



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

**Processo n°** 19515.006201/2008-12  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-001.396 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 02 de março de 2016  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** COOPERATIVA DE PROFESSORES E AUX. DE ADM. ESCOLAR - COOPESCOLA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003

**DECADÊNCIA**

Decai em cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte ao em que o lançamento poderia ter sido efetuado, o direito de constituir o crédito tributário, no caso em que a infração tenha sido praticada com dolo, fraude ou simulação, nos termos do art. 173 do CTN.

**COOPERATIVA DE SERVIÇOS. TRIBUTAÇÃO.**

Sujeita-se ao imposto de renda de pessoa jurídica a receita e/ou os resultados obtidos por sociedade cooperativa na prática de atos não cooperativos. Tendo a fiscalização descaracterizado as atividades da empresa para a fruição dos benefícios fiscais concedidos às cooperativas, ter-se-á como integralmente tributado o resultado da sociedade.

**LUCRO ARBITRADO.**

É cabível o arbitramento do lucro do sujeito passivo que deixa de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, conforme dispõe o art. 530 do RIR.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.**

Com relação aos demais lançamentos decorrentes do IRPJ, aplica-se o reflexo, visto são oriundos do principal e referem-se a mesma matéria tributável, mantendo-se assim os lançamentos de CSLL, PIS e COFINS

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. RECEITAS FINANCEIRAS. MENSALIDADES. BASE DE CÁLCULO. PIS. COFINS.**

Pelo disposto na Lei n° 9.718, de 1998, a base de cálculo das referidas contribuições é o faturamento mensal, correspondente à receita bruta da pessoa jurídica, compreendendo a totalidade das receitas decorrente da venda

de bens ou da prestação de serviços, permanecendo fora do campo de incidência das contribuições as receitas financeiras auferidas.

A receita decorrente de mensalidades pagas tem natureza de receita de prestação de serviços e não de receita financeira, devendo, portanto, sofrer a incidência do PIS e da COFINS.

#### MULTA QUALIFICADA - JUROS E MULTA

Nos casos de lançamento de ofício deve ser aplicada a multa qualificada sobre a totalidade ou diferença do tributo devido, quando comprovado o evidente intuito de fraude. Juros de mora e multa de ofício exigidos nos termos da lei.

#### RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Quando há patente interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal é cabível a atribuição de responsabilidade solidária pelo crédito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

MARCELO CUBA NETTO - Presidente.

(assinado digitalmente)

LUIS FABIANO ALVES PENTEADO - Relator.

EDITADO EM: 03/04/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Cuba Netto (Presidente), Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteado, João Carlos de Figueiredo Neto, Ester Marques Lins de Sousa (suplente convocada) e João Otavio Oppermann Thome.

## **Relatório**

Tratam-se de Autos de Infração lavrados em razão de omissão de receitas da prestação de serviços, advindas do fato de as mensalidades escolares terem sido desconsideradas pela fiscalização como provenientes de atos cooperativos e sobre as receitas financeiras auferidas pela cooperativa.

Os lançamentos foram formalizados em Autos de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e seus reflexos na CSLL, no PIS e na Cofins, relativos ao ano de 2003, nos seguintes valores:

i-) IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, no montante de R\$ 601.077,62, incluídos juros de mora e multa de ofício, no percentual de 150%, fls. 1738/1771 (Volume 9), acompanhados do Termo de Sujeição Passiva Solidária do INPST — Instituto Nacional de Promoção Social e Tecnologia, CNPJ 67.980.094/000183 (fls. 1737),

ii-) IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, no montante de R\$ 4.223.449,71, incluídos juros de mora e multa de ofício, no percentual de 150%, fls. 1773/1807 (Volume 9/10), acompanhados do Termo de Sujeição Passiva Solidária do EST — Empreendimentos e Suportes Tecnológicos e Educacionais Ltda., CNPJ 59.486.795/000132 (fls. 1772);

iii-) IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, no montante de R\$ 7.524.852,32, incluídos juros de mora e multa de ofício, no percentual de 150%, fls. 1811/1843 (Volume 10), acompanhados do Termo de Sujeição Passiva Solidária do STE — Empreendimentos e Suportes Tecnológicos e Educacionais Ltda., CNPJ 53.129.888/000123 (fls. 1808);

iv-) IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, no montante de R\$ 286.448,87, incluídos juros de mora e multa de ofício, no percentual de 150%, fls. 1847/1879 (Volume 10), acompanhados do Termo de Sujeição Passiva Solidária do EPEC — Entidade Paulista de Educação e Cultura., CNPJ 00.079.002/000118 (fls. 1844);

v-) IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, no montante de R\$ 73.460,29, incluídos juros de mora e multa de ofício, no percentual de 75%, fls. 1882 e ss. (Volume 10), acompanhado do Termo de Sujeição Passiva Solidária do Sr. Raul Armando Gennari Filho, CPF 332.718.528/04 (fls. 1880);

A tributação foi feita em 5 grupos de autos de infração pelas seguintes razões: i) em relação aos quatro primeiros grupos, face à necessidade de atribuir **responsabilidade solidária às pessoas jurídicas representativas das mantenedoras das**

instituições de ensino, as quais teria restado comprovado, mantém relação direta com a situação que constituiu o fato gerador; e ii) o último auto de infração, pelo fato de não terem sido objeto de tributação as receitas auferidas em operações financeiras.

Foram lavrados Termos de Sujeição Passiva Solidária contra seguintes pessoas:

i-) Gennari & Peartree Comunicação, Comércio e Serviço Ltda — 03.385.628/000140;

ii-) EST Empreendimentos e Suportes Tecnológicos e Educacionais Ltda 59.486.795/ 000132;

iii-) STE Empreendimentos e Suportes Tecnológicos e Educacionais Ltda 53.129.888/ 000123;

iv-) INPST — Instituto Nacional. de Promoção Social e Tecnologia — 67.980.094/000183 EPEC — Entidade Paulista de Educação. e Cultura — 00.079.002/000118;

v-) Raul Armando Gennari Filho — CPF 332.718.52804.

Em decorrência do Auto de Infração foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais nos autos do processo administrativo n. 19515.006203/2008-01 que fora apensado ao presente processo.

No Termo de Verificação de Fiscal, a fiscalização afirma ter constatado, em ação fiscal, as irregularidades abaixo apontadas, relativamente ao ano-calendário de 2003:

*“(...) Evasão Fiscal através da utilização de uma empresa registrada como cooperativa para excluir da tributação valores apurados em operação normal de mercado, caracterizada na operação de instituições particulares de ensino;*

*Descaracterização das atividades consideradas como atos cooperativos, as quais na verdade, como dito acima, eram transações entre a cooperativa e terceiros (alunos regularmente matriculados em instituições de ensino)*

*Desobediência aos requisitos mínimos necessários determinados na Lei 5764/71 a qual dispõe sobre o tratamento a ser dado às Sociedades Cooperativas;*

*Confusão entre diferentes pessoas jurídicas, cadastradas sob diferentes CNPJ;*

*Escrituração Contábil que não se presta a determinar o Lucro Real por revelar vícios que impedem a apuração do Lucro Real e por falta de apresentação de documentos. (...)"*

Da leitura do Termo de Verificação se depreende que a ação fiscal teve início pelo fato do recorrente ter movimentado no decorrer de 2003 recursos na ordem de R\$ 36.096.578,95, enquanto havia oferecido à tributação de acordo com sua DIPJ/2004, receita apurada no montante de R\$ 877.259,79, incidindo, portanto no parâmetro da operação Movimentação Financeira Incompatível.

A Fiscalização, ainda veicula por meio do Termo de Verificação Fiscal as informações que seguem:

*"(...)Segundo esclarecimentos verbalmente prestados pelo contribuinte, com embasamento documental através de 'Contratos de Aluguel e outras Avenças', a Cooperativa teria começado a prestar serviços aos alunos desde o ano de 2001/2000, quando teria ocorrido a transferência das atividades de ensino, que até então eram prestadas por outras instituições de ensino.*

*Tal fato teria ocorrido porque o Sr. Raul Gennari, responsável perante a SRF, por aquelas pessoas jurídicas que operavam tais instituições de ensino, não mais interessado na operação das mesmas, 'cedeu' a título gratuito o direito a seus funcionários, que então, na condição de cooperados, teriam passado a operar as citadas instituições, as quais funcionavam em 2003, e continuam funcionando até hoje.*

*Na primeira contabilidade apresentada (Anexo I), verificamos que o contribuinte procedeu à escrituração da movimentação bancária realizada, entretanto o fez registrando a débito das disponibilidades bancárias as entradas em banco, utilizando como contrapartida as rubricas abaixo apontadas, que funcionavam*

*como conta transitória (ou provisão), as quais eram creditadas como contrapartidas às entradas em banco e debitadas como contrapartidas às saídas de tais bancos, a títulos de pagamentos realizados, sem contudo haver o trânsito por contas de receitas/ingressos ou despesas/dispêndios*

*Tendo em vista que a falta de contabilização/escrituração de movimentação financeira infringe a legislação comercial fiscal vigente, demonstrando insegurança quanto à fidelidade da escrita contábil fiscal, podendo esta ser recusada, procedemos a intimação para o contribuinte refazer a sua escrituração.*

*Intimado a proceder a reescrituração contábil, apresentando-a, a esta fiscalização, o contribuinte incluiu a receita advinda das mensalidades, porém a considerou na sua totalidade como ingresso de ato cooperativo, em que pese tê-las denominado de RECEITA (Anexo II).*

*Além disso não elaborou Demonstrativo de Sobras Líquidas corretamente, limitando-se a apresentar os demonstrativos insertos no Anexo II.*

*Portanto, mais uma vez não atendeu a todos os requisitos legais de uma correta escrituração de sociedades cooperativas e também de sociedades normais como trataremos mais a seguir.*

*Além da omissão das receitas de mensalidades, o contribuinte procedeu ao não oferecimento à tributação dos valores de rendimento financeiro demonstrados às fls. 1696 a 1705.*

*Intimado a compor os valores recebidos como Receita de Mensalidade o contribuinte apresentou planilha na qual informa os valores recebidos mensalmente dos alunos ali identificados a qual é incompatível com a grandeza nos recursos movimentados via contas correntes de propriedade da cooperativa.*

*Verificou-se que a cooperativa não se encontra citada em nenhum dos contratos de serviços assinados com alunos e empresas, apesar de seu estatuto indicar que esta assinaria em nome dos cooperados.*

*Reconhece 'que os valores transitados na c/c da cooperativa eram da propriedade da cooperativa, na medida que os contabiliza a título de receita da mesma, na nova contabilidade elaborada no curso da ação fiscal, portanto sem espontaneidade. (...)'*

A fiscalização, então, aponta as seguintes conclusões:

*“Dos fatos levantados no decorrer da presente ação fiscal, restou FARTAMENTE COMPROVADO que os recursos movimentados no decorrer do ano-calendário de 2003, nas contas correntes bancárias de propriedade da fiscalizada, e que foram por esta omitidos em sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ-AC2003), tiveram por origem o recebimento de mensalidades advindas das instituições de ensino abaixo citadas:*

Endereço	Colégio/Faculdade	Cnpj	
R. Tito 1161/1175	Fac. Módulo, Col. Módulo	59.486.795/0001-32	Est-Empreend. E Suportes Tecnol. Educacionais
R. Lins Vasconcelos, 1264	de FIAP e COPI	53.129.888/0001-23	STE-Empreend. E Suportes Tecnol. Educacionais
R. Maranhão, 617	Col. René Descartes	00.079.002/0001-18	EPEC Entidade Paulista de Educação e Cultura
		03.385.628/0001-40	Gennari&Peartree Comunicação, Comércio e Serviço Ltda
Al Gilete 562	Col. Maria José	67.980.094/0001-83	INPST-Instituto Nacional de Promoção Social - antiga RESP

*Notando-se que estas instituições tinham como responsáveis (mantenedoras) à época, perante os órgãos responsáveis (Séc. de Educação e MEC) as empresas cujo CNPJ estão acima apontados, sendo estas as antigas operadoras das instituições de ensino. Ressaltando-se que todas tinham o controle societário exercido pelo sr. Raul Gennari, também proprietário dos imóveis onde as instituições de ensino funcionavam e funcionam, e o detentor dos direitos de sublocação dos mesmos.*

(...)

*Ou seja, em resumo, toda a renda auferida na prestação dos ditos serviços educacionais, listada por aluno às fls. 1342 e seg., e compatível com os recursos movimentados via contas correntes bancárias da cooperativa, não foram oferecidas à tributação, sendo necessário portanto que agora sejam objeto de Auto de Infração.*

*Não foi possível a esta fiscalização valer-se da escrituração do contribuinte, para fins de apuração do lucro real, por estar a mesma eivada de vícios e desacompanhada da documentação necessária a sua comprovação.*

*Logo, esta fiscalização procederá a tributação das receitas omitidas, conhecidas inicialmente através dos extratos bancários do contribuinte e confirmadas através de Relação na qual o contribuinte informa a origem das mesmas, através do sistema de arbitramento dos lucros sobre a receita omitida.(...)”*

### **Impugnação**

A recorrente apresentou impugnação nos seguintes termos:

*“ a) a IMPUGNANTE é uma cooperativa de trabalho e preenche todos os requisitos da Lei nº S. 764171, ou seja: a) presta serviços aos seus cooperados; b) é dirigida por uma diretoria executiva; c) realiza anualmente assembléia geral ordinária ; d) presta contas anualmente aos seus cooperados; e) possui conselho fiscal; f) mantém fundo de reservas; g) mantém fundo de assistência técnica, educacional e social; h) obedece ao princípio da livre adesão, i) mantém o número limitado de quota-parte por cooperado; j) terceiros não podem adquirir quota-parte; k) possui e mantém todos os livros obrigatórios exigidos pela Lei; e, l) todos os cooperados participam ativamente das decisões e rumos da cooperativa;*

*b) A legalidade e validade das atividades praticadas pela IMPUGNANTE já foi devidamente reconhecida diversas vezes pelo Poder Judiciário Trabalhista, conforme será devidamente demonstrado através de documentos e decisões judiciais; portanto a autoridade fiscal não poderia entender de maneira diversa e constituir o crédito tributário;*

*c) As mensalidades recebidas pela IMPUGNANTE, são verdadeiros atos cooperativos pois estão em perfeita consonância com seu objetivo social, 'não, podendo; ser; considerados como atividade de mercado como entendeu equivocadamente a autoridade fiscal. Caso entendêssemos de maneira diversa, cairíamos no absurdo da IMPUGNANTE só poder prestar serviços para professores, o que não é razoável dentro da finalidade de uma cooperativa;*

*d) As mensalidades, são legítimos atos cooperativos portanto não são fatos geradores do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS;*

*e) A escrituração contábil da IMPUGNANTE foi devidamente elaborada, desta forma, a alegação da autoridade fiscal de que as Demonstrações Financeiras não seguiam o que determina a legislação das COOPERATIVAS não procede. Além do mais caso houvesse algum tipo de inadequação isso não tira a natureza da não tributação dos atos cooperativos praticados pela IMPUGNANTE;*

*f) No que diz respeito a alegação de que há uma confusão entre a IMPUGNANTE e os demais contribuintes arrolados como solidários, não procede tendo em vista que a relação entre a IMPUGNANTE e esses demais contribuintes era meramente de inquilino e locador. Além do mais a autoridade fiscal somente considerou as notas fiscais que por um erro do fornecedor foram emitidas no CNPJ das antigas mantenedoras, não levando em consideração as notas fiscais que foram emitidas contra a IMPUGNANTE. Além do mais o serviço ou o bem foi prestado ou entregue e devidamente pago a contabilização pela IMPUGNANTE;*

*g) Não há que se falar na aplicação da multa de ofício de 150% no presente caso uma vez que não houve a comprovação de que houve dolo, fraude ou simulação;*

*h) Ocorreu a decadência da autoridade fiscal em constituir o crédito tributário no que diz respeito ao IRPJ e CSLL nos 1º, 2º e 3º trimestre;*

*i) de 2003, e para o PIS e COFINS para os meses de janeiro a setembro de 2003. Tendo em vista que o auto de infração foi lavrado em outubro de 2008;*

*j) Se persistir o entendimento de que há uma confusão entre as atividades da IMPUGNANTE e os demais contribuintes solidários, há que se reconhecer a ilegitimidade passiva, tendo em vista que quem deveria ser efetivamente tributados seriam esses contribuintes e não a IMPUGNANTE;*

*k) Houve inequívoco cerceamento de defesa quando não foi dada oportunidade a IMPUGNANTE de ter acesso integral do processo administrativo;*

*l) Não há que se falar na incidência do PIS/COFINS sobre receitas financeiras auferidos pela IMPUGNANTE;*

*m) O arbitramento adotado pela autoridade fiscal, não tem validade tendo em vista que a escrituração contábil e fiscal da IMPUGNANTE era regular, portanto deveria ter se aplicado outro critério para se fundamentar e lavrar o presente auto de infração;"*

*"(...) Por fim, requereu, caso não seja acatada a improcedência dos autos de infração, a redução da multa de 150% para 75%, o reconhecimento da decadência do IRPJ e da CSLL até o terceiro trimestre de 2003, bem assim o PIS e a COFINS até o mês de setembro do referido ano. Requereu, também que fossem excluídos os juros calculados com base na taxa SELIC e tampouco fossem exigidos juros sobre a multa de ofício lançada, eis que tal exigência não tem base em lei.*

*As demais impugnações apresentadas pelos responsáveis solidários são idênticas entre si e apresentam as seguintes alegações para afastar os autos de infração ora combatidos:*

- a multa qualificada de 150% não se aplicaria ao presente caso;*
- a maior parte dos débitos ora exigidos já estariam extintos pela decadência;*
- seria entendimento majoritário da doutrina e jurisprudência que as operações realizadas pela Coopescola, as quais a fiscalização teria afirmado não possuir lastro com o objeto social de uma sociedade cooperativa, estariam compreendidos*

*dentro dos atos normais de gestão e atuação desse tipo societário, devendo ser tributadas como se atos cooperativos fossem.*

*- o caso em exame não traduziria hipótese de responsabilidade solidária, pois (i) não seria apresentada nenhuma correlação fática entre a conduta do Impugnante e os débitos fiscais que lhe foram imputados na condição de responsável solidária; (ii) os artigos 121 e 124 do CTN seriam absolutamente inaplicáveis ao presente caso; e (iii) não existiria nenhuma confusão operacional, patrimonial, gerencial ou logística entre a impugnante e a Coopescola. (...)"*

### **Acórdão nº 16-20.882 – 2ª Turma da DRJ/SPOI**

O v. acórdão recorrido decidiu nos termos aduzidos a seguir.

#### **Decadência**

Entendeu-se que a ciência dos autos se deu no decorrer do mês de outubro de 2008, assim para os tributos com apuração trimestral (IRPJ e CSLL) e mensal (PIS e COFINS), mesmo que se entenda que poderiam ser lançados ainda no decorrer de 2003, o prazo decadencial se iniciaria em 01/01/2004 e se extinguiria em 31/12/2008, não tendo, pois, ocorrido a decadência para nenhum dos fatos geradores das exações ora em exame.

Da mesma forma entendeu o v. acórdão que para as contribuições sociais, entre elas o PIS e a COFINS, valeriam as mesmas regras de decadência fixadas para os demais tributos administrados pela Receita Federal.

#### **Dos Atos Não Cooperativos**

Os associados da Coopescola seriam os professores e auxiliares de administração escolar das instituições de ensino. Assim a cooperativa taxativamente afirma que

é ela quem recebe as mensalidades pagas pelos alunos, sendo assim não aceitou-se que as receitas auferidas pela cooperativa com essas mensalidades advêm de atos cooperados.

Por tudo que consta dos autos e após a constatação do acima exposto entendeu-se que agiu corretamente a fiscalização por considerar que as mensalidades são receitas provenientes de atos não cooperativos e que dolosamente não foram oferecidas à tributação.

### **Do arbitramento**

Como o contribuinte não logrou fornecer a documentação obrigatória, decidiu-se que a fiscalização procedeu corretamente ao efetuar o arbitramento do lucro, com fundamento no artigo 530, inciso III, do RIR/99.

### **Da multa de Ofício**

A cooperativa contabilizou as mensalidades de sorte a não transitá-las em conta de resultado, propiciando assim que não fossem oferecidas à tributação. Assim, entendeu-se que deveria ser mantida a multa de 150% aplicada sobre a omissão dolosa de receitas advindas das mensalidades pagas pelos alunos.

### **Das Tributações Reflexas**

Quanto às tributações reflexas, reputou-se que a procedência do lançamento do IRPJ impõe a manutenção das exigências fiscais (CSLL, PIS e COFINS) dele decorrentes.

No entanto, deveria ser consignado com respeito à base de cálculo do PIS e da COFINS e as receitas financeiras que os fatos geradores em questão são regidos pelos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98.

Quanto ao inconformismo a respeito da impossibilidade do exercício do direito de defesa, ressaltou-se que a ação fiscal é procedimento administrativo inquisitório até que o sujeito passivo seja intimado da exigência e que o impugnante, a qualquer momento, poderia solicitar cópias do que achar necessário dos autos do processo.

Esclareceu-se, ademais, que o direito positivo brasileiro consagra expressamente este entendimento no art. 14 do Decreto 70.235/72, segundo o qual a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento. É este mesmo diploma normativo que, em seu art. 15, prescreve o prazo de 30 dias para a apresentação da impugnação, como assim bem o fez o impugnante, ora recorrente, decidindo-se assim pela ausência de violações aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Com respeito aos juros calculados com base na taxa Selic e juros sobre a multa de ofício lançada, esclareceu-se que a autoridade administrativa não dispõe de competência para apreciar inconstitucionalidade e/ou invalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional.

### **Da responsabilidade Solidária**

Reputou-se que nos autos ficou exaustivamente comprovado, que tanto as pessoas jurídicas (instituições mantenedoras das escolas) arroladas no quadro de fls. 4707, como a pessoa física do Sr. Raul Armando Gennari Filho, CPF 332.718.528-04, tinham interesse comum nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações principais apuradas, razão pela qual restou justificada a qualificação deles como responsáveis solidários pelos créditos tributários apurados.

Diante de todo o exposto, votou-se no sentido de se considerar PROCEDENTES os lançamentos, conforme consubstanciado nos respectivos autos de infração.

### **Recurso Voluntário**

Os recursos apresentados, tanto pelo sujeito passivo principal como pelos responsáveis solidários, foram ratificaram os termos das respectivas impugnações anteriormente expostas.

Acrescentaram, em ambas, apenas o pleito de declaração de nulidade da decisão administrativa de primeira instância, em virtude da suposta ausência de fundamentação jurídica, em ofensa ao artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.

### **Resolução**

Por meio da Resolução n. 1202-000130 de 12/09/2012, a 2º Turma da 2º Câmara desta 1º Seção de Julgamento, tendo como relator o Conselheiro Carlos Alberto Donassolo, determinou o sobrestamento do julgamento dos recursos apresentados com base no art. 62-A, § 1º do RICARF, tendo em vista que o tema relacionado à definição de atos cooperados é objeto do Recurso Extraordinário - RE n. 672.215 que fora afetado para julgamento no rito de Repercussão Geral.

O Recurso Extraordinário ainda pende de julgamento. O Min. Roberto Barroso figura como relator do processo em substituição ao relator original Min. Joaquim Barbosa.

Com a edição da Portaria MF nº 545, de 28 de novembro de 2013, que revogou os §§ 1º e 2º do art. 62A do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), os autos foram devolvidos para julgamento.

Em razão da aposentadoria do Conselheiro Carlos Alberto Donassolo, os autos foram novamente sorteados para relatoria.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

O recurso interposto é tempestivo e encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis, merecendo ser apreciado.

**DA DECADÊNCIA**

A regra que deve ser aplicável para verificar a ocorrência ou não da decadência no caso em tela deve aquela disposta no art. 173, I do CTN.

Isso porque, conforme se demonstrará adiante, a operação foi alagada por simulação, fraude e dolo, norteando a condição imposta no dispositivo para determinar a contagem do prazo de 5 anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Desta feita, se o exercício em cobro perfaz o exercício de 2003, os fatos geradores por certo ocorreram neste ano e, conseqüentemente, os lançamentos poderiam ter sido efetuados também exercício.

Aplicando a regra do art. 173, I do CTN, o início do prazo decadencial deu-se em 01/01/2004 e seu término, então, concretizou-se em 31/12/2008.

A ciência do auto de infração deu-se em 04 de Outubro de 2008, portanto de maneira tempestiva, antes do esvair do prazo decadencial.

Assim, deve falecer a alegação de consumação de decadência apontada pelo recorrente.

## DO MÉRITO

### DOS ATOS COOPERATIVOS

É de ímpar importância que se pontue, inicialmente, a patente possibilidade legal de fornecimento dos serviços prestados, por parte das cooperativas, à terceiros, não associados.

Uma cooperativa de ensino que visa a difusão da educação, poderá efetivamente prestar o serviço compatível/equivalente ao seu objeto social, a não associados.

Até porque os sujeitos a que se destinam tal serviço são os alunos e trata-se de uma cooperativa de professores, então necessariamente a cooperativa de ensino, em sua maior parte garantirá a prestação de serviços a terceiros para se sustentar financeiramente.

Neste sentido reza o disposto no art. 86 da Lei nº 5764/71:

*“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.”*

Veja, então, que não se está a discutir a possibilidade, ou não, de recebimento de mensalidades em si como um ato não cooperativo. As mensalidades dos alunos são parte indissociável de um negócio que visa a união e **cooperação de professores** que formam e administram uma sociedade cooperativa.

Se a cooperativa faz mera intermediação para que os associados prestem os serviços, não há a incidência de impostos sobre as receitas provenientes, porquanto não se está prestando serviços para terceiros, mas para os próprios associados, caracterizando-se tal ato como tipicamente cooperativo.

Neste sentido, algumas assertivas do disposto no acórdão nº 9303003.267 – 3ª Turma CSRF, em muito auxiliarão na compreensão desta discussão inicial:

*“(…) Como as sociedades cooperativas visam, através do esforço conjunto dos cooperados, oferecer bens e serviços para o exercício da atividade econômica, sendo que as sobras do exercício devem ser repartidas entre os cooperados, proporcional às operações realizadas pelo associado, necessariamente, deveriam haver algumas operações com terceiros (mercado), pois do contrário ficariam sem sentido os preceitos destas normas.*

*Nestas operações com terceiros, a sociedade teria apenas a posse temporária dos valores, que somente transitariam por sua contabilidade para controle interno, não havendo como tributá-los, por falta de legitimidade passiva, pois, a despeito de não configurar receita bruta, tais valores sequer configuram receita da cooperativa, mas sim do cooperado.*

*Então, para a consecução dos objetivos sociais da sociedade cooperativa seria necessário que o ato cooperativo não fosse somente ato/negócio entre ela e seus associados (ato fim), mas também incluía alguns atos/negócios com terceiros não cooperados (ato meio).”*

E concluindo:

*“(…) A isenção do ato cooperativo se aplicaria também aos atos-meio (...), revelando que: “(...) estes são essenciais à realização dos atos fim e não vão além do que cada associado, individualmente, poderia oferecer a terceiros sem a intermediação da cooperativa”*

Não é este fato que irá determinar, então, a não cooperatividade dos atos praticados pelo recorrente.

Superada esta questão, necessário neste momento introduzir alguns conceitos que permeiam o funcionamento e a preceituação ideológica de uma cooperativa, para após delinear a conduta fraudulenta e não-cooperativa praticada pelo recorrente.

A principal receita de uma cooperativa é a taxa de administração ou serviço. De todas as operações que o cooperado fizer com ela, a cooperativa reterá um percentual sobre o valor. Numa cooperativa educacional, as despesas são rateadas de acordo com a classe que o aluno está cursando, o que define a sua mensalidade.

Desta feita, as cooperativas são obrigadas a constituir: um Fundo de reserva, destinado a reparar perdas e atender ao desenvolvimento de suas atividades, constituído com 10%, pelo menos, das sobras líquidas do exercício; e um Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (Fates), destinado à prestação de assistência aos associados, seus familiares e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa, constituído de 5%, pelo menos, das sobras líquidas apuradas no exercício.

Uma cooperativa deve se diferenciar de outros tipos de associações de pessoas por seu caráter essencialmente econômico. A sua finalidade é colocar os produtos e serviços de seus cooperados no mercado, em condições mais vantajosas do que eles teriam isoladamente.

**Desse modo, a cooperativa pode ser entendida como uma “empresa” que presta serviços aos seus cooperados.**

A principal vantagem é a organização do trabalho. **Possibilita-se que indivíduos isolados e, por isso mesmo, com menos condições de enfrentar o mercado, aumentem sua competitividade, e, conseqüentemente, melhorem sua renda ou sua condição de trabalho.**

Neste contexto distanciam-se em muito as ideologias e o conseqüente funcionamento das cooperativas em relação às instituições de ensino particulares.

**A essência de uma cooperativa perfaz a ideia de que os possíveis benefícios fiscais passam a ser secundários se o empreendimento coletivo for viável a partir da união das pessoas.**

Com relação à tributação, a Lei nº 5.764/71 é taxativo: nas cooperativas que operam com associados (praticando o ato cooperativo), as sobras existentes no encerramento do balanço não são tributadas, levando-se em linha de consideração, que a cooperativa não é sociedade comercial.

Os resultados (sobras) decorrentes dos atos cooperativos não são tributáveis pelo IRPJ, conforme Lei nº 5.764/71 e também, a partir de 1º de janeiro de 2005, as sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, no que se refere aos atos cooperativos, ficam isentas.

Vale regredir para, observando o caso concreto, concluir-se que o benefício fiscal se aplica à atos cooperativos e, como dito, o pagamento de mensalidades a alunos norteia a ideia de cooperatividade, ensejando, *a priori*, o gozo da exclusão de tais receitas para fins de incidência do IRPJ.

Ocorre que, por trás de toda a operação, há a simulação do recebimento das mensalidades por parte da cooperativa, quando, na realidade, recebiam de fato as receitas provenientes destas mensalidades as empresas mantenedoras de instituições de ensino privadas.

Restou patente, através de toda a documentação trazida aos autos e das constatações firmadas através do Termo de Verificação Fiscal, que o recorrente, com o evidente intuito de fraude, absorveu as receitas provenientes de outras instituições de ensino, não cooperativas, para gozar do benefício fiscal.

As conclusões do TVF elucidam a questão e evidenciam o intuito de fraude/simulação:

*“Ou seja, na tentativa de evasão fiscal perpetrada pelo Grupo empresarial liderado pelo Sr. Raul Gennari Filho, transferiu-se a operação de várias instituições educacionais, as quais atendiam a milhares de alunos, terceiros não cooperados, em uma típica operação de mercado, para uma cooperativa, a fim de, inicialmente excluir (omitir) os recursos recebidos por esta prestação de serviço da tributação. Sendo que, já em curso do presente procedimento fiscal, após detectado que a contabilidade apresentada deveria ser refeita e novamente apresentada a esta auditoria, tentou fazer com que a fiscalização considerasse tais recursos como advindos de Atos Cooperativos.*

*O vínculo entre as empresas que operavam as instituições de ensino anteriormente e a cooperativa restou patente. Enquanto a Cooperativa assumia a operação das instituições de ensino e reconhecia perante esta fiscalização deter as marcas relativas a tais instituições, além de reconhecer como suas as receitas auferidas em prestação de serviços aos alunos das instituições citadas, perante os órgãos oficiais, continuaram as antigas operadoras como responsáveis. Obviamente tal fato garantia ao Sr. Raul Gennari manter o controle daquelas instituições de ensino, evitando que este realmente caísse nas mãos dos professores e auxiliares (por eles ditos cooperados).*

*(...)*

*Notando-se que estas instituições tinham como responsáveis (mantenedoras), à época, perante os órgãos responsáveis (Sec. De Educação e MEC) as empresas cujo CNPJ estão acima apontados, sendo estas as antigas operadoras das instituições de ensino. Ressaltando-se que todas tinham o controle societário exercido pelo Sr. Raul Gennari, também proprietário dos imóveis onde as instituições de ensino funcionavam e funcionam, e/ou detentor dos direitos de sublocação dos mesmos.”*

Neste ponto, perdem todo o caráter de cooperatividade as mensalidades recebidas. Veja, a origem e o destino de tais mensalidades perfazem claro intuito de simulação para preenchimento dos requisitos legais autorizadores e ensejadores do gozo do benefício fiscal.

Sua origem é proveniente de instituições de ensino particulares, que não visam o mesmo fim e não se valem dos mesmos meios como o faz uma cooperativa. Ora o benefício fiscal é específico, direcionado e vinculado à intenção de uma cooperativa. O que se visa, como visto, é estimular um conjunto de pessoas a buscar um objetivo que não conseguiriam isoladamente/individualmente. Uma instituição de ensino deveras não parte deste pressuposto e não visa este escopo, de forma que o gozo do benefício fiscal não encontra campo lógico-fático e, por isso, soa incabível.

A destinação das mensalidades, não resta dúvida, está atrelada a um ato mascarado e inverídico. A transferência das mensalidades à cooperativa supondo a ideia de que por esta foram usufruídas, aos seus associados, quer indevidamente caracterizar situação de não incidência do IRPJ e de sua tributação reflexa.

Portanto os atos se mostravam cooperativos apenas na aparência, pois aprofundando-se às nuances do caso concreto e entendendo a operação que instrumentalizou o suposto gozo do benefício fiscal, caracterizou-se a patente não-cooperatividade dos atos praticados, decretando assim a omissão de receitas.

Claramente está-se diante de um acréscimo patrimonial que não aproveita nenhuma isenção, imunidade ou benefício, uma vez que decorrente da relação entre alunos e instituições de ensino particulares com fins lucrativos.

## **DA MULTA DE OFICIO – DOS JUROS**

A simulação, dolo ou fraude, é patente no caso concreto e é determinante para entender-se o motivo e o embasamento da incidência do IRPJ e sua tributação reflexa. Ato contínuo e/ou equivalente ao final da operação simulada, a recorrente (Cooperativa), contabilizou as mensalidades de sorte a não transitá-las em conta de resultado, caracterizando o evidente intuito da fraude ao supor que as mensalidades recebidas seriam atos cooperativos.

Veja, a contabilização de uma sociedade cooperativa deve evidenciar; separadamente, a composição do resultado de determinado período, considerando os ingressos diminuídos dos dispêndios de atos cooperativos, e das receitas, custos e despesas do ato não-

cooperativo, demonstrados de forma segregada por produtos, serviços e atividades desenvolvidos pela cooperativa.

O recorrente, ao contabilizar as mensalidades recebidas como ingressos, fez crer que tratavam-se de atos cooperativos, quando na realidade, como fartamente demonstrado, tratavam-se de atos não-cooperativos e deveriam ser contabilizados como receitas. Esta conduta, portanto, apenas formalizou contabilmente toda a operação simulada.

Deste modo, perfeitamente cabível e, além, necessária, a aplicação da multa de ofício de 150%, de modo que qualquer alegação em sentido contrário deve falecer.

Os juros sobre a multa de ofício se mostram patentemente cabíveis e aplicáveis, respaldado por disposições normativas do CTN e da Lei nº 9430/96.

A legislação determina que, em referência aos débitos com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, incidirão juros de mora equivalentes à taxa SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Neste contexto, então, necessária a aplicação do arts.113, §1º, 139 e 161 do CTN e art. 43, parágrafo único e 61, §3º da Lei 9430/96, para manter os juros de mora calculados sobre a multa de ofício lançados no auto de infração.

### **DO ARBITRAMENTO DO LUCRO**

Restou claro que a fiscalização ficou impossibilitada de *“valer-se da escrituração do contribuinte, para fins de apuração do lucro real, por estar a mesma eivada de vícios e desacompanhada da documentação necessária a sua comprovação.”*

Deste modo, procedeu-se o arbitramento do lucro baseado nas receitas omitidas, inicialmente reconhecidas através dos extratos bancários do contribuinte e confirmadas através de relação na qual o contribuinte informa a origem das mesmas.

A aplicação do art. 530 do RIR se mostra incontestada no caso presente. A não apresentação da documentação obrigatória presume a omissão de receitas e compõe requisito autorizador para o arbitramento do lucro.

### **DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO – AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL**

Ademais, o recorrente alega ausência de fundamentação legal na decisão de primeira instância.

Ora, a decisão se apoia no enquadramento legal disposto no Termo de Verificação Fiscal, qual seja, os artigos 251, 284, 519, 530, 532, 537, §3º do RIR/99 e art. 24 da Lei 5764/71 para construir todo o voto de forma conceitual, aplicando os dispositivos ao caso concreto.

**O voto inteiro se dispõe a solidificar uma base conceitual e ideológica que valide a aplicação legal ao caso concreto.**

Não há, desta forma, como se falar em ausência de fundamentação jurídica, quando a decisão, em sua integralidade, trouxe farta argumentação explicativa e elucidativa do enquadramento legal do TVF, indo além apenas do que a lei determina, para definir sua abrangência contenciosa e para, então, firmar seu alcance fático na presente discussão. Em suma, o voto dispõe-se a esmiuçar o caso concreto para trazer a abrangência do que determinam as normas jurídicas.

A fundamentação jurídica revela completude e eficiência e não deve prevalecer o pleito de nulidade do v. acórdão recorrido.

### **RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA**

Toda a operação engendrada revelou a participação de três vértices distintos para a composição do ato simulado.

A relação direta entre alunos e as instituições de ensino privada, através das mensalidades recebidas, perfazem a ideia de acréscimo patrimonial por parte de suas mantenedoras. Este primeiro vértice revela a origem das receitas.

A cooperativa absorveu as receitas, querendo supor que era a mesma que operava todas as instituições de ensino. Este segundo vértice revela o destino das receitas.

Por fim, a figura do Sr. Raul Gennari, detentor do controle societário e interessado na manutenção deste controle, referente às instituições de ensino e, ao mesmo tempo interessado no gozo do benefício fiscal que, como se demonstrou, é comum a uma cooperativa quando pratica atos cooperativos.

Veja que há o interesse comum de todos os vértices no ganho e nas vantagens econômicas provenientes do benefício fiscal. A participação de todos no ato simulado é equivalente, de modo que a ausência de um dos vértices desconfiguraria e impossibilitaria a operação.

É certo que há um foco de subjetividade, logicamente por ser uma pessoa física, concentrada na pessoa física citada, usando como instrumento para a construção de sua intenção dolosa as pessoas jurídicas mantenedoras e para a concretização desta mesma intenção, a cooperativa.

A cooperativa, por ser o destino do acréscimo patrimonial foi apontado como devedor principal, mas a fiscalização, ao desvendar a operação simulada que se sucedeu, percebeu que as pessoas jurídicas, diretamente, e a pessoa física, indiretamente, é que aproveitariam de fato o benefício fiscal, taxando-as devidamente, portanto, como responsáveis solidários.

O interesse comum é exprimido, entre outras, na seguinte passagem do TVF:

*“(...) tanto as pessoas jurídicas (instituições mantenedoras da escola) como a pessoa física do Sr. Raul Armando Gennari Filho, CPF 332.718.528-04 tinham interesse comum nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações principais apuradas, razão pela qual está plenamente justificada a qualificação deles como responsáveis solidários pelos créditos tributários apurados.”*

Portanto resta a sujeição passiva solidária perfeitamente cabível, nos moldes do que dispõem os artigos 121 e 124 do CTN, definindo que todos deverão responder solidariamente pelo crédito tributário.

## **DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA - DO PIS/COFINS SOBRE RECEITAS FINANCEIRAS**

Com relação aos demais lançamentos decorrentes do IRPJ, aplica-se o reflexo, visto são oriundos do principal e referem-se a mesma matéria tributável, mantendo-se assim os lançamentos de CSLL, PIS e COFINS.

As mensalidades caracterizaram receitas operacionais decorrente da prestação de serviços e, desta forma, devem também compor a base de cálculo da CSLL do PIS e da COFINS.

Assim, a alegação da recorrente de que as mensalidades seriam receitas financeiras e, por isso, não deveriam compor a base de cálculo de PIS/COFINS, que abrange o conceito de faturamento, não deve prevalecer.

Ora é cediço que o conceito de faturamento se equipara a idéia de receita bruta, generalizando, deste modo, todas as receitas decorrente da venda de bens e de serviços.

Não há que se falar e não merece maior aprofundamento neste voto, que a receita advinda das mensalidades pagas não tem natureza financeira mas sim de prestação de serviços, sujeitando-se ao PIS/COFINS.

Contudo, levando em consideração a mesma base legal acima mencionada e o regime tributário a que se sujeitava a ora Recorrente, não há dúvidas de que deve ser afastada a incidência do PIS e COFINS sobre as **receitas financeiras** auferidas, assim entendidas, aquelas receitas que não tenham origem na venda de mercadorias ou prestação de serviços.

### **Conclusão**

Diante de todo o exposto, CONHEÇO dos RECURSOS VOLUNTÁRIOS para, no MÉRITO, DAR-LHES PARCIAL PROVIMENTO, para afastar a incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras auferidas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator