício do acórdão gerado pela omissão. Caso o tribunal se negue injustificadamente a sanar o vício alegado, o acórdão de embargos de declaração terá afrontado o art. 535 do CPC, devendo a parte ingressar com recurso especial, contra essa decisão. O Superior Tribunal de Justiça é firme no entendimento de que os embargos de declaração só serão cabíveis, e por consequência só será provido o recurso especial, se efetivamente existir vício na decisão impugnada, não sendo admitidos os embargos de declaração com efeitos infringentes, ou seja, com o objetivo de modificar o acórdão recorrido.

Provido o recurso especial, o processo voltará ao tribunal de segundo grau para que efetivamente examine a matéria apontada nos embargos de declaração. Caso assim proceda, finalmente estará caracterizado o prequestionamento, de forma a possibilitar o ingresso de recurso especial contra o acórdão originário. Caso contrário, mantendo-se o tribunal de segundo grau inerte em sanar a sua omissão, o que se verificará com uma nova rejeição dos embargos de declaração, caberá à parte novamente o ingresso de recurso especial por ofensa ao art. 535 do CPC, contra o acórdão que decidir os embargos de declaração. O Superior Tribunal de Justiça já decidiu que, mesmo havendo a reiteração da omissão pelo tribunal de segundo grau, não é possível admitir que tenha ocorrido o prequestionamento, devendo-se remeter o processo novamente a esse tribunal, exigindo-se o saneamento da omissão.

O entendimento exposto é pacífico no Superior Tribunal de Justiça, encontrando-se inclusive sumulado no sentido da inadmissibilidade do recurso especial quanto à

² Op. Cit., p. 740.

questão que, apesar da oposição de embargos de declaração, não foram apreciadas pelo tribunal inferior. Não resta dúvida da propriedade técnica do entendimento, porque realmente sendo o acórdão omissivo quanto à matéria que se pretende alegar em sede de recurso especial e sendo rejeitados os embargos de declaração oferecidos pela parte, a omissão persiste, permanecendo o estado anterior de ausência de prequestionamento da matéria. Ocorre, entretanto, que a propriedade técnica está totalmente divorciada da realidade na praxe forense, tornando a obtenção de prequestionamento para o ingresso de recurso especial em árduo trabalho para as partes interessadas na interposição de tal recurso.

Já no Supremo Tribunal Federal houve decisões favoráveis ao prequestionamento ficto, decorrente da mera oposição de embargos, como são exemplos as seguintes decisões:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356 DO STF.

I – “O que, a teor da Súm. 356, se reputa carente de prequestionamento é o ponto que, indevidamente omitido pelo acórdão, não foi objeto de embargos de declaração; mas, opostos esses, se, não obstante, se recusa o Tribunal a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte, permitindo-se-lhe, de logo, interpor recurso extraordinário sobre a matéria dos embargos de declaração e não sobre a recusa, no julgamento deles, de manifestação sobre ela” (RE 210.638/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJU 19/6/1998).

II – Agravo regimental improvido. (*AgReg no Agravo de Instrumento nº 648.760, j. 06.11.2007, DJ 30.11.2007, 1ª Turma, rel. Min. Ricardo Lewandowski*)

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL.

Questão não ventilada na decisão recorrida. Interposição de embargos de declaração. Prequestionamento. Existência. Agravo regimental a que se nega provimento. (*EDcl no Agravo de Instrumento nº 541.488, j. 21.11.2006, DJ 16.02.2007, 2ª Turma, rel. Min. Joaquim Barbosa*)

Decisões mais recentes, porém, refutaram a interpretação a *contrario sensu* da Súmula nº 356/STF, exigindo, além da oposição de embargos, o enfrentamento da questão na decisão recorrida. Neste sentido podem ser citados os seguintes julgados:

DIREITO ADMINISTRATIVO. SERVIDORA PÚBLICA ESTADUAL. LICENÇA MATERNIDADE. PRORROGAÇÃO. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. EVENTUAL VIOLAÇÃO REFLEXA DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA NÃO VIABILIZA O MANEJO DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. APLICAÇÃO DA SÚMULA STF 282. INAPTIDÃO DO PREQUESTIONAMENTO IMPLÍCITO OU FICTO PARA ENSEJAR O CONHECIMENTO DO APELO EXTREMO. INTERPRETAÇÃO DA SÚMULA STF 356. ACÓRDÃO RECORRIDO PUBLICADO EM 30.11.2010.

A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que a discussão referente à prorrogação de licença maternidade de servidora pública estadual é de natureza infraconstitucional, o que torna oblíqua e reflexa eventual ofensa, insuscetível, portanto de viabilizar o conhecimento do recurso extraordinário. Precedentes. O requisito do prequestionamento obsta o conhecimento de questões constitucionais inéditas. Esta Corte não tem procedido à exegese a *contrario sensu* da Súmula STF 356 e, por consequência, somente considera prequestionada a questão constitucional quando tenha sido enfrentada, de modo expresso, pelo Tribunal a quo. A mera oposição de embargos declaratórios não basta para tanto. Logo, as modalidades ditas implícita e ficta de prequestionamento não ensejam o

conhecimento do apelo extremo. Aplicação da Súmula STF 282: “É inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada”. Agravo regimental conhecido e não provido. (AgReg no Recurso Extraordinário nº 707.221, j. 20.08.2013, DJ 03.09.2013, 1ª Turma, rel. Min. Rosa Weber)

CONSTITUCIONAL. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DOS ARTIGOS 150, I, e 155, §2º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. PREQUESTIONAMENTO FICTO: IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

1. O Supremo Tribunal Federal, em princípio, não admite o “prequestionamento ficto” da questão constitucional. Precedentes. 2. Os presentes embargos buscam apenas repisar questão já examinada. Não há contradição, obscuridade ou omissão a sanar. 3. Embargos de declaração rejeitados. (EDcl no AgReg no Agravo de Instrumento nº 689.706, j. 12.04.2011, DJ 03.05.2011, 2ª Turma, rel. Min. Ellen Gracie)

Contudo, o Novo Código de Processo Civil admitiu a possibilidade de prequestionamento ficto ao estipular que:

Art. 1.025. Consideram-se incluídos no acórdão os elementos que o embargante suscitou, para fins de pré-questionamento, ainda que os embargos de declaração sejam inadmitidos ou rejeitados, caso o tribunal superior considere existentes erro, omissão, contradição ou obscuridade.

Significa dizer que os embargos devem ser opostos quando a matéria que se pretende discutir não foi abordada no acórdão recorrido e, se deste recurso não resultar a apreciação da matéria, não há necessidade de se opor novos embargos ou apresentar recurso especial para arguir violação ao art. 1022 do Novo Código de Processo Civil, que regula o cabimento de embargos. Reputa-se atendido o requisito de prequestionamento mesmo em face dos embargos rejeitados, e o recurso especial ou extraordinário será apreciado pelos Tribunais Superiores que avaliarão, preliminarmente, se houve erro, omissão, contradição ou obscuridade no acórdão recorrido e, se confirmado o vício, adotarão as medidas pertinentes para corrigi-lo ou decidir a questão de fundo.

Abordando este novo dispositivo legal, o Superior Tribunal de Justiça inicialmente delimitou sua aplicação no tempo, dado o entendimento daquela Corte no sentido de que o Novo Código de Processo Civil não poderia ser invocado em face de acórdãos publicados na vigência do Código de Processo Civil de 1973, em observância ao Enunciado Administrativo n. 2/STJ, aprovado pelo Plenário do STJ na sessão de 9 de março de 2016:

Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/73 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas, até então, pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Sob esta ótica, seguiram-se decisões da maior parte das Turmas do Superior Tribunal de Justiça declarando a ausência de prequestionamento se não foi suscitada ofensa ao art. 535 do antigo Código de Processo Civil³:

³ No mesmo sentido, decisões mais recentes da 1ª Turma: Ag Int no Recurso Especial nº 1.436.618-RS, rel. Min. Gurgel de Faria, j. 15.12.2020.

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. DECISÃO PUBLICADA SOB A ÉGIDE DO CPC/1973. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N. 2/STJ. APLICAÇÃO DAS REGRAS DE ADMISSIBILIDADE DO CPC/1973. PREQUESTIONAMENTO FICTO. DESCABIMENTO.

1. "Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas, até então, pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça" (Enunciado Administrativo n. 2/STJ).

2. Não há, pois, que se cogitar de aplicação das novas regras do Código de Processo Civil, o qual entrou em vigor em 18 de março de 2016, quando se trata da admissibilidade do presente recurso especial, cujos marcos temporais são anteriores à vigência do novo CPC.

3. Logo, incide no caso a pacífica jurisprudência do STJ, firmada ainda na sistemática do CPC/1973, no sentido de que "não admite o chamado 'prequestionamento ficto', que se daria com a mera oposição de aclaratórios, sem que o Tribunal de origem tenha efetivamente emitido juízo de valor sobre as teses debatidas" (AgRg no AREsp 789.914/SP, Rel. Min. Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 29/2/2016).

4. Assim, correto o entendimento que consignou que a matéria referente ao art. 27 da Lei n. 9.868/99 não foi objeto de análise pela Corte a quo. Desse modo, carece o tema do indispensável prequestionamento viabilizador do recurso especial, razão pela qual não merece ser apreciado.

5. Agravo interno a que se nega provimento. (*AgInt nos EDcl no Agravo em Recurso Especial nº 955.627-MG, j. 02.05.2017, DJ 05.05.2017, 2ª Turma, rel. Min. Og Fernandes*)

AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL (CPC/1973). QUESTÃO NÃO ANALISADA PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. IMPRESCINDIBILIDADE DE QUE HAJA MANIFESTAÇÃO EXPRESSA QUANTO À MATÉRIA SUSCITADA, PRESCINDINDO TÃO SOMENTE A INDICAÇÃO DOS DISPOSITIVOS LEGAIS PERTINENTES (PREQUESTIONAMENTO IMPLÍCITO). NECESSIDADE DE PREQUESTIONAMENTO MESMO DE MATÉRIAS DE ORDEM PÚBLICA. INEXISTÊNCIA DO EFEITO TRANSLATIVO EM RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS 'LATO SENSU'. RECORRIBILIDADE EXTRAORDINÁRIA. PRECEDENTES. AGRAVO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. (*AgInt no Agravo em Recurso Especial nº 810.863-MT, j. 01.09.2016, DJ 09.09.2016, 3ª Turma, rel. Min. Paulo de Tarso Sanseverino*)

AGRAVO INTERNO NO AGRAVO (ART. 544 DO CPC/73) - DECISÃO MONOCRÁTICA NEGANDO PROVIMENTO AO RECLAMO. INSURGÊNCIA DA PARTE RÉ.

1. O art. 105, III, "a", da CF, ao dispor acerca da interposição de recurso especial, menciona a ocorrência de violação à lei federal, expressão que não inclui os princípios.

1.1. A admissibilidade do recurso especial exige a clareza na indicação dos dispositivos de lei federal supostamente contrariados, bem como a explanação precisa da medida em que o acórdão recorrido teria afrontado cada um desses artigos, sob pena de incidência da Súmula 284/STF.

2. O Tribunal de origem não se manifestou acerca da tese relativa à exorbitância dos honorários advocatícios e dos critérios previstos no art. 20, § 3º, do CPC/73. Diante

desse quadro, deveria a parte, ao interpor o recurso especial, alegar a afronta ao art. 535 do CPC/73 apontando a aludida omissão, sob pena de incidência da Súmula 211/STJ.

3. O enunciado administrativo nº 2 do STJ determina que, na hipótese de recursos interpostos contra decisões publicadas na vigência do CPC/73, devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas, até então, pela jurisprudência desta Corte. Dessa forma, inviável a aplicação do art. 1.025 do CPC/2015 de forma a afastar a incidência da Súmula 211/STJ ao caso.

4. Agravo interno desprovido. (*AgInt no Agravo em Recurso Especial nº 826.592-RS, j. 06.06.2017, DJ 13.06.2017, 4ª Turma, rel. Min.Marco Buzzi*)

A Segunda Turma, inclusive, afastou a ofensa ao art. 535 do Código de Processo Civil de 1973, bem como ao art. 1025 do Novo Código de Processo Civil, sob o argumento de que o órgão julgador somente está obrigado a decidir as questões relevantes e imprescindíveis à resolução da demanda, conforme se vê no voto condutor do Ministro Herman Benjamin no Recurso Especial nº 1.671.761-RS, proferido em sessão de 27 de junho de 2017:

Constato que não se configura a ofensa aos arts. 535 do CPC/1973 e 1.025 do CPC/2015, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia, tal como lhe foi apresentada.

Com efeito, não é o órgão julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram. Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução. Cito precedentes: REsp 927.216/RS, Segunda Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13/08/2007; e, REsp 855.073/SC, Primeira Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 28/06/2007.

Dessarte, como se observa de forma clara, não se trata de omissão, mas sim de inconformismo direto com o resultado do acórdão, que foi contrário aos interesses da recorrente.

Já com referência aos litígios nos quais admitiu-se a aplicação do Novo Código de Processo Civil, as decisões variaram conforme os contextos apresentados.

No AgInt no Agravo em Recurso Especial nº 844.804-MG⁴, uma vez não identificado erro, omissão, contradição ou obscuridade no acórdão recorrido, o prequestionamento não restou demonstrado, subsistindo válida a fundamentação da decisão recorrida, especialmente em aspectos probatórios que não poderiam ser reapreciados em sede de recurso especial. O acórdão de relatoria do Ministro Humberto Martins, na 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, restou assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. CONCESSÃO ESPECIAL DE USO PARA FINS DE MORADIA. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/73. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DO DISPOSITIVO DE LEI INVOCADO. NÃO VERIFICAÇÃO POR ESTA CORTE DE ERRO, OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE NO ACÓRDÃO VERGASTADO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 211/STJ. OPOSIÇÃO AO EXERCÍCIO DA POSSE CONSTATADA PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ.

⁴ Na mesma linha julgados mais recentes da 1ª Turma: AgInt nos EDcl no Recurso Especial nº 1.848.930-SC, rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 08.02.2021; da 2ª Turma: AgInt nos EDcl no Recurso Especial nº 1.694.472-MS, rel. Min. Francisco Falcão, j. 16.12.2020; e da 3ª Turma: AgInt no AREsp nº 1.688.921-SP, rel. Min. Marco Aurélio Bellizze, j. 30.11.2020.

1. Cuida-se de ação ordinária ajuizada pela recorrente com o objetivo de concessão de uso especial de imóvel para moradia.
2. Inexiste violação do art. 535 do CPC/73 quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida.
3. Quando a questão levantada não foi discutida pelo Tribunal de Origem e não foi verificada por esta Corte existência de erro, omissão, contradição ou obscuridade não cabe prequestionamento da matéria, nos termos do art. 1.025 do CPC, incidindo na espécie o enunciado da Súmula 211/STJ.
3. Não configura contradição afirmar a falta de prequestionamento e afastar indicação de afronta ao art. 535 do Código de Processo Civil de 1973, uma vez que é perfeitamente possível o julgado se encontrar devidamente fundamentado sem, no entanto, ter decidido a causa à luz dos preceitos jurídicos desejados pela postulante, pois a tal não está obrigado.
4. In casu, tendo o Tribunal de origem, soberano na análise das circunstâncias fáticas e probatórias da causa, apreciado a controvérsia acerca da inexistência de posse mansa e pacífica, a partir de argumentos de natureza eminentemente fática, não há como aferir eventual violação de dispositivo legal sem que se reexamine o conjunto probatório dos presentes autos, tarefa que, além de escapar da função constitucional deste Tribunal, encontra óbice na Súmula 7 do STJ, cuja incidência é indubitosa no caso sob exame.

Agravo interno improvido.

Já no Recurso Especial nº 1.639.788-CE, a mesma 2ª Turma, constatando omissão no acórdão recorrido acerca de questão relevante, admitiu o prequestionamento ficto e decidiu a matéria favoravelmente à recorrente, sem necessidade de retorno dos autos à instância *a quo*. Sob relatoria do Ministro Francisco Falcão, o acórdão foi assim ementado:

CIVIL E PROCESSUAL CIVIL. SUSPENSÃO DO PROCESSO POR ÓBITO DO EXEQUENTE. DEMORA NA HABILITAÇÃO DOS SUCESSORES. PRESCRIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. CABIMENTO DE JUROS DE MORA. MATÉRIA NÃO EXAMINADA PELO TRIBUNAL A QUO. PREQUESTIONAMENTO FICTO. AUSÊNCIA DE CULPA DO DEVEDOR. JUROS DE MORA INDEVIDOS.

I - Em relação à alegada impossibilidade de cobrança de juros de mora no período de habilitação dos sucessores do exequente, observa-se que, apesar de a matéria não ter sido apreciada no âmbito do acórdão recorrido, o recorrente interpôs embargos de declaração, buscando a análise dela, a qual deveria ter sido examinada diante de sua relevância, o que configurou omissão, viabilizando, assim, a efetivação do prequestionamento ficto do art. 396 do CC, em conformidade com o art. 1.025 do CPC/2015.

II - Entre a data da suspensão do processo de execução, efetivado com a comunicação do óbito do exequente, e a data de habilitação dos seus sucessores, encontra-se suspensa a prescrição. Precedentes: REsp 1.625.947/PE, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 14/10/2016, AREsp 282.834/CE, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 22.4.2014 e AgRg no REsp 1.485.127/AL, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/2/2015).

III - O devedor somente estará em mora quando for culpado pelo atraso no adimplemento da obrigação, conforme dispõe o art. 396 do Código Civil. Na hipótese dos autos, verifica-se que a autarquia não contribuiu para a demora no período entre a paralisação do processo e a habilitação dos sucessores do exequente falecido, não devendo assim ser punido pela demora na referida habilitação.

IV - Recurso especial parcialmente provido.

Na mesma linha foi o posicionamento da 6ª Turma ao apreciar o Recurso Especial nº 1.653.588-MG, relatado pelo Ministro Sebastião Reis Junior:

RECURSO ESPECIAL. PENAL E PROCESSO PENAL. VIOLAÇÃO DO ART. 619 DO CPP. OMISSÃO. EXISTÊNCIA. TRIBUNAL QUE NÃO ANALISOU TODOS OS FUNDAMENTOS APRESENTADOS. ANÁLISE DO MÉRITO. POSSIBILIDADE. PREQUESTIONAMENTO FICTO. ART. 1.025 DO CPC. DOSIMETRIA. PENA-BASE. NEGATIVAÇÃO DA PERSONALIDADE, CONDUTA SOCIAL, MOTIVOS E CONSEQUÊNCIAS DO DELITO. FUNDAMENTAÇÃO INIDÔNEA. ALTERAÇÃO DA PENA-BASE. REDIMENSIONAMENTO DAS PENAS.

1. A omissão relevante à solução da controvérsia não abordada pelo acórdão recorrido constitui negativa de prestação jurisdicional e configura violação do art. 619 do Código de Processo Penal.
2. Por força do novo tratamento dado pelo Código de Processo Civil em vigor no momento da interposição do recurso especial, entendendo prequestionada a matéria, sendo cabível a apreciação do mérito diretamente por esta Corte Superior.
3. Diante da fundamentação inidônea apresentada pelas instâncias ordinárias, afasto a negação dos motivos, personalidade, conduta social e consequências do delito. Redimensionamento das penas.
4. Recurso especial provido para afastar a negação da personalidade, da conduta social, dos motivos e das consequências do delito, redimensionando as penas nos termos da presente decisão.

Ainda na 2ª Turma, no âmbito do Recurso Especial nº 1.644.163-SC, constatada omissão no acórdão recorrido, declarou-se violado o art. 1022 do Novo Código de Processo Civil em face de matéria de fato, acerca da qual não era possível aplicar plenamente o prequestionamento ficto para admiti-la ocorrida, o que ensejou a anulação do acórdão que apreciara os embargos para pronunciamento a respeito da matéria de fato⁵. O Ministro Herman Benjamim assim ementou o acórdão de sua relatoria:

PROCESSUAL E ADMINISTRATIVO. RECURSOS ESPECIAIS. OFENSA AO ART. 535 DO CPC/1973 (ART. 1.022 DO CPC/2015). ACOLHIMENTO DA PRELIMINAR DO INSS. DESACOLHIMENTO DA PRELIMINAR DA UNIÃO. PRESCRIÇÃO. APLICAÇÃO DO DECRETO 20.910/1932. COISA JULGADA TRABALHISTA. EXECUÇÃO INDIVIDUAL DE TUTELA COLETIVA TRABALHISTA. TESE DO INSS NÃO APRECIADA. MATÉRIAS FÁTICAS NÃO ABORDADAS. DEVOLUÇÃO À ORIGEM.

1. Tanto o Recurso Especial quanto o acórdão dos Embargos de Declaração são regidos pelo Código de Processo Civil de 2015.

Preliminares de violação do art. 1.022 do CPC/2015

2. Na preliminar de violação do art. 1.022 do CPC/2015 do INSS, são aventadas as seguintes omissões: "O v. julgado é omissivo e obscuro.

Utilizou-se de voto proferido em outro processo. Não analisou a questão da falta de citação do INSS na ação trabalhista nº 8.157/97 o que por si só inviabilizaria que o Ente

⁵ Na mesma linha são julgados mais recentes da 2ª Turma: AgInt no REsp nº 1.869.492-PE, rel. Min. Francisco Falcão, j. 08.02.2021.

Público fosse incluído no polo passivo da demanda ordinária. Não analisou a prescrição em relação ao INSS que não participou e jamais foi citado na ação trabalhista nº 8.157/97. Não analisou o fato de que a despeito da ação trabalhista ter sido ajuizada em 1997, a parte autora se encontrava redistribuída ao INSS desde 1991. Desta forma, como poderia ter sido interrompida a prescrição em relação ao INSS? Não analisou as peculiaridades do caso que implicariam na improcedência da ação."

3. O acórdão que apreciou os Embargos de Declaração, por sua vez, examinou a questão sob a ótica de legitimidade passiva: "quanto à falta de sua citação na ação trabalhista, sendo ilegítima para figurar no pólo passivo, verifico que o fato do INSS não ter feito parte da relação não lhe retira qualquer responsabilização, na medida em que são direitos incorporados ao patrimônio do servidor. Assim, acolho os declaratórios do INSS para acrescer a fundamentação acima ao acórdão embargado."

4. Não obstante a previsão do art. 1.025 do CPC/2015 de que "consideram-se incluídos no acórdão os elementos que o embargante suscitou", tal dispositivo legal merece interpretação conforme a Constituição Federal (art. 105, III) para que o chamado prequestionamento ficto se limite às questões de direito, e não às questões de fato.

5. Não há, portanto, como presumir, com base no art. 1.025 do CPC/2015, os fatos trazidos em Embargos de Declaração como ocorridos, sob pena de extrapolação da competência constitucional do STJ de intérprete da legislação federal infraconstitucional, fundamento este que dá suporte ao previsto na Súmula 7/STJ ("a pretensão de simples reexame de prova não enseja Recurso Especial") e afasta a possibilidade de o STJ infirmar as premissas fáticas estabelecidas na origem.

6. Na presente hipótese, não há como abstrair, do acórdão embargado, os fatos alegados pela parte recorrente e que servem de premissa à tese de direito invocada.

7. Assim, merece provimento o Recurso do INSS para anular o acórdão dos Embargos de Declaração e devolver os autos à origem para que haja pronunciamento sobre as matérias fáticas e suas repercussões jurídicas assinaladas nos Embargos de Declaração.

8. Com relação ao Recurso Especial da União não se constata a mesma nulidade no acórdão dos Embargos de Declaração.

9. Fica prejudicada a análise dos Recursos Especiais da União e do INSS quanto ao mérito, em razão do acolhimento da preliminar de nulidade apontada pelo INSS.

10. Recurso Especial do INSS provido e Recurso Especial da União desprovido quanto às preliminares de violação do art. 1.022 do CPC/2015.

Prejudicada a análise das questões mérito.

O Supremo Tribunal Federal, na mesma linha, manifestou-se acerca da aplicação do art. 1025 do Novo Código de Processo Civil para afastá-la em face de recurso extraordinário formalizado na vigência do Código de Processo Civil de 1973⁶, bem como afirmou a ausência de prequestionamento se efetivamente não houve a omissão arguida em embargos de declaração⁷,

⁶ STF, 1ª Turma, AgReg no Agravo de Instrumento nº 671.865-SP, rel. Min. Marco Aurélio, red. Min. Rosa Weber, j. 14.03.2017; Ag no Recurso Extraordinário nº 960.736-SP, rel. Min. Alexandre de Moraes, j. 19/06/2017; Ag Reg no Recurso Extraordinário nº 725.695-SP, rel. Ministro Marco Aurélio, j. 15.08.2017; AgReg no Recurso Extraordinário nº 1.050.503, rel. Min. Marco Aurélio, j. 27.02.2018.

⁷ STF, 2ª Turma, Ag no Recurso Extraordinário nº 1.183.972-RN, rel. Min. Cármen Lúcia, j. 06.08.2019; Ag no Recurso Extraordinário nº 1.177.440-SP, rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 05.11.2019; AgReg no Recurso Extraordinário nº 1.231.475-PR, rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 27.03.2020; e 1ª Turma, AgReg no Recurso Extraordinário nº 1.071.160-CE, rel. Min. Alexandre de Moraes, j. 09.03.2018; Ag no Recurso Extraordinário nº 1.118.678-DF, rel. Min. Alexandre de Moraes, j. 08.06.2018;

além de negar a aplicação do referido dispositivo se não houve prévia oposição de embargos de declaração⁸.

No âmbito administrativo, o prequestionamento é requisito presente no atual Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, mas que já constava do RICARF anterior, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, nos mesmos termos do Regimento atual, apenas que localizado no §3º do art. 67 do Anexo II:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

[...] *(negrejou-se)*

Em outro ponto vinculado ao requisito em questão, o RICARF foi alinhado ao entendimento do Superior Tribunal de Justiça em favor do prequestionamento implícito - desnecessidade de indicação expressa do dispositivo legal questionado, se a matéria foi efetivamente enfrentada no acórdão recorrido - ao estipular como requisito de admissibilidade, a partir da nova redação atribuída pela Portaria MF nº 39, de 2016, ao art. 67, §1º de seu Anexo II, a demonstração da legislação tributária interpretada de forma divergente, mas sem exigir que esta demonstração fosse objetiva.

A aplicação deste requisito regimental deixou assente a exigência de que o acórdão recorrido tenha se manifestado sobre a matéria, demonstrando-se a divergência a partir de excertos do voto condutor do acórdão recorrido e do paradigma, ou apenas de suas ementas, caso evidenciem o que efetivamente foi decidido, mas desprezando-se os votos vencidos, e demandando-se a oposição de embargos caso a matéria, ainda que suscitada em recurso, não tenha sido apreciada no voto condutor do acórdão recorrido.

Tais interpretações estão alinhadas ao entendimento do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal acerca da necessidade de prequestionamento, assim compreendido como decisão efetiva acerca da questão que se pretende rediscutir. E nem poderia ser diferente, na medida em que o recurso especial, no âmbito administrativo, também se presta à revisão das decisões impugnadas, conforme lições de Teresa Arruda Alvim Wambier⁹:

A exigência do prequestionamento decorre da circunstância de que os recursos especial e extraordinário são recursos de revisão. Revisa-se o que já se decidiu. Trata-se na verdade, de recursos que reformam as decisões impugnadas, em princípio, com base no que consta das próprias decisões impugnadas.

Neste cenário, se não houve embargos acerca do ponto omitido no acórdão recorrido, a inexistência de prequestionamento é indiscutível, e a negativa de seguimento ao recurso especial encontra respaldo na já citada Súmula nº 356/STF (*O ponto omissivo da decisão,*

⁸ STF, 1ª Turma, AgReg no Recurso Extraordinário nº 1.049.104-SP, rel. Min. Marco Aurélio, j. 19.09.2017.

⁹ Recurso Especial, Recurso Extraordinário e Ação Rescisória. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2ª edição, 2008.

sobre o qual não foram opostos embargos declaratórios, não pode ser objeto de recurso extraordinário, por faltar o requisito do prequestionamento).

Mas se houve embargos de declaração e estes foram rejeitados – quer pelo Colegiado, quer em exame de admissibilidade do Presidente de Turma – resta fora de dúvidas que a interpretação assim expressa deve ser, necessariamente, respeitada na análise do dissídio jurisprudencial suscitado pelo recorrente, podendo inclusive representar uma nova matéria, normalmente de cunho processual, que se distinga do entendimento de outros Colegiados do CARF.

E é precisamente neste ponto que se impõe a revisão do entendimento antes firmado em sede de agravo, porque não há como aplicar, em sede administrativa, o art. 1025 do Novo Código de Processo Civil para dispensar o interessado de demonstrar dissídio jurisprudencial acerca da irregularidade vislumbrada no exame dos embargos por ele opostos.

Isto porque a competência dos Tribunais Superiores é substancialmente distinta da competência de julgamento das Turmas da CSRF, limitada à solução de dissídios jurisprudenciais acerca da interpretação da legislação tributária. Nos termos dos já citados arts. 102 e 105 da Constituição Federal, apesar de o Superior Tribunal de Justiça ter competência para julgar recurso especial quando a decisão recorrida der a lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal (art. 105, III, "c" da Constituição Federal), os dois Tribunais também decidem sobre a aplicação de normas independentemente da existência de dissídio jurisprudencial acerca do tema (art. 102, inciso III, alíneas "a" a "d" e art. 105, III, alíneas "a" e "b" da Constituição Federal).

No âmbito desta competência ampla, o prequestionamento ficto instituído pelo art. 1025 do Novo Código de Processo Civil se prestou, em verdade, a submeter aos Tribunais Superiores a alegação de que a matéria foi suscitada perante o Tribunal de origem e que a negativa de manifestação da instância *a quo*, apesar dos embargos opostos, representou violação à norma processual que regula os embargos.

Veja-se, neste sentido, que, como antes exposto, o Superior Tribunal de Justiça, ao aplicar o art. 1025 do Novo Código de Processo Civil, decidiu no sentido de declarar violada lei federal acerca da apreciação de embargos, determinando o retorno dos autos à instância *a quo* para sua complementação - mormente por se tratar de omissão acerca de situação fática que não poderia ser revolvida em sede de recurso especial - , ou corrigiu a violação apenas afirmando a interpretação tida como correta acerca do dispositivo legal que, apesar de não apreciado na decisão recorrida, foi arguido em embargos posteriormente rejeitados.

Assim, considerando que o cabimento de recurso especial dirigido às Turmas da CSRF somente se verifica *se a decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado do CARF ou do antigo Conselho de Contribuintes, não detendo aquelas Turmas competência de apreciar violação de normas dissociada de um dissídio jurisprudencial, como seria o caso daquela que rege a apreciação de embargos no âmbito do CARF, tem-se que o art. 1025 do Novo Código de Processo Civil impõe, apenas, que se considerem *incluídos no acórdão os elementos que o embargante suscitou, para fins de prequestionamento, ainda que os embargos de declaração sejam inadmitidos ou rejeitados*, mas isto para eventual demonstração de dissídio jurisprudencial acerca da legislação de regência da oposição e apreciação de embargos de declaração no âmbito administrativo. Somente assim as

Turmas da CSRF terão competência para se manifestar acerca da decisão que rejeitou os embargos de declaração e corrigir a falta eventualmente existente.

Retornando ao presente caso, tem-se que a Contribuinte não logrou demonstrar dissídio jurisprudencial acerca do ponto de decisão que lhe foi desfavorável, qual seja, a repercussão do registro das operações de intercâmbio nos cálculos da exigência e a impossibilidade de apreciação das alegações neste sentido trazidas em embargos de declaração. Assim sendo, e considerando a incompetência deste Colegiado para reexame de provas da repercussão da forma de contabilização das operações de intercâmbio nos cálculos dos valores tributáveis, eventual decisão acerca da caracterização daquelas operações como atos cooperativos não seria suficiente para atender à pretensão de ver reformulados os cálculos da exigência.

Sob esta ótica, portanto, falece interesse recursal à Contribuinte, porque a divergência por ela suscitada não permitiria reverter a decisão expressa nos acórdãos recorridos. Neste sentido, aliás, é a jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores:

Súmula 283/STF: “É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles.”

Súmula 126/STJ: “É inadmissível recurso especial, quando o acórdão recorrido assenta em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficiente, por si só, para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário”.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Contudo, esta Conselheira, vencida no conhecimento, vislumbra nos fundamentos para admissibilidade do recurso especial a possibilidade de se interpretar que os Colegiados do CARF divergiram no processo decisório acerca da repercussão das operações de intercâmbio na determinação da base de cálculo da cooperativa. Sob esta ótica, o Colegiado *a quo* não teria se conduzido adequadamente ao deixar de analisar o mérito específico da matéria, distintamente do Colegiado que editou o paradigma, que se manifestou expressamente acerca da classificação destes resultados para fins de incidência dos tributos sobre o lucro.

De fato, na medida em que se admite que há prequestionamento ficto em razão da rejeição dos embargos opostos pela Contribuinte para alcançar a apreciação, pelo Colegiado *a quo*, deste aspecto, esta circunstância integrada ao acórdão recorrido converte o dissídio jurisprudencial em discussão acerca da necessidade de exame daquela arguição para definição do crédito tributário devido pela autuada, sob pena de se editar, em sede de recurso especial, a única interpretação da legislação tributária demandada pela Contribuinte, sem se conceder à Fazenda Nacional a possibilidade de controvertê-la em sede de recurso especial.

Como exposto alhures, resta fora de dúvida que não há, nestes autos, definição acerca da repercussão das operações de intercâmbio nos cálculos de determinação da exigência, e evidenciado também está, nos fundamentos do paradigma, que esta definição é relevante para determinação da exigência.

É neste cenário que se conclui que os embargos de declaração opostos pela Contribuinte foram indevidamente rejeitados.

Assim, considerando a incompetência desta instância especial para apreciação de provas em primeira análise, não é possível prover o recurso especial da Contribuinte integralmente quanto a este aspecto, impondo-se o retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para análise das alegações acerca da repercussão das operações de intercâmbio.

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da Contribuinte, com retorno dos autos ao Colegiado *a quo*.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

Declaração de voto

Caio Cesar Nader Quintella, Conselheiro

Acompanhando o bem fundamentado voto da I. Relatora, registra-se aqui a total concordância com o seu posicionamento, permitindo-se, aqui, alguns comentários e ponderações sobre a admissão do Recurso Especial da Contribuinte.

O conhecimento da temática central trazida para julgamento nesta C. Instância especial, da *contabilização receitas de intercâmbio* e sua relação com o conceito de ato cooperativo do artigo 79 da Lei nº 5.764/197, foi objeto de *celeuma* e profundo debate nesta C. 1ª Turma da CSRF, conforme, inclusive, restou registrado na r. Declaração de Voto da I. Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Ainda que a robustez jurídica de tal posicionamento seja notável, além de profunda e zelosamente construído – como é típico dos trabalhos da I. Conselheira que lhe redigiu – a conclusão lá, derradeiramente alcançada, não pode prevalecer, no entender deste outro Conselheiro, que agora registra seu entendimento.

É certo que no v. Acórdão recorrido não tratou expressa e *propriamente* do aspecto da caracterização das receitas de intercâmbio como ato cooperativo, resolvendo a questão de maneira *ampla* a *abrangente*, pela simples aplicação da decisão do E. Superior Tribunal de Justiça, sob a premissa fática de que as exações objeto do feito abrangiam *operações realizadas com terceiros não associados*.

Porém, como é certo, a Contribuinte devidamente opôs Embargos de Declaração, apontando *omissão* e *contradição*, especialmente em relação ao tratamento e natureza jurídica das *receitas de intercâmbio* (regular e individualmente arguido em seu *Apelo Voluntário*) inclusive demonstrando, de forma analítica e específica, que não aplicar-se-ia a tais *eventos* colhidos pela Fiscalização o entendimento do E. Tribunal Superior – trazido, então, como fundamento *geral* de rejeição de seus argumentos.

E, como igualmente é incontroverso, tais Declaratórios foram integralmente rejeitados, sob o fundamento de que *trata-se de clara discordância do julgado, contudo, os Embargos não servem para alterar o julgado embargado em seu mérito mas sim para corrigir eventuais omissões, contradições ou obscuridades. Na ausência de tais vícios, não é possível dar efeito infringente à decisão embargada como quer a Embargante* (fls. 1.013).

Pois bem, na medida em que rejeitou-se a ocorrência das *omissões e contradições* apontadas, afirmou-se e confirmou-se que aquela matéria específica, referente à natureza e ao tratamento jurídico das *receitas de intercâmbio*, bem como a sua submissão ao entendimento do E. STJ, foi devidamente tratada e prequestionada.

Certa ou errada a constatação e motivação para a rejeição dos Embargos de Declaração, esta não pode afetar o exercício da pretensão recursal da Contribuinte diante desta C. CSRF, delimitada pelo art. 67, do Anexo II, do RICARF, de modo a ficar totalmente sujeita ao entendimento subjetivo, anterior, da Autoridade competente para julgar tal reclamação pontual da Instância ordinária (atualmente, o Presidente da Turma Ordinária).

Exatamente por isso que o art. 1.025 Código de Processo Civil de 2015¹⁰, no âmbito do processo administrativo fiscal federal, considerado de forma conjunta e sistêmica com a Lei nº 9.784/99, o Decreto nº 70.235/72 e o Regimento Interno deste E. CARF, somente pode ser interpretado como elemento legal *confirmatório* do prequestionamento de matéria

¹⁰ Art. 1.025. Consideram-se incluídos no acórdão os elementos que o embargante suscitou, para fins de pré-questionamento, ainda que os embargos de declaração sejam inadmitidos ou rejeitados, caso o tribunal superior considere existentes erro, omissão, contradição ou obscuridade.

controversa, não tratada expressamente no Acórdão, mas aventada em Embargos de Declaração, mesmo quando rejeitados.

A conclusão por *não conhecer* do Recurso Especial, por falta de demonstração de dissídio jurisprudencial *específico* em relação ao ponto aventado em Aclaratórios – e rejeitados, sob pena de ter sido regulamente julgado, anteriormente - cria cenário de maior rigidez no processamento do *Apelo* para a Instância especial do contencioso administrativo tributário do que o próprio contencioso judicial.

Lembre-se que o regramento do *iter* específico de tais *processos* é diversa, podendo, por exemplo, na esfera judicial, o litigante apresentar Agravo de Despacho Denegatório de Recursos Especial e Extraordinário (*contra decisão do presidente ou do vice-presidente do tribunal recorrido que inadmitir recurso extraordinário ou recurso especial*¹¹), a ser apreciado pelas próprias E. Cortes Superiores, apurando amplamente seu cabimento - o que não ocorre no processo administrativo fiscal federal, onde a admissibilidade prévia do Recurso Especial é resolvida por *juízo* monocrático, sujeito a singular recurso, também julgado por segundo *juízo* monocrático, não podendo os membros da C. Câmara Superior de Recurso Fiscais afastarem a denegação que prevaleceu.

Ora, no contencioso administrativo prevalece a axiologia de informalidade e prevalência da perquirição da materialidade. Em outras palavras, não pode haver o desprestígio da jurisdição administrativa pretendida – que deve ser sempre a mais eficiência possível - em razão de homenagem à formalidade instrumental do processo.

Havendo conflito, dúvida ou impasse sobre as limitações do prosseguimento recursal, deve sempre se prestigiar a solução tendente à resolução do litígio, interpretando as regras processais de modo que se alcance a menor rigidez formal – nunca a maior.

Diante do exposto, prestando novamente as devidas homenagens à I. Relatora e à I. Conselheira Edeli Pereira Bessa, voto por conhecer e dar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

¹¹ Art. 1.042. Cabe agravo contra decisão do presidente ou do vice-presidente do tribunal recorrido que inadmitir recurso extraordinário ou recurso especial, salvo quando fundada na aplicação de entendimento firmado em regime de repercussão geral ou em julgamento de recursos repetitivos.

Caio Cesar Nader Quintella